



ЗОЛОТОЙ ФОНД РОССИЙСКИХ УЧЕБНИКОВ

Аудит

4-е

издание
УЧЕБНИК

Аудит

АУДИТ

Под редакцией
доктора экономических наук, профессора
В.И. Подольского

Четвертое издание,
переработанное и дополненное

*Рекомендовано Министерством образования
Российской Федерации в качестве **учебника**
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по экономическим специальностям*

*Рекомендовано Учебно-методическим центром
«Профессиональный учебник» в качестве **учебника**
для студентов высших учебных заведений, обучающихся
по специальностям экономики и управления*



Аудит • Москва •

УДК 657.6(470+571)(075.8)
ББК 65.052.8(2Рос)я73-1
А93

Рецензенты:

кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита Академии труда и социальных отношений
(зав. кафедрой проф. Г.В. Корнева);
канд. экон. наук, проф. В.А. Клячин
(Московский государственный индустриальный университет)

Главный редактор издательства Н.Д. Эриашвили,
кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор,
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

А93 **Аудит:** учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. В.И. Подольского. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, — 744 с. — (Серия «Золотой фонд российских учебников»).

И. Подольский, Владимир Исакович, ред.

ISBN 978-5-238-01353-4

Агентство СІР РГБ

В четвертом издании учебника «Аудит» отражены изменения в аудиторской деятельности в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и принятыми в последние годы новыми нормативными документами. Это по существу новая комплексная работа по организации аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Рассмотрены теоретические основы контроля и аудита, формы и методы деятельности аудиторских фирм, международные и федеральные стандарты аудита, нормативные документы, регулирующие аудит в России. Приведены методики проведения аудиторских проверок по всем направлениям деятельности организаций и предприятий.

Для студентов, преподавателей экономических вузов, аудиторов, бухгалтеров, руководителей предприятий и организаций, менеджеров и аналитиков.

ББК 65.052.8(2Рос)я73-1

ISBN 978-5-238-01353-4 © Коллектив авторов, 1997, 2000, 2003, 2008
© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 1997, 2000, 2003, 2008
Воспроизведение всей книги или любой ее части
любыми средствами или в какой-либо форме запрещается без письменного разрешения издательства.
© Оформление «ЮНИТИ-ДАНА», 2008

Переход России к рыночным отношениям выявил необходимость создания системы финансового контроля, включающей аудит, главная цель которого — обеспечить независимый контроль за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности. Данные по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций у юридических объектов могут быть объективно подтверждены независимым аудитом.

В России проведена определенная работа по становлению института аудитора. В декабре 1993 г. принят указ Президента РФ № 2263 об аудиторской деятельности, которым были утверждены Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. После принятия этого указа Правительством РФ был утвержден ряд нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г. подтверждает окончательное становление системы российского аудита и открывает перспективы его дальнейшего развития. В соответствии с этим законом Правительством РФ и Министерством финансов России принят ряд постановлений и положений по регулированию аудиторской деятельности, способствующему ее развитию. Определен порядок выдачи лицензий на право осуществления аудиторской деятельности, проведение аттестации, разработано большинство федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, образован Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности (эта функция возложена на Министерство финансов РФ), создан Совет по аудиторской деятельности при Уполномоченном федеральном органе, проводится работа по аккредитации профессиональных аудиторских объединений, принят Кодекс этики аудиторов России.

Изучение аудита как самостоятельной дисциплины в высших учебных заведениях началось в 1990-х годах. Это потребовало написания учебника по аудиторской деятельности. Первое издание этого учебника вышло в свет в 1997 г., второе — в 2000 г., третье — в 2003 г.; учебник получил положительную оценку студентов, преподавателей, научных и практических работников.

Материалы четвертого издания существенно переработаны, обновлены и дополнены.

Учебник включает четыре основных раздела: основы аудита; стандарты аудита и организация аудиторской деятельности; методика проверки общих документов и расчетов и методика детальной проверки оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета.

В разделе I приведены основные положения теоретических основ аудита, понятие «финансовый контроль» и его основные составляющие. Рассмотрены цели и задачи аудита как независимого вида контроля. Освещены правовые и организационные принципы аудиторской деятельности, включая нормативные документы, приведена классификация аудиторских организаций. Подробно рассмотрены виды аудиторских услуг: обязательный аудит и виды сопутствующих аудиту услуг. Показаны квалификационные требования к аудиторам и этические нормы аудиторской деятельности, порядок аттестации аудиторов и лицензирования аудиторской деятельности.

Раздел II посвящен стандартам аудита и организации аудиторской деятельности в России. Рассмотрены понятийный аппарат, относящийся к стандартам, и основные этапы проведения аудита — подготовка и планирование аудиторской проверки, включая аудиторские доказательства, аудиторская выборка и оценка аудитором результатов аудиторской проверки на основе составления аудиторского заключения; приведена методика аудиторской проверки; рассмотрены особенности проведения аудита в условиях компьютерной обработки данных.

В разделе III основное внимание уделено методике проведения аудита общих документов организации, отчетности экономического субъекта, учетной политики организации.

Методика детальной проверки оборотов и сальдо по основным разделам и счетам бухгалтерского учета приведена в разделе IV.

Основные теоретико-методологические и методические положения работы апробированы во Всероссийском заочном финансово-экономическом институте (ВЗФЭИ) при подготовке студентов по специальности 0605 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», в аудиторских фирмах, занимающихся проведением аудита, организацией бухгалтерского учета и анализа.

Коллектив авторов

В.И. Подольский, руководитель авторского коллектива, докт. экон. наук, проф. — гл. 1, 2, 4, п. 5.5, гл. 8, п. 13.3, гл. 14, п. 15.2, гл. 16, п. 17.8, 18.5, гл. 21, 25, 26, 31.

А.А. Савин, канд. экон. наук, проф. — гл. 4, п. 9.1—9.3, 9.6, 9.7, гл. 10, 12, п. 17.1—17.6, гл. 19, 20.

Л.В. Сотникова, докт. экон. наук, проф. — гл. 3, 4, гл. 5 кроме п. 5.5, гл. 6, п. 7.1, 7.3, 7.4, 9.3—9.5, гл. 11, 13, 15, п. 17.7, гл. 22, 23, 24, 29, 30.

Н.С. Щербакова, канд. экон. наук, доцент — п. 9.5—9.7, гл. 16.

И.А. Савин, ст. преп. — п. 7.2, 7.5, 9.2, гл. 10, п. 18.1—18.4, гл. 19, 28.

А.П. Колесникова, канд. экон. наук, ст. преп. — гл. 31.

Г.Н. Мамаева, канд. экон. наук, доцент — гл. 27.

Н.С. Макарова, канд. экон. наук — гл. 25.

Н.В. Балакирева, канд. экон. наук, доцент — гл. 20.

В.М. Голиков, канд. экон. наук, ст. преп. — п. 18.5.

Общая научная редакция осуществлена

проф. **В.И. Подольским**



ОСНОВЫ АУДИТА

- Глава 1** Аудиторская деятельность: понятие, цели, задачи
- Глава 2** Правовые и организационные основы аудиторской деятельности
- Глава 3** Обязательный аудит
- Глава 4** Сопутствующие аудиторские услуги
- Глава 5** Аттестация аудиторов. Этические нормы аудиторской деятельности
- Глава 6** Лицензирование аудиторской деятельности
- Глава 7** Контроль качества аудита

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: ПОНЯТИЕ, ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ

1.1. Теоретические основы аудита

В последние годы наряду с развитием бухгалтерского учета, экономического анализа, государственного финансового контроля произошло становление новой формы независимого финансового контроля — аудита. Вступил в действие Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», разработаны общие принципы и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, принят Кодекс этики российских аудиторов, подготовлены и аттестованы российские аудиторы, разработана концепция развития аудиторской деятельности на среднесрочную перспективу¹. Как отмечено в этом документе, аудит как форма независимой проверки бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов лицами, обладающими необходимой квалификацией и наделенными необходимыми полномочиями, должен стать основой системы финансового контроля.

Общие основы концепции аудита изложены в ряде научных работ². Предпосылками действенности концепции аудита являются:

- качественные стандарты аудиторской деятельности, соответствующие Международным стандартам аудита;
- четкие правила независимости аудиторских организаций и аудиторов;
- непреложное следование аудиторских организаций и аудиторов Кодексу профессиональной этики;
- единые квалификационные требования к аудиторам независимо от того, в какой отрасли или сфере экономики они ведут деятельность;
- высокий квалификационный уровень (в том числе в области международных стандартов финансовой отчетности) аудиторов, обеспечиваемый системой аттестации и повышения квалификации, включая квалификационный экзамен;

¹ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Приказ МФ РФ № 180 от 1 июля 2004 г.

² Миронова О.А., Азарская М.А. Аудит: теория и методология: Учеб. пособие. М.: Омега-Л, 2005.

- контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов со стороны прежде всего профессиональных общественных объединений;
- эффективная система государственно-общественного надзора за аудиторскими организациями и аудиторами.

Аудит сложился как самостоятельная функциональная наука¹ и практика, имеющая специфическую сущность, определенные связи с другими науками.

Аудит представляет собой функциональную науку о методах и приемах независимого финансового контроля. Он взаимосвязан с такими функциональными науками, как бухгалтерский учет (финансовый и управленческий), анализ хозяйственной деятельности по данным учета и отчетности, оперативное управление (регулирование, координация и мониторинг планов); финансовый контроль, включая разные его формы.

В систему финансового контроля аудит входит как независимый финансовый контроль наряду с другими составляющими: общегосударственным финансовым контролем, бюджетно-финансовым, ведомственным финансовым контролем, общественным контролем².

Аудит как *наука* представляет собой систему знаний о методах и приемах независимого финансового контроля. Аудит как *практика* — вид управленческой деятельности, сводящийся к независимому финансовому контролю ведения бухгалтерского учета и оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности. Следовательно, именно принцип независимости определяет основную *сущность* аудита, этим он отличается от других видов контроля и является самостоятельной научной (и учебной) дисциплиной и практикой.

Предметом аудита является одна из основных функций управления, один из видов общественно необходимой деятельности по обеспечению пользователей достоверной информацией бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетности, т.е. обеспечивается обратная связь между экономическими субъектами и пользователями.

¹ См., например: Мельник М.В., Когденко В.Г. Методология аудита: развитие новых направлений // Аудиторские ведомости. 2005. № 10; Миронова О.А., Азарская М.А. Развитие методологии аудита // Аудиторские ведомости. 2005. № 11; Голосов О.В., Мельник М.В. Перспективы развития аудита // Аудиторские ведомости. 2005. № 12; Шеремет А.Д. Реформирование бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами // Аудиторские ведомости. 2006. № 8.

² Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: Учебник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. С. 29.

Объектом аудита является бухгалтерская (финансовая) отчетность организаций и отражение хозяйственной деятельности организаций, рассматриваемая во взаимодействии с техническими, социальными и природными ее условиями. Хозяйственная деятельность в рыночной экономике отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такая отчетность является наиболее важным объектом аудита, но не может ограничивать аудит при изучении хозяйственной деятельности аудируемых лиц.

Финансовый аудиторский контроль осуществляют *субъекты контроля* (аудиторские организации и индивидуальные аудиторы), общественный статус, права, обязанности и ответственность которых строго регламентированы нормативно-законодательными актами.

*Метод аудита*¹ как общий подход к исследованию базируется, как и в других науках, на диалектике. Ее основные черты — единство анализа и синтеза, изучение показателей в их взаимосвязи, в развитии и т.д., которые определяют методологию и методику аудита.

Методология — учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности, поскольку последнее становится предметом осознания, обучения и рационализации. *Методология аудита* как науки принимает форму предписаний и норм, в которых фиксируются содержание и последовательность как определенных видов деятельности, так и описаний фактически выполненной деятельности.

Методика аудита — совокупность специальных приемов, т.е. конкретных процедур, расчетов, математических моделей, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо получить достаточные доказательства в целях формулирования обоснованных выводов, на которых обосновывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате выполнения процедур по существу и проведения тестов средств внутреннего контроля.

В отличие от комплексной проверки, т.е. аудита, описание исследования отдельных элементов, составных частей финансовой отчетности или разделов бухгалтерского учета можно определить как *методику проведения аудиторской проверки* (см. подроб-

¹ Шеремет А.Д. Указ. соч.

нее разделы III и IV). Следует также отличать собственно аудит именно финансовой отчетности от определений таких видов «аудита», как экологический, управленческий (производственный), технический, аудит персонала, кадровый аудит, аудит эффективности, аудит интеллектуальной собственности и т.д.

К теоретическим положениям аудита относят также постулаты аудита и принципы аудита¹. Наряду с понятием «аудит» различают и термин «аудиторская деятельность». В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и мировым опытом *аудиторская деятельность* включает два компонента: аудит и сопутствующие аудиту услуги.

Аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и ведения бухгалтерского учета.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Сущность аудита заключается не только в подтверждении или неподтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и в оценке эффективности хозяйственной деятельности аудируемых лиц, их способности продолжать дальнейшую деятельность, по крайней мере, в течение следующего за отчетным года.

Сопутствующие аудиту услуги — это отличные от аудита услуги, связанные с выражением в установленной форме независимого мнения об информации организаций.

В соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности» к таким услугам относят: различные виды консультирования — бухгалтерское, управленческое, правовое и др.; ведение бухгалтерского учета для организаций; анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций; автоматизацию бухгалтерского учета и ряд других. Например, анализ эффективности хозяйственной деятельности вхо-

¹ Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1995; Робертсон Дж. Аудит: Пер. с англ. М.: КРМС: Аудиторская фирма «Контакт», 1993.

дит в понятие «аудиторская деятельность» как одна из услуг, сопутствующих аудиту. Услуги, сопутствующие аудиту, выполняются специалистом-аудитором. В современных условиях *аудитор* — это профессиональный бухгалтер, имеющий дополнительные профессиональные навыки, профессиональные ценности, владеющий профессиональной этикой, профессиональными возможностями и компетенцией, т.е. имеющий дополнительные знания.

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

Ни один из видов финансового контроля кроме аудита не имеет в своем арсенале стандартов, что свидетельствует о несомненном преимуществе данного вида контроля перед другими.

Аудиторские стандарты являются основной нормативно-правовой базой аудиторской деятельности. В настоящее время существует две группы таких стандартов: международные и национальные. На русский язык Международные стандарты аудита переведены дважды (в 2000 и 2001 г.).

Национальные (российские) стандарты аудита прошли два этапа создания и применения в Российской Федерации. На первом этапе (1995—2000 г.) Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ были одобрены 38 национальных стандартов и перечень терминов и определений. Второй этап начался после принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности». В настоящее время Правительством РФ утверждено 31 федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, в стадии разработки находятся еще шесть стандартов и начата переработка некоторых федеральных стандартов, созданных в 2003—2005 гг.

Рассмотренные основы теории аудита не являются исчерпывающими, однако определяют основные направления его реформирования, позволяющие избежать противоречий и ошибок в ходе развития всей системы финансового контроля в РФ.

1.2. Система финансового контроля и аудита в Российской Федерации

Система финансового контроля в Российской Федерации в основном отвечает требованиям таких систем, действующих в странах с рыночной экономикой. Система финансового контроля

включает государственный финансовый контроль, общественный контроль и аудит (независимый контроль) [11].

Государственный финансовый контроль. Этот контроль осуществляется в общегосударственной и ведомственной формах. *Общегосударственный контроль* охватывает все хозяйствующие субъекты независимо от формы собственности или ведомственной подчиненности. Этот контроль ведется как в масштабе Российской Федерации, так и в ее субъектах. На уровне местного самоуправления проводится муниципальный финансовый контроль.

Общегосударственный финансовый контроль в России осуществляют: Счетная палата РФ, Федеральная налоговая служба, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, Федеральная служба по финансовому мониторингу, Федеральное казначейство, Федеральная таможенная служба, Банк России, контрольные органы законодательных (исполнительных) органов субъектов РФ (счетные палаты или аналогичные органы субъектов РФ).

Система общегосударственного финансового контроля выполняет следующие задачи и функции. К *основным задачам* финансового контроля относятся: контроль за образованием и использованием государственных средств РФ и ее субъектов; контроль за деятельностью органов исполнительной власти, на которые возложено практическое проведение финансовой, бюджетной, кредитной, денежной, налоговой и валютной политики; контроль законности привлечения и использования средств юридических и физических лиц кредитными учреждениями.

Основные функции включают: проверку правильности образования государственных средств, их сохранности и целевого использования; контроль правильности и эффективности использования кредитных ресурсов; обеспечение обоснованности и правомерности действий кредитных учреждений в части использования средств организаций и физических лиц; контроль государственного внутреннего и внешнего долга.

При выявлении нарушений, за которые предусмотрена уголовная ответственность, органы государственного финансового контроля должны передать материалы ревизии или проверки в правоохранительные органы.

Правом назначения проверок уполномоченными органами пользуются Президент РФ, Государственная Дума и Совет Федерации Федерального Собрания РФ, Главное контрольное управление Президента РФ, федеральные органы исполнительной власти, органы власти субъектов РФ, правоохранительные органы —

суды, прокуратура, милиция, федеральные службы безопасности — в пределах их компетенции, руководители органов государственного финансового контроля.

Федеральные органы государственной власти, органы государственной власти субъектов РФ, государственные и унитарные предприятия должны осуществлять ведомственный контроль за законностью расходования государственных средств, поступивших в их распоряжение, полнотой и своевременностью исполнения обязательств перед бюджетом, бюджетами субъектов, внебюджетными фондами, в том числе по налогам и другим обязательным платежам, правильного ведения учета и др.

Общегосударственный контроль подразделяется на денежно-кредитный, валютный, страховой, налоговый, таможенный.

Денежно-кредитный и валютный контроль в основном осуществляет Банк России. Страховой контроль осуществляет Федеральная служба страхового надзора, таможенный контроль реализуют Федеральная таможенная служба РФ и ее подразделения, налоговый контроль осуществляется Федеральной налоговой службой РФ и ее подразделениями.

Использование государственных (преимущественно — бюджетных) средств на разных уровнях государственного управления (и бюджетной системы РФ) контролирует Федеральное казначейство РФ и его подразделения, специальные службы, создаваемые органами исполнительной власти (административный контроль) и представительной власти (парламентский контроль).

Ведомственный государственный контроль проводится внутри отдельных государственных ведомств (министерств, федеральных агентств, федеральных служб, органов управления исполнительной власти). Для этой цели в структуре ведомств предусмотрены органы ведомственного финансового контроля, которые и проводят такой контроль. Основным объектом контроля является производственная и финансовая деятельность подведомственных организаций и учреждений. Для проведения ведомственного контроля могут привлекаться ревизоры федеральных служб и их подразделений.

Общественный контроль реализуется на основе общественных институтов и законов, обязывающих органы исполнительной власти предоставлять информацию всем заинтересованным лицам (юридическим и физическим).

В организации общественного контроля большую роль играют средства массовой информации (газеты, журналы, радио, теле-

видение), выражающие интересы различных общественных организаций, партий и других структур. Деятельность общественного контроля базируется на информации, предоставляемой органами Федеральной службы государственной статистики, государственного финансового контроля, прежде всего счетными палатами (федеральной и субъектов РФ), для которых гласность — важнейший принцип деятельности.

Наряду с указанными видами финансового контроля в России используется такая форма финансового контроля, как *аудиторский финансовый контроль*.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»

аудиторская деятельность, аудит — это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут оказывать и сопутствующие аудиту услуги.

Аудитор (от лат. auditor — слушатель, ученик, последователь) — лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период. Аудитор отличается от ревизора по своей сущности, по подходу к проверке документации, по взаимоотношениям с клиентом, по выводам, сделанным по результатам проверки, и т.д.

Понятие «аудит» значительно шире таких понятий, как «ревизия» и «контроль». Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и, а это не менее важно, разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности в целях рационализации расходов и увеличения прибыли. Аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса.

Помимо проверок аудиторская деятельность включает оказание разного рода услуг: ведение и восстановление учета, консультации по вопросам организации учета, налогообложения, обучение и др. (см. подробнее гл. 4).

Известный американский специалист в области теории и практики аудита проф. Дж. Робертсон подчеркивает, что аудит — это деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска [10]. И далее заключает, что аудит способствует уменьшению до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов. Можно примерно подсчитать (спрогнозировать) этот риск и определить вероятность бла-

поприятных событий. В то же время предпринимательский риск компании (фирмы, организации) прямого влияния на аудиторов не оказывает.

Аудит отличается и от судебно-бухгалтерской экспертизы: аудит — независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов. Специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется в ее процессуально-правовой форме, обеспечивающей получение источника доказательств в применении экспертных знаний в области бухгалтерского учета в ходе исследования совершенных хозяйственных операций.

Аудит существует *независимо* от наличия или отсутствия уголовного или гражданского дела, в то время как судебно-бухгалтерская экспертиза не может существовать вне уголовного или арбитражного дела.

Аудитор может быть привлечен в качестве эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Эксперт как самостоятельная процессуальная фигура, как квалифицированный специалист в области бухгалтерского учета и контроля самостоятельно определяет методы исследования, так как несет ответственность за обоснованность своих выводов. Уголовный кодекс РФ [13] не предусматривает никаких ограничений для аудиторов-специалистов в выполнении функций эксперта-бухгалтера.

В России создана необходимая правовая база аудиторской деятельности, определилась система его нормативного регулирования, проводится работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, осуществляемой по установленным государством правилам. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации возложено на Министерство финансов РФ и аккредитованные профессиональные аудиторские объединения (см. подробнее гл. 2).

1.3. Из истории аудита¹

Развитие аудита в Европе и США. Профессия независимого бухгалтера-аудитора возникла в акционерных обществах Европы в XIX в. Это было вызвано потребностью в объективной оценке отчетности акционерного общества, получении достоверных данных о финансовом положении предприятия. Эти объективные данные мог дать только специалист, независимый от организации.

¹ Часть материала этого параграфа базируется на данных [2, 3, 7] и периодической печати.

Бухгалтеры-аудиторы появились в Великобритании в середине XIX в., где в 1862 г. вышел закон об обязательном аудите, во Франции — в 1867 г., в США — в 1937 г.

До начала XX в. независимый аудит в США строился по английской модели, предусматривающей детальные исследования данных баланса. В этой связи Р. Монтгомери назвал американский аудит этого раннего этапа «счетоводческим аудитом», отметив, что три четверти рабочего времени аудитора уходило на подсчеты и составление бухгалтерских книг. Первое официальное постановление об аудите в США было опубликовано в 1917 г. и посвящено «аудиту балансов». Это постановление было подготовлено Американским институтом бухгалтеров-экспертов (в настоящее время Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров — AICPA).

Стандартизация аудита в США началась с 1939 г., когда AICPA учредила Комитет по аудиторским процедурам, который издал Положение об аудиторской процедуре (SAP). До 1972 г. этим Комитетом было выпущено 54 Положения. Затем Комитет был преобразован в Исполнительный комитет по аудиторским стандартам (позже он был переименован в Совет по аудиторским стандартам). Совет обобщил все Положения и свел их воедино в виде Положения об аудиторской процедуре (SAS) № 1, которое действует в настоящее время.

В 1880 г. был основан Институт присяжных бухгалтеров в *Англии и Уэльсе*. Сто лет спустя он насчитывал уже 76 тыс. членов. Этот институт проводит большую методическую работу, разрабатывает учетные и аудиторские стандарты, издает журнал «Accountants», в котором печатаются разнообразные материалы по аудиту.

В *Германии* первая попытка введения аудита была предпринята в 1870 г., когда дополнение к закону об акционерных обществах обязало наблюдательные советы этих обществ осуществлять проверку основных отчетных форм — баланса и отчета о распределении прибыли — и докладывать о результатах проверки на общих собраниях акционеров.

Более четко методика организации внешней аудиторской проверки сформулирована в предписаниях относительно акционерных обществ в 1931 г. В 1932 г. в Германии был создан Институт аудиторов, просуществовавший до 1941 г. После окончания Второй мировой войны в Дюссельдорфе образован Институт аудиторов, который в 1954 г. переименован в Институт аудиторов Германии. Он завоевал высокий авторитет и по существу является общегерманской организацией.

В настоящее время в Институт аудиторов входят более 6000 аудиторов и 700 аудиторских организаций. Основным условием членства является добровольное, но строгое соблюдение профессиональных правил, включающее соблюдение этических норм.

Государственное влияние на аудиторскую деятельность в Германии определяется тем, что все аудиторы и аудиторские фирмы должны в обязательном порядке состоять членами Аудиторской палаты ФРГ.

Во *Франции* имеются две основные организации, занимающиеся аудиторской деятельностью: Палата экспертов-бухгалтеров и Национальная компания комиссаров счетов. Основное отличие между бухгалтерами и комиссарами по счетам заключается в том, что первые приглашаются для проведения проверок бухгалтерского учета и отчетности в акционерных обществах, а вторые назначаются в обязательном порядке согласно существующему законодательству об акционерных обществах. Комиссары по счетам проводят наиболее ответственные проверки; профессия эксперта-бухгалтера не столь строго регламентируется правительственными органами.

В *Италии* в соответствии с Постановлением правительства 1992 г. законной аудиторской деятельностью могут заниматься только лица, внесенные в специальный именной реестр, находящийся под контролем Министерства юстиции. Попасть в этот реестр могут лишь аудиторы, сдавшие экзамены по бухгалтерскому учету, праву, вычислительной технике и информатике. Соискателями звания аудитора могут стать специалисты с высшим экономическим, юридическим и коммерческим образованием при наличии не менее трех лет практического стажа.

В настоящее время идет становление аудита в Болгарии, Венгрии, Польше, Румынии, Чехии и Словакии, где ранее существовала жесткая система централизованного планирования, поскольку теперь они перешли к рыночной экономике.

В 1983 г. создана Аудиторская администрация в *Китае* и возникли первые аудиторские фирмы, которые в настоящее время достигли достаточно высокого уровня развития.

Все большее распространение аудит получает в странах *СНГ*. В Беларуси, Казахстане, России, Узбекистане и Украине приняты законы об аудиторской деятельности. В СНГ налажен процесс аттестации аудиторов и выдачи лицензий как для аудиторских фирм, так и для аудиторов, работающих как предприниматели.

В России созданием системы государственного контроля, имеющей много общего с аудитом, занимался Петр I. В 1716 г. Петр I издал указ о назначении первых аудиторов, главной задачей которых было выявление злоупотреблений в обеспечении российской армии всем необходимым и рассмотрении имущественных споров. Многие аудиторы имели воинские звания и совмещали свою работу с обязанностями следователя и прокуратора. В 1797 г. они были переведены в статские чины, а в 1867 г. была проведена военно-судебная реформа и должность аудитора была ликвидирована. В 1831 г. была предпринята попытка создания системы независимого финансового контроля и была связана с институтом присяжных бухгалтеров, но успеха она не имела¹.

В России аудиторская деятельность и профессия аудитора в их современном виде появились сравнительно недавно в связи с экономическими преобразованиями в стране. Между тем, как отмечает известный специалист в области аудита, контроля и ревизии проф. Ю.А. Данилевский, попытки создать в России институт аудита предпринимались в 1889, 1912 и 1928 гг., но все они закончились провалом. Четвертая попытка, предпринятая в конце 80-х годов прошлого столетия, оказалась, как показала практика, наиболее успешной.

Аудит в современной России. Становление и развитие аудита в России прошло несколько этапов.

Первый этап (1987—1993) характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций (1987 — создание первой аудиторской организации «Интераудит»), с другой — стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовкой кадров, неупорядоченной выдачей первых сертификатов и лицензий в период 1990—1993 гг.).

Второй этап (декабрь 1993 г. до принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» — август 2001 г.) — период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263, Постановление Правительства РФ от 6 мая 1996 г. № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности» и ряд других документов².

¹ Ивашкевич И.Б. Практический аудит: Учеб. пособие. М.: Магистр, 2007.

² См. подробнее: Крикунов А.В. Регулирование аудиторской деятельности // Бухгалтерский бюллетень. 1996.

Была начата и проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданы аудиторские общественные объединения и аудиторские фирмы, начата работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

За период 1994—2001 гг. Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией (ЦАЛАК) МФ РФ было выдано 23 600 лицензий лицензиатам (в том числе аудиторским организациям — 14 700 и индивидуальным аудиторам — 8900). Число действующих лицензий составило около 8900, в том числе по общему аудиту — 7700, аудиту инвестиционных институтов, аудиту страховщиков — 266.

За тот же период ЦАЛАК МФ РФ утверждено к выдаче почти 36 500 квалификационных аттестатов аудитора. Число действующих квалификационных аттестатов составило 24 900¹.

За период 1996—2000 гг. было разработано и одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 38 правил (стандартов) аудиторской деятельности, составившие методологическую основу российского аудита.

Третий этап аудиторской деятельности в России начался после принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (№ 119-ФЗ от 7 августа 2001 г.). Принятие Федерального закона подтвердило окончательное становление аудита в России, позволило принять ряд нормативно-правовых актов по регулированию аудиторской деятельности в России, сделать шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему.

В области стандартизации аудиторской деятельности в течение 2002—2006 гг. Правительством РФ принят 31 федеральный стандарт.

В 2007 г. планируется завершить формирование определенного к разработке первоочередного пакета из 39 стандартов, соответствующих Международным стандартам аудита (МСА).

В соответствии с Планом работы Совета по аудиторской деятельности на 2006 г., а затем и на 2007 г. продолжается также подготовка соответствующих этому плану методик² проведения аудиторских проверок.

¹ *Аудиторские ведомости*. 2001. № 11. С. 8.

² *Крикунов А.В.* Поиск оптимальных путей развития аудиторской профессии // *Аудиторские ведомости*. 2007. № 3.

В настоящее время Советом одобрены шесть таких методических рекомендаций:

- по сбору аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация);
- по сбору аудиторских доказательств при проверке правильности формирования страховых резервов;
- по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг;
- по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности;
- по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость;
- по организации внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг.

Продолжается разработка методических рекомендаций по аудиту кредитных организаций и банковских (консолидированных) групп с учетом одобрения Советом хода работы по подготовке проекта методической рекомендации по аудиту кредитного портфеля банка. В ходе подготовки проекта профильной комиссией делаются шаги, направленные на усиление координации работы с Банком России.

Реформирование системы отчетности в США и Европе. Коренное реформирование системы подготовки и презентации бухгалтерской (финансовой) отчетности заинтересованным пользователям приобретает все возрастающую остроту и актуальность. Существующая модель представления инвесторам ежегодных финансовых результатов крупных корпораций вызывает большие нарекания, и часто причины видятся в несовершенстве применяемых международных стандартов и недобросовестности аудиторов, закрывающих глаза на очевидные манипуляции отчетностью. Ответом на этот вызов стали действия глобальных регуляторов рынков по ужесточению требований к основным участникам, прежде всего публичным компаниям и их аудиторам. В США эти требования вошли в систему нормативных актов, принимаемых в рамках закона Сарбанеса—Оксли (ЗСО) 2002 г. В Европе адекватным ответом стало принятие в 2006 г. 8-й Директивы Евросоюза. Значимость и далеко идущие последствия этих действий для участников финансовых рынков трудно переоценить.

8-я Директива направлена на улучшение качества публичной отчетности, повышения ее надежности и достоверности установ-

лением минимально необходимых требований к обязательному аудиту. Она расширяет масштаб применения предыдущих законодательных актов Евросоюза по аудиту, устанавливая обязанности официальных аудиторов, требования к их независимости и этике, вводя требования по внешнему контролю качества, обеспечивая более эффективный общественный надзор за аудиторской профессией и улучшая сотрудничество между органами надзора стран Евросоюза. 8-я Директива также вносит обновления в действующие директивы по бухгалтерскому учету и отчетности.

Общие требования для стран Евросоюза не только определяют действия аудитора и способ проведения аудиторской проверки, они предписывают создание структур, необходимых в целях обеспечения качества аудита и повышения доверия к аудиторским функциям. Действовавшее европейское законодательство уже содержало требование о проведении обязательного для стран — членов аудита годовой и консолидированной отчетности. В нем речь шла в основном о процедурах назначения аудиторов, хотя также были включены некоторые требования по регистрации и профессиональной честности. Но ничего не говорилось ни о том, как следует проводить аудит, ни о степени общественного надзора, ни о внешнем контроле качества.

Новые меры введены в целях укрепления доверия к европейским финансовым рынкам и обеспечения основ международного сотрудничества регуляторов рынка в глобальном масштабе.

8-я Директива Евросоюза по закону о компаниях принята в развитие политики Евросоюза по обязательному аудиту, сформулированной еще в 1996 г.¹, и является частью последовательного плана реорганизации системы финансовых услуг. Директива значит для европейского бизнеса то же, что ЗСО для компаний, зарегистрированных на биржах США. Это сложный и детально проработанный пакет законодательных реформ, затрагивающий самую сердцевину крупного бизнеса. Переключаясь с положениями ЗСО, Директива представляет собой необходимый и давно ожидаемый шаг в сторону конвергенции корпоративного законодательства в глобальном масштабе. В ее основе, так же как и в основе ЗСО, лежит идея о приверженности к восстановлению частично утраченного доверия инвесторов на финансовых рынках. Сравнительный анализ 8-й Директивы ЕС и Закона Сарбенса—Оксли приведен в табл. 1.1.

¹ Отчет Комиссии Кэдбери, или так называемая Зеленая книга.

Таблица 1.1

<i>Регулируемый аспект</i>	<i>8-я Директива Евросоюза</i>	<i>Закон Сарбанеса-Оксли</i>
Аудиторский комитет	Обязателен для листинговых компаний. Комитет должен быть независимым и иметь в своем составе хотя бы одного финансового эксперта. Назначает или отстраняет аудитора	Требует установления процедур по рассмотрению жалоб и предупреждений, поступающих от работников компании и третьих лиц
Внутренний контроль	Требует представления отчета аудиторской фирмы по ключевым моментам, выявленным в ходе аудита, в особенности в отношении существенных недостатков в системе внутреннего контроля процессов составления финансовой отчетности	Требования к отчету компании и отчету аудиторской фирмы более детализованны
Общественный надзор за аудиторами	Устанавливает обязанность назначать органы по надзору за аудиторами, осуществлять регистрацию фирм, устанавливать системы и процедуры для проведения дисциплинарных расследований	Совет по надзору за отчетностью публичных компаний (ПСАОВ) контролирует аудит публичных компаний, устанавливает стандарты аудита, регистрации фирм, проведения внутреннего контроля, этики и независимости аудиторских фирм
Аудиторская независимость	Устанавливает возможность введения полного запрета на оказание неаудиторских услуг	Запрещает отдельные услуги и требует предварительного одобрения аудиторским комитетом оказания прочих неаудиторских услуг
Периодическая замена (ротация) аудиторских фирм или партнеров	Устанавливает периодическую обязательную ротацию либо аудиторской фирмы (через 7 лет), либо ведущего партнера по аудиту (через 5 лет)	Требует замены ведущего партнера по аудиту и партнера по проведению независимого обзора через каждые 5 лет; не требует ротации аудиторской фирмы
Обязанности аудитора группы	На аудитора группы возлагается полная ответственность за аудит консолидированной отчетности, включая ответственность за работу других аудиторских фирм	Не устанавливает требований

1.4. Виды и методы контроля

Рассмотрим основные виды и методы контроля, применяемые для осуществления финансового контроля и аудиторских проверок. Существуют разные принципы их классификации.

По **организационным формам** (по субъектам проведения) контроль подразделяется на:

- государственный;
- ведомственный (внутриведомственный);
- вневедомственный;
- аудиторский (независимый);
- внутрихозяйственный.

Государственный контроль осуществляется преимущественно государственными органами контроля и управления, а также органами законодательной власти.

Ведомственный (внутриведомственный) контроль проводится министерствами, федеральными службами и агентствами, департаментами и другими органами государственного управления за деятельностью подведомственных им предприятий (объединений), организаций и учреждений. Обычно такой контроль реализуется путем проведения ревизий и тематических проверок.

Вневедомственный контроль осуществляется, например, Федеральной службой финансово-бюджетного надзора МФ РФ в отношении различных предприятий и организаций в виде ревизий производственно-хозяйственной деятельности.

Аудит также имеет форму вневедомственного контроля, но он, кроме того, является независимым контролем и проводится аудиторскими фирмами, имеющими лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью.

Внутрихозяйственный (внутренний) контроль за деятельностью филиалов, цехов, участков, бригад, отделов, служб и других внутрихозяйственных формирований ведется на предприятиях их руководителями, специалистами, штатными контролерами-ревизорами (аудиторами).

В зависимости от **времени проведения** контроль подразделяется на предварительный, текущий (оперативный), последующий.

Предварительный контроль проводится до принятия управленческих решений и совершения хозяйственных операций. Он носит профилактический, предупреждающий характер. Его субъекта-

ми могут быть внутрихозяйственные планы, бизнес-планы, проектно-сметная документация, документы на выдачу денежных средств, на отпуск продукции и др. Цель предварительного контроля — предупредить незаконные действия должностных лиц, незаконные и экономически нецелесообразные хозяйственные операции.

Предварительный контроль полезен и необходим на всех уровнях управления. Он способствует предотвращению непроизводительных расходов, неправильному оформлению документации хозяйственных операций.

Текущий (оперативный) контроль, как правило, организуется в процессе совершения различных хозяйственных операций. Именно поэтому текущий контроль называют также оперативным. И действительно, этому виду контроля присуща максимальная оперативность. Субъекты текущего контроля значительно более разнообразны, чем предварительного.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций. Число объектов последующего контроля определяется самим проверяющим исходя из различных факторов: задач и целей проверки, финансовых затрат на его осуществление и др. Последующий контроль применяется и при проведении ревизии, и при организации аудиторской проверки.

Субъектами последующего контроля могут быть различные финансовые и налоговые органы, органы валютного и таможенного контроля и др. Среди субъектов последующего контроля внешний аудит занимает особое место.

В зависимости от *источников информации* контроль подразделяется на документальный и фактический.

Документальный контроль предусматривает использование первичных документов для установления достоверности и законности совершения хозяйственных операций, составления учетных регистров и отчетности.

Фактическим является контроль, при котором количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается путем обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, лабораторного анализа и других способов проверки фактического состояния объектов. К объектам фактического контроля относятся: наличные деньги в кассе, основные средства, товарно-материальные ценности, готовая продукция, выполненные работы и услуги.

Документальный и фактический контроль тесно взаимосвязаны и зачастую используются совместно, позволяя установить действительное состояние объекта проверки.

Применяемые методы контроля и система контрольных действий позволяют организовать проверку, используя для этих целей ревизию, аудит, тематическую проверку, следствие, служебное расследование.

Ревизия — это система контрольных действий, осуществляемых ревизионной группой или ревизором, за деятельностью подведомственных предприятий, при которой устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершенных хозяйственных операций, а также правильность действий должностных лиц, участвовавших в их проведении. Ревизия проводится одновременно с внутриведомственным контролем, при организации финансового государственного контроля и др.

Аудит — независимая экспертиза состояния бухгалтерского учета, финансовых отчетов и бухгалтерских балансов.

Тематическая проверка — это проверка определенной темы (задачи) производственной или финансово-хозяйственной деятельности предприятия или организации, например проверка организации учета товарно-материальных ценностей, сохранности денежных средств и ценных бумаг и др.

Следствие представляет собой процессуальное действие, в ходе которого устанавливают виновность отдельных лиц в совершении тех или иных нарушений, связанных с присвоением денежных средств, материальных ценностей, бесхозяйственностью и совершением должностных злоупотреблений. Следствие осуществляется судебно-следственными органами и регулируется особым процессуальным законодательством.

Служебное расследование — это проверка соблюдения работниками предприятия должностных обязанностей, а также должностных документов, регулирующих производственные отношения. Оно проводится специальной комиссией, создаваемой приказом руководителя предприятия в случаях выявления хищений, недостач, потерь, порчи материальных ценностей и в других случаях.

Приведенные классификации показывают разнообразие подходов к понятиям видов и методов контроля и, не будучи исчерпывающими, дают общее представление о подходах к этой проблеме.

1.5. Цели и задачи аудиторской деятельности

Цели и задачи аудиторской деятельности весьма многогранны. Общая классификация аудиторской деятельности представлена на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Общая классификация аудиторской деятельности в России

Основные цели и задачи аудиторской деятельности приведены в ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В п. 1. ст. 1 дано определение аудита как предпринимательской деятельности по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Введено понятие для проверяемых организаций и индивидуальных предпринимателей: аудируемые лица.

В п. 2—4 уточняются отдельные дефиниции этого понятия. В п. 2 отмечено, что аудит осуществляется в соответствии с настоящим законом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами. Более подробно эти аспекты освещены в ст. 7 «Обязательный аудит».

Основная цель аудита — выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под *достоверностью* понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

В целом приведенное определение достоверности бухгалтерской отчетности трактовке Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и российских положений по бухгалтерскому учету. Так, в МСФО отмечается, что финансовая отчетность должна давать достоверное представление руководства по тому, как выполнять требование о достоверном представлении и дополнительные указания для определения исключительно редких обстоятельств, в которых необходимо отступление [8]. Аналогичное определение содержится и в российском ПБУ 4/99, где подчеркивается, что достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету [9].

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» отмечено, что аудит не подменяет государственного контроля за достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности, т.е. других форм финансового контроля, существующих в России на законных основаниях.

Упорядочению вопросов взаимодействия разных видов финансового контроля, по нашему мнению, способствовало бы принятие федерального закона о финансовом контроле.

Приведенная классификация позволяет рассмотреть цели и задачи аудиторской деятельности. Приоритет в этом отношении принадлежит именно внешнему аудиту, цель и основные задачи которого приведены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» и федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Главная цель внешнего аудита — дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. Для этого необходимо:

- 1) составить план и программу проведения аудита;
- 2) определить виды, источники и методы получения аудиторских доказательств;

- 3) провести аудиторскую проверку экономического субъекта;
- 4) выразить мнение по результатам проведенного аудита о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Выполняемые аудиторами сопутствующие услуги имеют свои цели и задачи.

Достижению главной цели способствуют особенности (требования) ведения аудиторской деятельности: независимость и объективность при проведении проверок; конфиденциальность, профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора; использование методов статистики и экономического анализа; применение новых информационных технологий; умение принимать рациональные решения по данным аудиторской проверки; доброжелательность и лояльность по отношению к клиентам; ответственность аудитора за последствия его рекомендаций и заключений по результатам аудиторских проверок; содействие росту авторитета аудиторской профессии.

Перечисленные особенности определяют нормы поведения аудитора (подробнее см. гл. 5).

Независимость аудитора обусловлена тем, что он не является сотрудником государственного учреждения, не подчинен контрольно-ревизионным органам и не работает под их контролем, соблюдает стандарты профессионального аудиторского объединения (ассоциации), не имеет на проверяемых предприятиях никаких имущественных или личных интересов. *Объективность* обеспечивается хорошей профессиональной подготовкой аудитора, большим практическим опытом, знанием новейшей методической литературы.

Конфиденциальность — важнейшее требование при осуществлении аудиторской деятельности. Аудитор не должен предоставлять никакому органу каких-либо сведений о хозяйственной деятельности проверяемого им объекта. За разглашение секретов своих клиентов он должен нести ответственность по закону, а также моральную и, если предусмотрено договором, материальную.

Аудитор должен обладать необходимой *профессиональной квалификацией*, заботиться о поддержании ее на должном уровне, соблюдать требования нормативных документов. Аудитор не должен оказывать клиенту услуги в тех областях экономики, в которых не имеет достаточных профессиональных знаний.

Применение методов статистики и экономического анализа позволяет организовать анализ проведенных проверок на высоком научном уровне, получить более объективные и достоверные данные для принятия решений.

Применение новых информационных технологий заключается преимущественно в использовании вычислительной техники для организации аудиторской деятельности. Это касается проведения проверки, анализа отчетности, ведения и восстановления учета.

По результатам проверки аудитор может сделать *необходимые рациональные выводы*, которые помогут клиенту в организации работы и ведении бухгалтерского учета.

Аудитор несет ответственность за свое заключение о финансовых отчетах проверяемого предприятия. Ответственность за содержание отчетов несет руководство проверяемого предприятия.

Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами¹ в целях объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

В России внешний аудит по направлениям аудиторской деятельности и отраслевых особенностей подразделяется на общий, страховой, аудит банков, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов.

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита — помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данной фирме. В небольших организациях может и не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме на договорных началах.

Аудит бывает инициативным (добровольным), когда он проводится по решению руководства предприятия либо его учредителей, или обязательным, если его проведение обусловлено прямым указанием в федеральном законе.

Инициативный аудит обычно проводится по решению руководства экономического субъекта. Цели инициативного аудита могут быть самыми разными: контроль и анализ состояния бухгалтерского учета в целом или отдельных его разделов; выявление состояния финансовой отчетности; организация делопроизводства по бухгалтерскому учету; оценка применяемых средств и методов автоматизации учета; оценка состояния расчетов по налогообложению и др.

¹ Индивидуальные аудиторы могут проводить только инициативный аудит или аудит по специальным аудиторским заданиям.

Основная цель инициативного аудита — выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, в налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности.

Проведение инициативного аудита может быть обусловлено несколькими причинами. В о-п е р в ы х, многие предприятия, особенно экс-государственные, ранее подвергавшиеся тщательному внутриведомственному контролю, прошедшие в последние годы процедуру приватизации и акционирования и превратившиеся в акционерные общества, лишились контроля со стороны специальных органов. В о-в т о р ы х, высока текучесть бухгалтерских кадров, вызванная недостаточно высокой оплатой, нежеланием руководства новых экономических структур относиться к главному бухгалтеру как к одному из основных контролеров за законностью хозяйственных операций и др. В-т р е т ь и х, квалификация бухгалтерских кадров на некоторых предприятиях, особенно на вновь образованных, недостаточна.

Руководители предприятий и организаций, сталкивающиеся с такими проблемами, сами обращаются в аудиторские фирмы с просьбами о помощи.

Инициативный аудит может быть как комплексным, так и тематическим. При тематическом аудите контролю и анализу подвергаются только отдельные разделы и участки учета. Разной может быть и глубина проверки: полная и сплошная проверка данных учета, начиная с первичных документов, проведение инвентаризации активов и обязательств, выборочная проверка данных первичного учета или только данных, содержащихся в учетных регистрах и отчетности.

Если инициативный аудит носит комплексный характер, то охватывает все приведенные выше цели. Методика проведения инициативного аудита не отличается от методик обязательного аудита.

Обязательный аудит в нашей стране проводится в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (подробнее см. гл. 3).

Аудит по специальным аудиторским заданиям проводится по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, качественного состояния имущества, юридической и экономической экспертизы договоров (контрактов), регулирующих гражданско-правовые отношения, эффективности использования капитала и другим во-

просам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта.

Порядок проведения аудита по специальным аудиторским заданиям и его виды определены в российском правиле (стандарте) «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям».

К таким видам можно отнести аудит по проверке отдельных статей отчетности, например состояния дебиторской и кредиторской задолженности, наличия и состояния материально-производственных запасов, основных средств. Сюда относятся и такие услуги, как заключение по специальному аудиторскому заданию:

- по юридической и экономической экспертизе договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения;
- о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с принципами бухгалтерской отчетности, отличными от российских правил бухгалтерского учета;
- об отчете, подготовленном за ряд смежных лет;
- полученному от государственных органов.

Цели и задачи сопутствующих аудиту услуг подробно изложены в гл. 4.

В развитии аудита можно выделить три стадии [1]: подтверждающую, системно-ориентированную и базирующуюся на риске.

На *подтверждающей стадии аудита* при проведении проверки аудитор-бухгалтер проверял и подтверждал практически каждую хозяйственную операцию, параллельно с бухгалтером создавал собственные учетные регистры. В настоящее время такую услугу называли бы восстановлением или ведением учета.

Поскольку аудит — деятельность предпринимательская, направленная на извлечение прибыли, аудиторы должны применять такие методы проверки, которые позволили бы максимально сократить время на проведение проверки, не снижая качества.

Системно-ориентированный аудит включает наблюдение за системами, которые контролируют операции. Развитие аудита на этой стадии привело к тому, что аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля. При хорошей работе системы внутреннего контроля облегчается проведение внешне-го аудита.

Аудит, базирующийся на риске, — такой вид аудита, когда проверка может проводиться выборочно исходя из условий работы предприятия, в основном узких мест (критических точек) в его

работе. Сосредоточив аудиторскую работу в областях с более высоким риском, можно сократить время, затрачиваемое на проверку областей с низким риском. Те, кто полагается на суждение аудиторов, считают, что это может обеспечить более эффективную в отношении затрат проверку.

По **объекту изучения** принято выделять три вида аудита: финансовый, на соответствие и операционный [2].

Финансовый аудит (аудит финансовой отчетности) предусматривает оценку достоверности финансовой информации. Критериями оценки обычно служат общепринятые принципы организации бухгалтерского учета. Финансовый аудит проводится преимущественно независимыми аудиторами, результатом работы которых является заключение относительно финансовых отчетов. По форме и содержанию финансовый аудит наиболее близок к аудиту, осуществляемому в России.

Аудит на соответствие предназначен для проверки соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты операции или отчеты. В процессе такой проверки устанавливают, соответствует ли деятельность предприятия его уставу, правильно ли начисляются средства на оплату труда, обоснованно ли производится начисление и уплата налогов и др. Проверки на соответствие требуют установления соответствующих критериев для оценки финансовой отчетности.

Операционный аудит используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия, для оценки производительности и эффективности. Его можно эффективно использовать для контроля за выполнением бизнес-планов, смет, различных целевых программ, работой персонала и др. Иногда такой аудит называют аудитом эффективности работы предприятия или деятельности администрации.

По **намеченным целям** операционный аудит проводится на междотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровнях; внешними или внутренними аудиторами; в интересах внешних либо внутренних пользователей.

По **периодичности осуществления** аудиторских проверок различают первоначальный и периодический аудит.

Первоначальный аудит — аудит, который впервые проводится на данном предприятии (организации).

Периодический (повторяющийся) аудит проводится на данном предприятии, как правило, ежегодно. Это позволяет установить длительное сотрудничество между аудитором и клиентом, повысить качество проверок, дать более объективную оценку экономического субъекта и его деятельности.

Приведенная классификация — не исчерпывающая. Расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг позволит определить новые виды и направления аудиторской деятельности.

Вопросы для самопроверки

1. Что представляет собой российская система финансового контроля?
2. Раскройте сущность государственного финансового контроля и его основные особенности.
3. Что представляет собой аудиторская деятельность (аудит) в России?
4. В какой стране впервые возник аудит?
5. Назовите страны, в которых аудит наиболее развит.
6. Какие виды контроля вы знаете? Дайте их краткую характеристику.
7. Каковы основные цели и задачи аудиторской деятельности?
8. Дайте краткую характеристику инициативного аудита.
9. Назовите основные стадии развития аудита и дайте их краткую характеристику.
10. Как подразделяется аудит по объекту изучения?

ПРАВОВЫЕ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1. Правовые основы аудиторской деятельности

К правовым и законодательным документам по аудиторской деятельности в Российской Федерации относятся нормативные акты, которые различаются по уровню органа, их издавшего. В зависимости от того, каким органом принят нормативный акт, определяется его юридическая сила. Нормативные акты подразделяются на законы, акты федеральных органов исполнительной власти и др.

Приведем перечень основных нормативных документов.

1. Конституция РФ (в редакции от 25 июля 2003 г.).
2. Гражданский кодекс РФ.
3. Налоговый кодекс РФ.
4. Уголовный кодекс РФ.
5. Кодекс РФ об административных правонарушениях.
6. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г.
7. Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.
8. Федеральный закон «О банках и банковской деятельности».
9. Закон РФ «Об организации страхового дела в Российской Федерации» № 4015-1 от 27 ноября 1992 г. (в редакции от 31 декабря 1997 г.).
10. Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» № 128-ФЗ от 8 августа 2001 г.
11. Федеральный закон «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 26 декабря 1995 г. (в редакции от 7 августа 2001 г.).

12. Федеральный закон «О негосударственных пенсионных фондах» № 75-ФЗ от 7 мая 1998 г.

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

14. Постановление Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» № 80.

15. Положение о лицензировании аудиторской деятельности, утвержденное Постановлением Правительства РФ № 190 от 29 марта 2002 г.

16. Положение о Совете по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ (Приказ Минфина РФ № 47-н от 3 июня 2002 г.).

17. Приказ Минфина РФ «Об упразднении центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссии МФ РФ» № 146 от 17 июля 2002 г.

18. Временное положение о ведении государственных реестров в области организации аудиторской деятельности (Приказ Минфина РФ № 64н от 28 июня 2002 г.).

19. Временное положение о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений при Министерстве финансов РФ (Приказ Минфина РФ № 38н от 29 апреля 2002 г.).

20. Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ № 93н от 12 сентября 2002 г.).

21. Перечень документов, требований и условий, необходимых для подачи заявления в лицензирующий орган о предоставлении лицензии на осуществление аудиторской деятельности (письмо Минфина РФ № 28-05-01,781/СШ от 11 апреля 2002 г.).

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

23. Отчет об аудиторской деятельности ф. № 2 — аудит, утверждено 14 ноября 2006 г. № 66 постановлением Федеральной службы государственной статистики «Об утверждении статистического инструментария для организации Минфином России статистического наблюдения за аудиторской деятельностью».

24. 31 федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, утвержденное постановлениями Правительства РФ.

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом мирового опыта.

В мировой практике можно выделить две концепции регулирования аудиторской деятельности [5]. Первая из них получила распространение в Австрии, Испании, Франции, ФРГ, где аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами. На них фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью.

Вторая концепция развита в англоязычных странах (США, Великобритании), где аудиторская деятельность в некотором виде саморегулируется. Аудит в этих странах ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность здесь регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями.

В России регулирование аудиторской деятельности проводится как органами государственного регулирования (Министерством финансов РФ, Банком России и др.), так и общественными саморегулируемыми организациями аудиторов. Приоритет в этом отношении принадлежит Министерству финансов РФ, хотя намечается расширение функций и общественных аудиторских объединений.

В России сложилась четырехуровневая система нормативного регулирования аудиторской деятельности (табл. 2.1). Каждый уровень включает определенные виды документов, область регулирования и степень разработанности нормативной документации.

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

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

**Таблица 2.1. Система нормативного регулирования
аудиторской деятельности в РФ**

<i>Уровень регулирования</i>	<i>Вид и наименование нормативных документов</i>	<i>Область регулирования и использования</i>	<i>Степень разработанности</i>
I	Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ	Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе	Закон принят
II	Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности	Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг	Федеральные стандарты (разработаны и утверждены 31 правило (стандарт). Намечено разработать шесть-восемь федеральных стандартов в течение 2007—2008 гг.
	Законодательные и подзаконные нормативные акты	Устанавливают общие положения по регулированию аудиторской деятельности для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	Разработаны в соответствии с ФЗ нормативные документы в области аттестации и лицензирования аудиторской деятельности и др.
III	Внутренние правила (стандарты) аккредитованных профессиональных объединений	Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне профессиональных объединений	Разрабатываются аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями
	Нормативные документы министерств и ведомств	Регулирование специфических особенностей аудита по видам: общий, страховой, инвестиционных институтов, банковский	Министерствами принят и разрабатывается ряд документов по направлениям аудита
IV	Внутренние аудиторские стандарты	При проведении обязательного аудита и сопутствующих аудиту услуг	Разрабатываются аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами

Третий уровень охватывает внутренние стандарты аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, а так-

же нормативные акты министерств и федеральных служб и агентств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права.

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

2.2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»

С принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г. начался новый (третий) этап развития аудиторской деятельности в России. Закон подтвердил окончательное становление системы российского аудита и создал перспективы его дальнейшего развития.

Закон был подготовлен рабочей группой с участием представителей Министерства финансов РФ, профессиональных аудиторских объединений, их региональных структур, работников научных учреждений и вузов, а также аудиторов-практиков. Это концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения аудиторской деятельности в России. Он должен рассматриваться в контексте других важнейших правовых документов: Гражданского и Налогового кодексов РФ, Закона РФ «О бухгалтерском учете» и др.

Рассмотрим вкратце его общую содержательную сущность¹. Закон включает 22 статьи, в которых отражены основные понятия и аспекты аудиторской деятельности, сопутствующих аудиту услуг, аудитора и аудиторской организации. Приведены права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг.

В законе дано определение аудиторской деятельности, обязательного аудита, сопутствующих аудиту услуг, определены поня-

¹ Общий текст Федерального закона «Об аудиторской деятельности» приведен в приложении.

тие «аудиторская тайна», правила (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное. Рассмотрено понятие «независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов». Определен порядок контроля за работой аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, аттестации аудиторов и лицензирования на право осуществления аудиторской деятельности.

Три статьи закона посвящены вопросам управления аудиторской деятельностью, включая описание Уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, Совета по аудиторской деятельности при Уполномоченном федеральном органе и аккредитованных профессиональных аудиторских объединений (организационно-правовая структура аудиторской деятельности в Российской Федерации приведена на рис. 2.1). Функции Уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности возложены на Министерство финансов РФ. Практически этими вопросами занимается департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности.

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

Как следует из перечня нормативных документов (см. табл. 2.1), разработанных и принятых в 2001—2007 гг., основные положения этого закона получили в них конкретное уточнение и разъяснение, что позволило организовать регулирование аудиторской деятельности непосредственно, начиная с момента его вступления в действие.

Прошедший после принятия закона период¹ характеризовался динамичным развитием системы российского аудита, чему способствовала значительная работа, проделанная Минфином РФ по реализации основных положений закона. В развитие закона были приняты по вопросам аудиторской деятельности постановления Правительства РФ, изданы приказы и положения Минфина РФ. В табл. 2.2 показано, какие нормативные акты приняты по статьям закона, а также приведена взаимосвязь между

¹ За это время в закон было внесено шесть поправок, которые учтены при изложении материала в ученике.

отдельными статьями Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

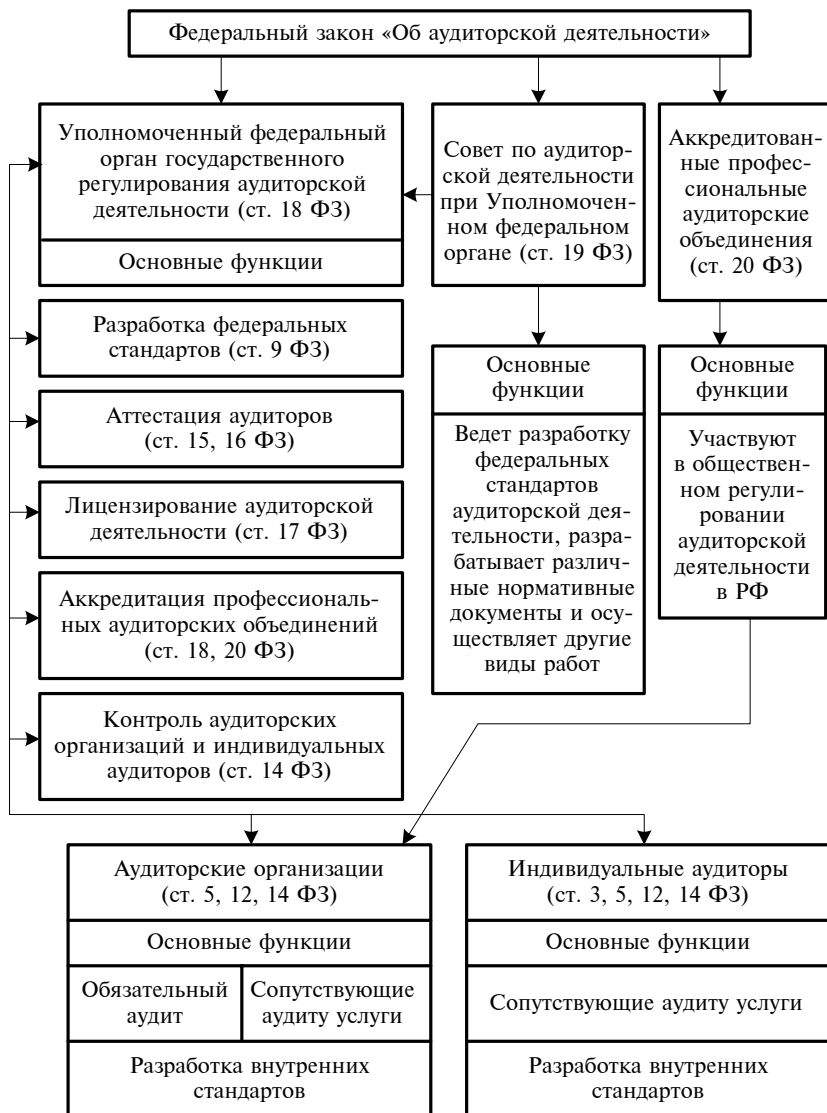


Рис. 2.1. Организационно-правовая структура аудиторской деятельности в Российской Федерации

**Таблица 2.2. Пояснение статей Закона
об аудиторской деятельности**

<i>№ ст.</i>	<i>Наименование статьи</i>	<i>Нормативные и законодательные акты по данной статье, ссылки на другие статьи закона</i>
1	Понятие «аудиторская деятельность»	• Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) № 1 • ПБУ «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99) • Российское правило (стандарт) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним» • Налоговый кодекс РФ, ст. 264 (об отнесении затрат по аудиторской деятельности)
2	Законодательство Российской Федерации и иные акты об аудиторской деятельности	• Федеральные законы, постановления Правительства, положения МФ РФ, других министерств и ведомств • В комментариях к отдельным статьям закона будут приведены соответствующие нормативные документы
3	Аудитор	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 5 — о правах и обязанностях аудиторов; ст. 12 — о независимости аудиторов; ст. 15 и 16 — об аттестации на право осуществления аудиторской деятельности • Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации • Кодекс этики аудиторов России — этические нормы поведения аудиторов • Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита», № 3 «Планирование аудита»
4	Аудиторская организация	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 1 — об оказании сопутствующих услуг; ст. 7 — о проведении обязательного аудита; ст. 12 — о независимости аудиторских организаций; ст. 13 — о страховании при проведении обязательного аудита; ст. 14 — о контроле качества аудиторских организаций; ст. 17 — о лицензировании аудиторской деятельности
5	Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 3 — о статусе аудитора; ст. 4 — о статусе аудиторской организации; ст. 12 — о независимости аудиторов и аудиторских организаций; ст. 7 — об обязательном аудите

Продолжение табл. 2.2

№ ст.	Наименование статьи	Нормативные и законодательные акты по данной статье, ссылки на другие статьи закона
6	Права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг	ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 1 — понятие об аудируемых лицах; ст. 7 — об обязательном аудите; ст. 9 — о правилах (стандартах) аудиторской организации; ст. 21 — о независимости аудиторов и аудиторских организаций; ст. 21 — об ответственности за нарушение законодательства РФ об аудите
7	Обязательный аудит	Федеральные законы РФ: - О бухгалтерском учете - О банках и банковской деятельности - Об организации страхового дела в Российской Федерации - О негосударственных пенсионных фондах - О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации - Об акционерных обществах - О финансово-промышленных группах - ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 1 — понятие об аудиторской проверке; ст. 4 — о праве на проведение обязательного аудита; ст. 8 — об аудиторской тайне; о сущности аудиторского заключения; ст. 11 — о сущности заведомо ложного аудиторского заключения - Федеральные правила (стандарты) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», № 27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудируемую бухгалтерскую (финансовую) отчетность», № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», № 19 «События после отчетной даты»
8	Аудиторская тайна	- Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» - Кодекс этики аудиторов России
9	Правила (стандарты) аудиторской деятельности	- ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 22 — о сроках создания и ввода федеральных правил (стандартов) - Постановление Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» - Разработано и утверждено 31 федеральное правило (стандарт)

Продолжение табл. 2.2

№ ст.	Наименование статьи	Нормативные и законодательные акты по данной статье, ссылки на другие статьи закона
		• Кодекс этики аудиторов и Международные стандарты аудита • Кодекс этики аудиторов России
10	Аудиторское заключение	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 7 — о проведении обязательного аудита; ст. 11 — о заведомо ложном аудиторском заключении • Федеральные правила (стандарты) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»; «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», № 10 «События после отчетной даты»
11	Заведомо ложное аудиторское заключение	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 10 — дано понятие об аудиторском заключении; ст. 16 — об аннулировании квалификационного аттестата аудитора за подписание заведомо ложного аудиторского заключения • Уголовный кодекс РФ: ст. 202 — о злоупотреблении аудиторов и их уголовном наказании
12	Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 1 — приводится понятие индивидуального аудитора; ст. 3 — дается понятие прав и обязанностей аудитора; ст. 4 — приводится понятие аудиторской организации; ст. 5 — о правах и обязанностях аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов
13	Страхование при проведении обязательного аудита	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 7 — приводится понятие обязательного аудита • НК РФ ст. 263 — о расходах по страхованию при проведении обязательного аудита • ПБУ 10 «Расходы организации» — о включении расходов по обязательному страхованию в состав расходов организации • План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94-н. О введении учета расходов по обязательному страхованию на счете № 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
14	Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 18 — о контроле, осуществляемом Уполномоченным федеральным органом государственного регулирования аудиторской деятельности; ст. 20 — о контроле, осуществляемом аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями

Продолжение табл. 2.2

№ ст.	Наименование статьи	Нормативные и законодательные акты по данной статье, ссылки на другие статьи закона
		• Отчет об аудиторской деятельности ф № 1 — аудит, утверждено 13 июля 2004 г. № 26 постановлением Федеральной службы государственной статистики «Сведения об оказании услуг в области аудита за ____ г.» • Отчет об аудиторской деятельности ф № 2 — аудит, утверждено 14 ноября 2006 г. № 66 постановлением Федеральной службы государственной статистики «Об утверждении статистического инструментария для организации Минфином России статистического наблюдения за аудиторской деятельностью» • Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 7 «Внутрифирменный контроль качества аудита»
15	Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 3 — проводится определение аудитора; ст. 5 — о правах и обязанностях аудиторов • Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации (приказ МФ РФ от 12 сентября 2002 г. № 93-н)
16	Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 5 — о праве на аттестацию и повышение квалификации; ст. 11 — приводится определение заведомо ложного аудиторского заключения (как основание для аннулирования квалификационного аттестата аудитора)
17	Лицензирование аудиторской деятельности	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 4 — о наличии в штате 5 аттестованных аудиторов (для выдачи лицензии); ст. 18 — о праве на выдачу лицензий • ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» • Положение о лицензировании аудиторской деятельности» (Постановление Правительства РФ от 29 марта 2002 г. № 190)
18	Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 14 — о контроле качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов; ст. 15 — об аттестации на право осуществления аудиторской деятельности; ст. 17 — о лицензировании аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Окончание табл. 2.2

№ ст.	Наименование статьи	Нормативные и законодательные акты по данной статье, ссылки на другие статьи закона
		• Постановление Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» • Временное положение о ведении государственных реестров в области организации аудиторской деятельности (Приказ МФ от 28 июня 2002 г. № 64-н)
19	Совет по аудиторской деятельности при Уполномоченном федеральном органе	• Положение о Совете по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации (Состав Совета скомплектован, утвержден, Совет активно работает в соответствии с принятыми планами)
20	Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 18 — о проведении аккредитации профессиональных аудиторских объединений • Временное положение о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений при Министерстве финансов Российской Федерации
21	Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 5 — о правах и обязанностях аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов; ст. 6 — о правах и обязанностях аудируемых лиц • ФЗ от 30 декабря 2001 г. № 196-ФЗ «О введении в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» — отменяются ст. 21 п. 2—4
22	Порядок вступления в силу настоящего Федерального закона	• ФЗ «Об аудиторской деятельности»: ст. 4 — о вступлении в силу п. 5 данной статьи; ст. 9 — о переносе сроков создания федеральных стандартов аудиторской деятельности; ст. 14 — об отсрочке контроля качества аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов • Постановление Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации»

Почти все статьи закона нашли подтверждение и развитие в нормативных документах.

2.3. Формы предпринимательской деятельности в аудите

Рынок аудиторских услуг в России сформировался, достаточно устойчиво функционирует, растет высокими темпами и имеет значительный потенциал для дальнейшего роста. В 2006 г. объем аудиторских услуг возрос на 14% по сравнению с 2005 г., рост продолжался и в первом полугодии 2007 г. В 2006 г. почти на 20% увеличилась численность клиентов, воспользовавшихся услугой обязательного аудита. Увеличилось число аудиторских организаций, ведущих аудиторскую деятельность не менее пяти лет (около 70% общего числа аудиторских организаций).

По данным Минфина РФ¹, численность клиентов аудиторских организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подверглась обязательному аудиту в 2006 г., составила более 72 000, из которых 53% — клиенты региональных аудиторских компаний.

Российский рынок услуг в высокой степени сконцентрирован в Москве. Здесь работает более 40% всего аудиторского персонала (более трети аудиторских организаций), на долю которых приходится 73% всех доходов аудиторских организаций.

Приведенные Минфином РФ данные о структуре рынка по размеру аудиторских организаций за 2006 г. свидетельствуют о том, что на долю так называемых компаний «большой четверки» — Pricewaterhouse Coopers, Deloitte, Ernst & Young и KPMG — пришлось 31% общего объема оказанных услуг, из которых лишь 24% объема составили услуги по проведению аудита.

Возросла роль крупных, средних и небольших российских аудиторских компаний. На долю средних и небольших российских аудиторских организаций приходится 44% общего объема оказанных услуг, 53% объема услуг по проведению аудита.

Чтобы и в дальнейшем повышать авторитет и представительство российских аудиторских организаций в этом виде деятельности, необходима серьезная работа самих российских аудиторов, поддержка законодательной и исполнительной власти России, федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, крупных аудируемых организаций.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» определено, что основными исполнителями аудиторской деятельности являются российские аудиторские организации и индивиду-

¹ См. подробнее сайт Минфина www1.minfin.ru/audit.htm.

альные аудиторы. Их права, обязанности, сфера деятельности определены ст. 3, 4, 5, 7 и др.

Аудиторские фирмы имеют организационно-правовую форму преимущественно закрытого акционерного общества (ЗАО) или общества с ограниченной ответственностью (ООО).

Классификация аудиторских фирм. К основным признакам классификации аудиторских фирм можно отнести характер деятельности (выполняемые функции) и объем реализуемых услуг.

По *характеру деятельности* (выполняемым функциям) аудиторские фирмы подразделяются на универсальные и специализированные.

Универсальные аудиторские фирмы могут проводить обязательный аудит по нескольким направлениям: общий аудит, страховой, банковский, аудит инвестиционных фондов — и занимаются самыми разнообразными видами работ. К их числу относятся: услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета; анализу хозяйственно-финансовой деятельности, оценке активов и пассивов экономического субъекта; консультирование по вопросам финансового, управленческого и налогового учета, проведение обучения по бухгалтерскому учету и аудиту; компьютеризация учета; другие услуги по профилю своей деятельности.

Специализированные аудиторские фирмы выполняют более узкий круг работ и специализируются на определенных их видах (например, аудиторские проверки, обязательный аудит только предприятий и организаций, обучение и др.).

Помимо аудиторских фирм аудиторской деятельностью могут заниматься и индивидуальные аудиторы — физические лица самостоятельно. Такие аудиторы должны пройти аттестацию, приобрести лицензию и зарегистрироваться в качестве предпринимателей. Частнопрактикующие аудиторы могут заниматься как универсальной, так и специализированной деятельностью, кроме проведения обязательного аудита (ст. 3 и 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»).

Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью кроме аудиторской и другой связанной с ней деятельностью. Независимо от того, является фирма специализированной или универсальной, она, как правило, должна выполнять основной вид услуг — проведение обязательного аудита.

По *объему оказываемых услуг* аудиторские организации можно подразделить на крупные, средние и малые. Универсальные фирмы чаще всего бывают крупными и средними.

Основным критерием объема реализуемых услуг следует считать объем выручки от реализации. За единицу измерения, как это уже принято у нас в стране, можно принять минимальный размер оплаты труда, равный для этих целей 100 руб.¹ Этот показатель определяет порядок исчисления налогов, сборов, штрафов и иных платежей. Классификация аудиторских организаций по численности и объему выручки от реализации (продажи) приведена в табл. 2.3².

Таблица 2.3. Классификация аудиторских организаций

<i>Размер аудиторской организации</i>	<i>Численность работников</i>	<i>Объем выручки от реализации, тыс. руб.</i>
Малая	До 10	До 5000
Средняя	10—50	5000—50 000
Крупная	50 и более	50 000 и более

Профессиональные сотрудники аудиторской организации по выполняемым функциям могут быть разделены на следующие группы: руководители аудиторской проверки, старшие аудиторы (руководители звеньев или бригад), рядовые участники аудиторских проверок, прочие специалисты — бухгалтеры-эксперты, программисты, экономисты и др.

Крупные аудиторские организации могут иметь сложную структуру управления (рис. 2.2), включающую отделы (бюро). В крупной аудиторской фирме имеются заместители руководителя, которым подчиняются конкретные отделы. К основным относятся отделы по проведению аудита и оказанию сопутствующих услуг. Кроме того, для ведения бухгалтерского учета в фирме имеется бухгалтерия, для осуществления хозяйственной деятельности — административно-хозяйственный отдел. Редакционно-издательский отдел занимается издательской деятельностью. Если у аудиторской организации имеются филиалы, то организуется специальный отдел для связи с этими подразделениями.

¹ Федеральный закон «О внесении изменений в Федеральный закон «О минимальном размере оплаты труда» и другие законодательные акты Российской Федерации» № 54-ФЗ от 20 апреля 2007 г., ст. 5.

² Приведенная классификация предложена авторами учебника и носит рекомендательный характер.

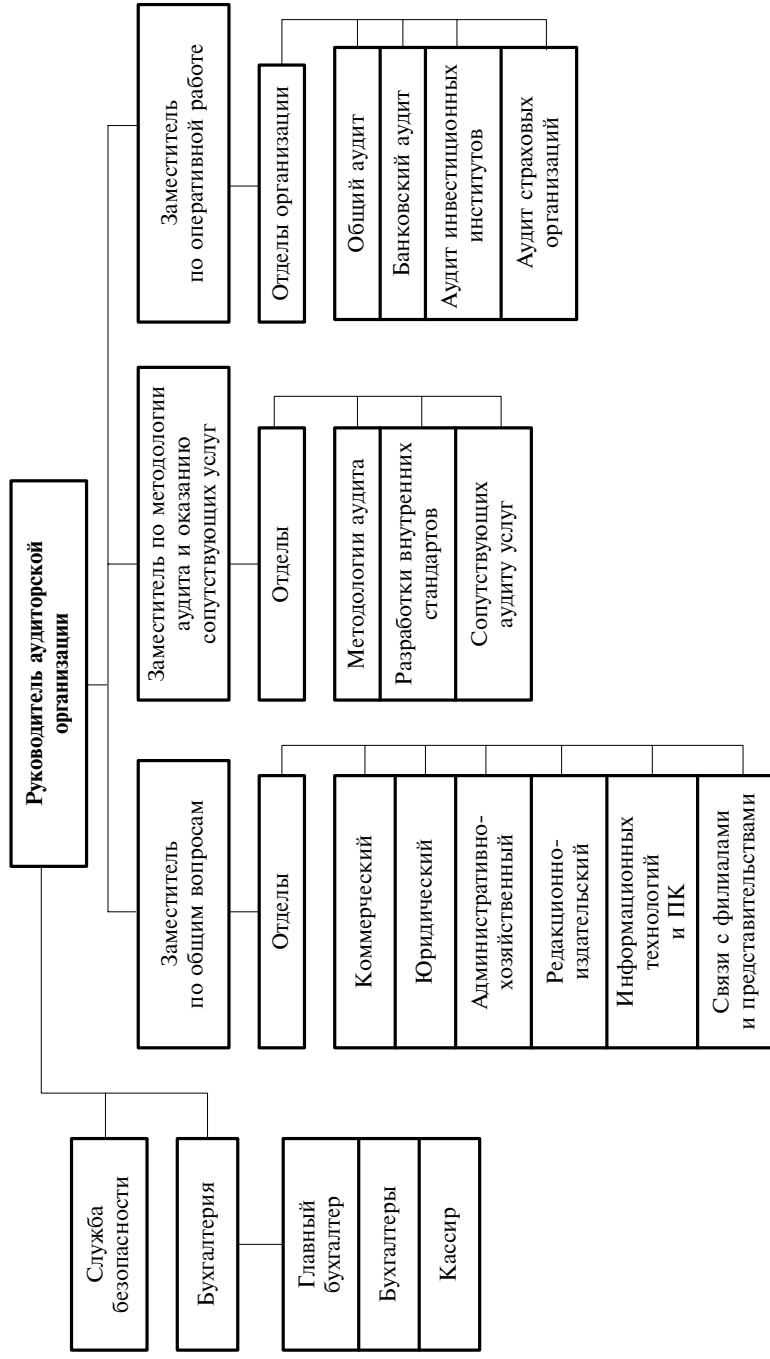


Рис. 2.2. Организационная структура крупной аудиторской организации

Отдел методологии занимается разработкой внутренних стандартов, методик проведения аудита, созданием нормативного обеспечения для проведения проверок.

Отдел информационных технологий и персональных компьютеров занимается компьютеризацией аудита и оказанием сопутствующих услуг в этой области.

Средняя аудиторская организация (рис. 2.3) включает бухгалтерию и два отдела: проведения проверок и методологии аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг.



Рис. 2.3. Организационная структура средней аудиторской организации

Приведенная структура — примерная, поскольку число отделов может быть увеличено.

Небольшие аудиторские организации могут иметь упрощенную двухуровневую систему управления: руководитель аудиторской организации, как правило, являющийся и руководителем проверки, и подчиненные ему рядовые аудиторы (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Структура небольшой аудиторской фирмы

Эффективное функционирование аудиторской фирмы зависит и от организации труда ее сотрудников.

Сотрудники фирмы, включая аудиторов, должны функционировать на основе научной организации труда с максимальной

продуктивностью. Для этого необходимо, в частности, оценить каждого сотрудника аудиторской фирмы и определить его способность и готовность к выполнению тех или иных функций, склонность к аналитике и/или к синтезу, стремление к познанию, квалификацию, моральную и психологическую устойчивость, состояние здоровья и т.д.

Кадровое обеспечение аудиторских фирм может проводиться путем подготовки собственных кадров (за счет фирмы) или найма сотрудников определенной квалификации на временную или постоянную работу.

Персонал аудиторской фирмы должен тщательно подбираться, здесь не должно быть случайных людей. Особенно важны глубокое знание законодательных, нормативных и иных документов, регламентирующих финансово-хозяйственную деятельность. Считается, что специалист, получивший квалификационный аттестат аудитора, уже подтвердил свои глубокие знания на экзамене. Это, безусловно, так, но его знания в этот период отражают финансово-хозяйственное законодательство именно на момент сдачи экзаменов. При постоянных изменениях в нашем законодательстве аудиторам необходимо постоянно пополнять свои знания.

Необходимый минимум внутренних документов аудиторской организации должен включать¹:

- положение об организационно-управленческой структуре аудиторской организации;
- штатное расписание;
- должностные инструкции сотрудников;
- правила внутреннего трудового распорядка;
- положение об аудиторской тайне;
- положение о системе оплаты труда персонала;
- внутренние стандарты аудиторской организации.

При разработке таких документов необходимо руководствоваться прежде всего положениями Трудового кодекса РФ, федеральными и внутренними правилами (стандартами), документами Минфина РФ.

Приведем содержание должностной инструкции аудитора, имеющей важное значение для данной работы. Должностная инструкция разработана в соответствии с нормами Трудового кодекса РФ и иных нормативных актов, регулирующих трудовые

¹ См.: Костылев Ю.А., Костылев В.А. Особенности управления персоналом аудиторской организации // Аудиторские ведомости. 2003. № 12. С. 56.

правоотношения. Она включает три раздела: общие положения, должностные права и обязанности, ответственность.

Общие положения. Раздел содержит общие сведения об аудиторе. Аудитор относится к категории специалистов, назначается на должность и освобождается от нее приказом руководителя организации. На должность аудитора назначается лицо, имеющее высшее профессиональное (экономическое или юридическое) образование и дополнительную специальную подготовку, стаж работы не менее пяти лет и дополнительную специальную подготовку, а также аттестат профессионального аудитора Российской Федерации.

Аудитор подчиняется непосредственно начальнику отдела, а в небольших организациях — руководителю организации. Во время отсутствия аудитора (отпуск, болезнь и пр.) его обязанности исполняет лицо, назначенное в установленном порядке. Данное лицо приобретает установленные права и несет ответственность за исполнение возложенных на него обязанностей.

Аудитор должен знать:

- законодательные и нормативные правовые акты, методические материалы, касающиеся его профессиональной деятельности;
- рыночные методы хозяйствования, закономерности и особенности развития экономики;
- трудовое, финансовое, налоговое и хозяйственное законодательство;
- правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- методы анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия;
- правила проведения аудиторских проверок;
- правила организации и ведения бизнеса;
- этику делового общения;
- экономику, организацию производства, труда и управления;
- порядок оформления финансовых операций и организацию документооборота;
- права и нормы охраны труда.

Права и обязанности аудиторов. Эти права и обязанности определены в Конституции РФ, Гражданском кодексе РФ и других нормативно-законодательных документах Российской Федерации. Профессиональные права и обязанности приведены в Законе «Об аудиторской деятельности» (ст. 5). Рассмотрим их при-

менительно к основной функции аудитора — проведению аудиторской проверки. При проведении аудиторской проверки аудиторы вправе:

1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;

2) проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;

3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;

4) отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторской заключении в случаях:

- непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
- выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

5) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

При проведении аудиторской проверки аудиторы обязаны:

1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

3) в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

4) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего

договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

5) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Ответственность. Аудитор несет ответственность:

1) за ненадлежащее исполнение или неисполнение своих должностных обязанностей, предусмотренных настоящей должностной инструкцией, — в пределах, определенных действующим трудовым законодательством Российской Федерации;

2) за правонарушения, совершенные в процессе осуществления своей деятельности, — в пределах, определенных действующим административным, уголовным и гражданским законодательством Российской Федерации;

3) за причинение материального ущерба — в пределах, определенных действующим трудовым и гражданским законодательством Российской Федерации.

Должностная инструкция подписывается руководителем структурного подразделения и согласовывается с начальником юридического отдела. С инструкцией должен быть ознакомлен аудитор (необходима его подпись).

Внешний контроль аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов организуется уполномоченным федеральным органом. Эта работа проводится как Министерством финансов РФ, так и поручаются проверки аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений. Каждое объединение имеет план проверок и проводит их на основе разработанных методик.

Министерство финансов РФ (в лице Департамента регулирования государственного финансового контроля организации аудиторской деятельности бухгалтерского учета и отчетности) организует последующий контроль деятельности как аудиторских организаций, так и индивидуальных аудиторов.

Федеральная служба государственной статистики Постановлением от 14 ноября 2006 г. № 66 утвердила представленную Министерством финансов РФ годовую форму федерального государственного наблюдения № 2—аудит «Отчет об аудиторской деятельности». Сбор и обработка данных по форме № 2—аудит осуществляется Минфином РФ. Эта форма заполняется аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами и представляется Минфину РФ 15 апреля года, следующего за отчетным периодом.

Форма № 2 аудит включает адресную часть и пять разделов: 1) численность персонала; 2) объем оказанных услуг; 3) характеристика организаций, в которых проведен аудит; 4) выданные аудиторские заключения; 5) членство в профессиональных аудиторских объединениях и международных сетях аудиторских организаций.

Обработка информации разделов 1—3 позволяет получить сводные сведения об аудиторской деятельности в России: численность auditors; объем оказанных услуг (в тыс. руб.) по общему аудиту, аудиту кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов (банковскому аудиту), аудиту страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудиту страховщиков), аудиту бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов; количество организаций, в которых проведен аудит (с градацией по выручке от 1 млн до 4 млрд руб. и выше), а также по отраслям: добыча полезных ископаемых, обрабатывающие производства, производство, передача и распределение электроэнергии, строительство, транспорт, связь, сельское хозяйство, оптовая и розничная торговля. Кроме того, подводятся итоги по прочим услугам.

По данным информации 4-го раздела можно определить число проаудированных организаций: открытых акционерных обществ, кредитных организаций, страховых организаций и обществ взаимного страхования, бирж и инвестиционных фондов, унитарных предприятий, организаций, финансовые показатели которых выше минимальных значений, организаций, по которым проведен обязательный аудит в случаях, предусмотренных федеральными законами.

Информация 5-го раздела позволяет получить сведения о числе аудиторских организаций и индивидуальных auditors в разрезе аудиторских объединений, в том числе Некоммерческое партнерство «Аудиторская палата России», Некоммерческое партнерство «Московская аудиторская палата», Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных auditors России», Общественное объединение «Российская коллегия auditors», Некоммерческое партнерство «Национальная федерация консультантов и auditors», Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров и auditors России».

Постановлением Федеральной службы государственной статистики от 13 июля 2004 г. № 26 введены годовая статистическая форма отчетности № 1—аудит, «Сведения об оказании услуг в области аудита за ____ г.». Эту форму представляют к 1 апреля

юридические лица, их обособленные подразделения, для которых услуги в области аудита являются основным видом деятельности. Отчет по ф. № 1—аудит представляют территориальному органу Федеральной службы государственной статистики в субъекте Российской Федерации по установленному им адресу.

Форма № 1—аудит включает два раздела. В первом разделе «Общие экономические показатели» приводятся данные за отчетный год по следующим показателям: средняя численность работников, включая внешних совместителей и работников неспичного состава, в том числе аттестованных аудиторов; выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (минус НДС, акцизы и аналогичные обязательные платежи); расходы, произведенные организацией, в том числе материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы, из них арендные (лизинговые) платежи, оплату услуг сторонних организаций; число заключенных договоров.

Второй раздел «Распределение объема услуг по видам аудиторской деятельности» включает данные за отчетный год по следующим показателям: объем услуг, в том числе услуги в области независимой проверки бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности, услуги в области постановки, восстановления и ведения бухгалтерского учета, услуги в области консультирования, услуги в области оценки стоимости имущества, другие услуги, связанные с аудиторской деятельностью.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные правовые и законодательные документы по аудиторской деятельности.
2. Рассмотрите и прокомментируйте схему регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.
3. Дайте краткую характеристику Федерального закона «Об аудиторской деятельности».
4. Как развивается рынок аудиторских услуг в Российской Федерации?
5. Приведите классификацию и краткую характеристику аудиторских организаций РФ.
6. Каковы права и обязанности основных специалистов аудиторских организаций.
7. Какую статистическую отчетность представляют аудиторские организации и индивидуальные предприниматели?

ОБЯЗАТЕЛЬНЫЙ АУДИТ

3.1. Экономические субъекты, подлежащие обязательному аудиту

Обязательный аудит — это ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

В соответствии со ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ бухгалтерская отчетность коммерческих организаций состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- пояснительной записки.

Законом «Об аудиторской деятельности» (ст. 7) определено осуществление обязательного аудита в следующих случаях:

1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) организация является кредитной, бюро кредитных историй страховой организацией (за исключением сельскохозяйственных кооперативов) или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные исчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

3) объем выручки организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и их союзов) или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тыс. раз установ-

ленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда (МРОТ), или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тыс. раз минимальный размер оплаты труда;

4) организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности соответствуют указанным выше. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены;

5) обязательный аудит в отношении этих организаций или индивидуальных предпринимателей предусмотрен федеральным законом.

В ст. 2 Федерального закона РФ «Об аудиторской деятельности» сказано, что аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с этим Федеральным законом и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами, регулирующими отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности. Нормы законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности, содержащиеся в других федеральных законах, должны соответствовать настоящему Федеральному закону. Поэтому статьи прочих федеральных законов, указывающих на обязательность аудита или действия аудиторов в указанных случаях, не применяются, если противоречат закону об аудиторской деятельности.

Наиболее значимые федеральные законы, статьи которых указывают на проведение обязательного аудита и не противоречат Федеральному закону «Об аудиторской деятельности», представлены в табл. 3.1.

Таблица 3.1

<i>Название закона</i>	<i>Дата принятия и номер</i>	<i>Содержание</i>
О банках и банковской деятельности	2 декабря 1990 г. № 395-1 (в ред. федеральных законов от 3 февраля 1996 г. № 17-ФЗ; от 31 июля 1998 г. № 151-ФЗ; от 5 июля 1999 г. № 126-ФЗ;	Ст. 42. Аудиторская проверка кредитной организации, банковских групп и банковских холдингов Отчетность кредитной организации подлежит ежегодной проверке аудиторской организацией, имеющей в соответствии с законодательством Российской Федерации лицензию на осуществление таких проверок. Отчетность

Продолжение табл. 3.1

Название закона	Дата принятия и номер	Содержание
О банках и банковской деятельности	от 8 июля 1999 г. № 136-ФЗ; от 19 июня 2001 г. № 82-ФЗ; от 7 августа 2001 г. № 121-ФЗ; от 21 марта 2002 г. № 31-ФЗ; с изменениями, внесенными Постановлением Конституционного Суда РФ от 23 февраля 1999 г. № 4-П)	банковских групп и отчетность банковских холдингов подлежат ежегодной проверке аудиторской организацией, имеющей в соответствии с законодательством Российской Федерации лицензию на осуществление проверок кредитных организаций и осуществляющей аудиторскую проверку кредитных организаций не менее двух лет. Лицензии на осуществление аудиторских проверок кредитных организаций выдаются в соответствии с федеральными законами аудиторским организациям, осуществляющим аудиторскую деятельность не менее двух лет Аудиторская проверка кредитной организации, банковских групп и банковских холдингов осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации Аудиторская организация обязана составить заключение о результатах аудиторской проверки, содержащее сведения о достоверности финансовой отчетности кредитной организации Аудиторское заключение направляется в Банк России в трехмесячный срок со дня представления в Банк России годовых отчетов кредитной организации, банковских групп и банковских холдингов
Об организации страхового дела в Российской Федерации	27 ноября 1992 г. № 4015-1 (в ред. федеральных законов от 31 декабря 1997 г. № 157-ФЗ; от 20 ноября 1999 г. № 204-ФЗ; от 21 марта 2002 г. № 31-ФЗ; от 25 апреля 2002 г. № 41-ФЗ)	Ст. 29. Публикация страховщиками годовых балансов Страховщики публикуют годовые балансы и счета прибылей и убытков в сроки, установленные федеральным органом исполнительной власти по надзору за страховой деятельностью, после аудиторского подтверждения достоверности содержащихся в них сведений

Продолжение табл. 3.1

Название закона	Дата принятия и номер	Содержание
О негосударственных пенсионных фондах	7 мая 1998 г. № 75-ФЗ (в ред. федеральных законов от 2 февраля 2001 г. № 18-ФЗ; от 21 марта 2002 г. № 31-ФЗ; от 10 января 2003 г. № 14-ФЗ)	Ст. 22. Аудиторская проверка Фонды обязаны ежегодно по итогам финансового года проводить независимую аудиторскую проверку Ежегодному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации об аудиторской деятельности и требованиями настоящего Федерального закона подлежат ведение бухгалтерского учета, пенсионных счетов негосударственного пенсионного обеспечения и пенсионных счетов накопительной части трудовой пенсии, ведение бухгалтерской отчетности фондов, осуществление выплат негосударственных пенсий, выкупных сумм, накопительной части трудовых пенсий, выплат правопреемникам, выплат профессиональных пенсий, а также ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности управляющих компаний и специализированных депозитариев по формированию и размещению средств пенсионных резервов и формированию, передаче и инвестированию средств пенсионных накоплений Аудитор, осуществляющий проверку деятельности фонда, не может являться аффилированным лицом фонда, его управляющей компании (управляющих компаний) и специализированного депозитария Аудиторское заключение представляется фондом в уполномоченный федеральный орган не позднее 30 июня
Об акционерных обществах	26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (в ред. федеральных законов от 13 июня 1996 г. № 65-ФЗ; от 24 мая 1999 г. № 101-ФЗ; от 7 августа 2001 г. № 120-ФЗ;	Ст. 87. Заключение ревизионной комиссии (ревизора) общества или аудитора общества По итогам проверки финансово-хозяйственной деятельности общества ревизионная комиссия (ревизор) общества или аудитор общества составляют заключение, в котором должны содержаться:

Продолжение табл. 3.1

Название закона	Дата принятия и номер	Содержание
Об акционерных обществах	от 21 марта 2002 г. № 31-ФЗ; от 31 октября 2002 г. № 134-ФЗ; от 27 февраля 2003 г. № 29-ФЗ)	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 Ст. 88. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность общества (п. 3) Достоверность данных, содержащихся в годовом отчете общества, годовой бухгалтерской отчетности, должна быть подтверждена ревизионной комиссией (ревизором) общества Перед опубликованием обществом указанных в настоящем пункте документов в соответствии со ст. 92 настоящего Федерального закона общество обязано привлечь для ежегодной проверки и подтверждения годовой финансовой отчетности аудитора, не связанного имущественными интересами с обществом или его акционерами
О финансово-промышленных группах	30 ноября 1995 г. № 190-ФЗ	Ст. 16. Годовой отчет финансово-промышленной группы 1. Не позднее 90 дней после окончания финансового года центральная компания финансово-промышленной группы представляет всем участникам финансово-промышленной группы, полномочному государственному органу отчет о деятельности финансово-промышленной группы по форме, устанавливаемой Правительством Российской Федерации, а также публикует указанный отчет 2. Отчет составляется по результатам проверки деятельности финансово-промышленной группы независимым аудитором

Продолжение табл. 3.1

Название закона	Дата принятия и номер	Содержание
О финансово-промышленных группах		3. Аудиторская проверка проводится за счет средств центральной компании финансово-промышленной группы
О государственных и муниципальных унитарных предприятиях	14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ	Ст. 26. Контроль за деятельностью унитарного предприятия 1. Бухгалтерская отчетность унитарного предприятия в случаях, определенных собственником имущества унитарного предприятия, подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке независимым аудитором 2. Контроль за деятельностью унитарного предприятия осуществляется органом, осуществляющим полномочия собственника, и другими уполномоченными органами 3. Унитарное предприятие по окончании отчетного периода представляет уполномоченным органам государственной власти Российской Федерации, органам государственной власти субъекта Российской Федерации или органам местного самоуправления бухгалтерскую отчетность и иные документы, перечень которых определяется Правительством Российской Федерации, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации или органами местного самоуправления
Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии в Российской Федерации	24 июля 2002 г. № 111-ФЗ	Ст. 9. Аудит субъектов отношений по формированию и инвестированию средств пенсионных накоплений 1. Ведение бухгалтерского учета Пенсионным фондом Российской Федерации, учет пенсионных накоплений в специальных частях индивидуальных лицевых счетов застрахованных лиц, а также финансовая (бухгалтерская) отчетность Пенсионного фонда Российской Федерации подлежит ежегодной проверке Счетной палатой Российской Федерации

Продолжение табл. 3.1

<i>Название закона</i>	<i>Дата принятия и номер</i>	<i>Содержание</i>
Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии в Российской Федерации		Ведение бухгалтерского учета специализированным депозитарием и управляющими компаниями, их финансовая (бухгалтерская) отчетность по формированию и инвестированию накоплений подлежат ежегодному аудиту в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации 2. Аудитор, осуществляющий деятельность в соответствии с п. 1 настоящей статьи, не может являться аффилированным лицом специализированного депозитария или управляющей компании, с которыми Пенсионным фондом Российской Федерации заключены договоры в соответствии со ст. 17 или ст. 18 настоящего Федерального закона, либо аффилированными лицом аффилированных лиц указанных специализированного депозитария или управляющих компаний 3. Необходимость проведения аудита в соответствии с требованиями настоящей статьи не освобождает субъектов отношений по формированию и инвестированию средств пенсионных накоплений от обязанности предоставлять всю необходимую информацию и отчетность для проверок, проводимых Счетной палатой Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации
О лотереях	11 ноября 2002 г. № 138-ФЗ	Ст. 23. Аудиторская проверка организатора лотереи и оператора лотереи Ведение бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организатором лотереи (за исключением лотереи от имени Российской Федерации, субъекта Российской Феде-

Продолжение табл. 3.1

Название закона	Дата принятия и номер	Содержание
О лотереях		рации или муниципального образования) и оператором лотереи подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Аудиторская проверка проводится в соответствии с законодательством Российской Федерации об аудиторской деятельности
Об инвестиционных фондах	29 ноября 2001 г. № 156-ФЗ	Ст. 50. Ежегодные аудиторские проверки 1. Аудитор в соответствии с заключенным договором обязан проводить ежегодные аудиторские проверки 2. Аудиторской проверке подлежат: — бухгалтерский учет, ведение учета и составление отчетности в отношении имущества, принадлежащего акционерному инвестиционному фонду, имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд, и операций с этим имуществом — состав и структура активов акционерного инвестиционного фонда и имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд — расчет стоимости чистых активов акционерного инвестиционного фонда, оценка расчетной стоимости одного инвестиционного пая, цены размещения и цены выкупа акции или суммы, на которую выдается один инвестиционный пай, и суммы денежной компенсации, подлежащей выплате в связи с погашением инвестиционного пая — соблюдение требований, предъявляемых к порядку хранения имущества, принадлежащего акционерному инвестиционному фонду, имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд, и документов, удостоверяющих права на имущество, принадлежащее акционерному инвестиционному фонду, и имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд

Окончание табл. 3.1

Название закона	Дата принятия и номер	Содержание
Об инвестиционных фондах		— сделки, совершенные с активами акционерного инвестиционного фонда и активами паевого инвестиционного фонда 3. Заключение аудитора по результатам ежегодной аудиторской проверки является обязательным приложением к отчетности акционерного инвестиционного фонда, управляющей компании паевого инвестиционного фонда

Проведение обязательного аудита имеет следующие особенности.

1. Обязательный аудит может проводиться только аудиторскими организациями и не может проводиться индивидуальными аудиторами.

2. При проведении обязательного аудита в организациях, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25%, заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться по итогам размещения заказа на оказание таких услуг в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

В соответствии с п. 2 ст. 7 «Об аудиторской деятельности» указанное требование распространяется только на хозяйственные общества и не относится к федеральным государственным унитарным предприятиям, порядок отбора аудиторских организаций для которых регламентируется Правилами проведения открытого конкурса по отбору аудиторской организации для осуществления обязательного ежегодного аудита организации, доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации в уставном (складочном) капитале которых составляет не менее 25%, утвержденными Постановлением № 706.

3. Аудиторская проверка аудируемых лиц, в бухгалтерской (финансовой) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации, т.е. путем получения аудиторской организацией и (или) работающими в ней аудиторами допуска к работе со сведениями, составляющими государственную тайну.

4. При проведении обязательного аудита аудиторские организации обязаны страховать риск ответственности за нарушение договора.

При выборе аудиторских организаций для проведения обязательного аудита в организациях, в условных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25%, заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться в соответствии с положениями Федерального закона № 94-ФЗ.

Конкурсная комиссия должна оформить следующие виды протоколов:

- протокол вскрытия конвертов с заявками на участия в конкурсе и открытия доступа к поданным в форме электронных документов заявкам на участие в конкурсе (п. 8 ст. 26);
- протокол рассмотрения заявок на участие в конкурсе, который ведется конкурсной комиссией и подписывается всеми присутствующими на заседании членами конкурсной комиссии и заказчиком, уполномоченным органом (п. 2 ст. 27);
- протокол аукциона (п. 7 ст. 37);
- протокол оценки и сопоставления заявок на участие в конкурсе (п. 10 ст. 28);
- протоколом рассмотрения и оценки котировочных заявок (п. 4 ст. 54).

Процедура утверждения протоколов Федеральным законом «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ и оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» не предусмотрена, в связи с чем утверждение последних не требуется.

На рис. 3.1 приводятся этапы размещения заказа государственными и муниципальными заказчиками для проведения открытого конкурса.

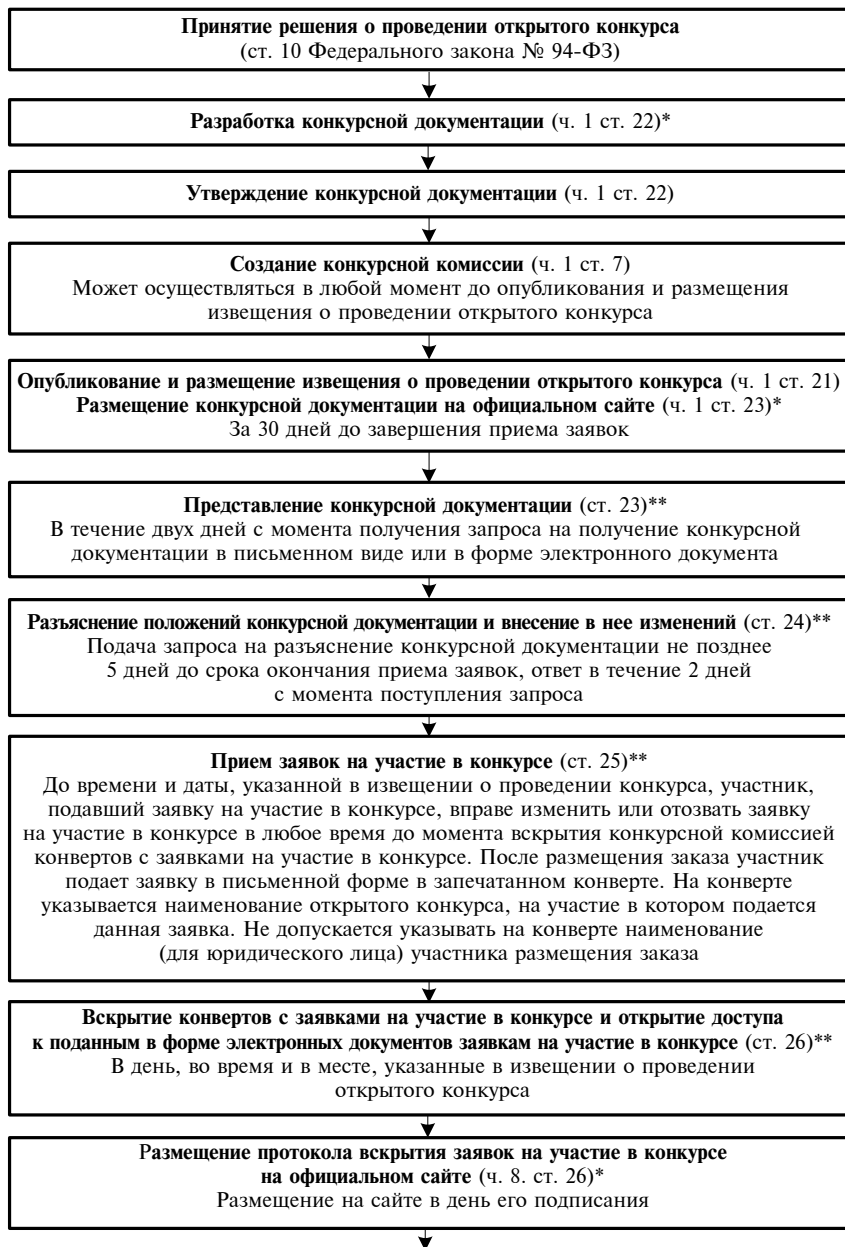
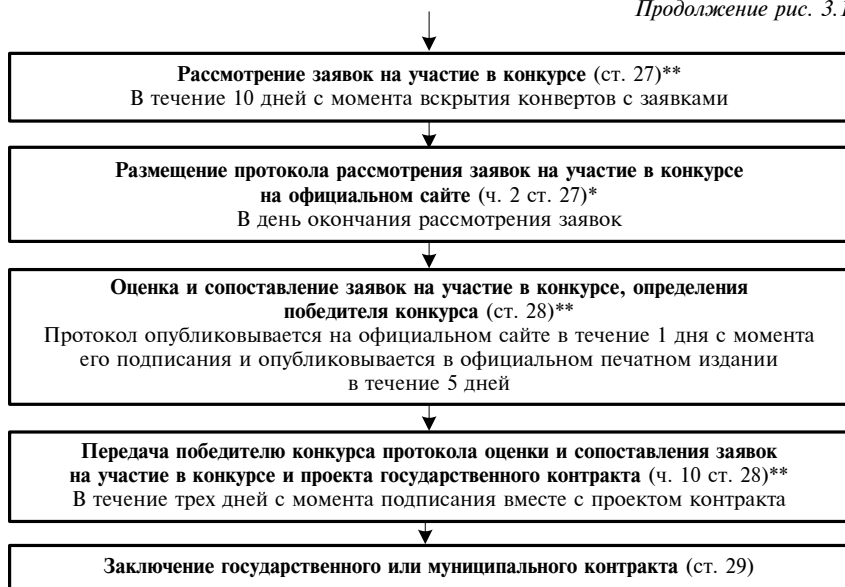


Рис. 3.1. Размещение заказа для проведения
открытого конкурса

Продолжение рис. 3.1

* Может осуществлять специализированная организация.

** Организационное и техническое сопровождение этапа может осуществляться специализированной организацией.

3.2. Ответственность экономических субъектов за уклонение от обязательного аудита

В соответствии со ст. 21 «Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите» Закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Первоначальной редакцией Закона «Об аудиторской деятельности» было предусмотрено за уклонение организации или индивидуального предпринимателя, подлежащих обязательному аудиту, от его проведения или препятствование его проведению взыскание штрафа в размере от 500 руб. до МРОТ, установленного федеральным законом.

Предусматривалось, что взыскание этого штрафа будет производиться в судебном порядке на основании постановления Упол-

номоченного федерального органа о привлечении к ответственности за правонарушение, состоящее в уклонении от проведения обязательного аудита.

Однако Федеральным законом «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон “Об аудиторской деятельности”» от 30 декабря 2001 г. № 196-ФЗ этот порядок был отменен.

Казалось бы, уклонение от проведения обязательного аудита можно отнести к грубым нарушениям правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, ответственность за которые предусмотрена ст. 15.11 Кодекса РФ об административных правонарушениях (Федеральный закон от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в ред. Федерального закона от 25 июля 2002 г. № 112-ФЗ)).

В соответствии с этой статьей грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ.

Однако в примечании к ст. 15.11 утверждается, что под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается: искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%; искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите федеральные законы, в которых предусмотрено проведение обязательного аудита.
2. Какие основные критерии предусмотрены в Законе «Об аудиторской деятельности» для включения организаций и индивидуальных предпринимателей для проведения обязательного аудита.
3. Каковы особенности проведения обязательного аудита государственных и муниципальных унитарных предприятий?
4. Расскажите об ответственности экономических субъектов за уклонение от обязательного аудита.

СОПУТСТВУЮЩИЕ АУДИТОРСКИЕ УСЛУГИ

4.1. Сопутствующие аудиторские услуги: понятие и классификация

В настоящее время аудиторская деятельность включает в себя собственно аудит (обязательный аудит) и сопутствующие аудиту услуги. Сопутствующих услуг начинают оказывать все больше по количеству, видам и объемам продаж в аудиторских организациях.

В ст. 1 п. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» под *сопутствующими аудиту услугами* понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами следующих услуг:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение маркетинговых исследований;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

- обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

В соответствии со ст. 17 Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» № 128-ФЗ от 8 августа 2001 г. аудиторская деятельность относится к видам деятельности, подлежащим лицензированию.

По некоторым видам деятельности, определенным в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» как аудиторские, имеются федеральные законы, устанавливающие порядок их лицензирования. К этим видам деятельности, в частности, относится оценочная деятельность. В соответствии с Федеральным законом «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» № 135-ФЗ от 29 июля 1998 г. (ст. 23) лицензирование оценочной деятельности осуществляется в соответствии с Порядком лицензирования оценочной деятельности, утвержденным Правительством РФ.

Сюда также относится образовательная деятельность аудиторских организаций. Согласно Закону РФ «Об образовании» проводятся лицензирование образовательных учреждений по программам послевузовского профессионального образования и выдача лицензий на право ведения образовательной деятельности по указанным программам.

Аудиторские и консалтинговые организации, среди видов деятельности которых — разработка новых информационных технологий, формирование информационных баз для всех или отдельных своих клиентов, должны помнить о том, что в соответствии с Федеральным законом «Об информации, информатизации и защите информации» № 24-ФЗ подлежит обязательному лицензированию деятельность негосударственных организаций и частных лиц, связанная с обработкой и предоставлением пользователям персональных данных (п. 4 ст. 11), и организаций, выполняющих работы в области проектирования, производства средств защиты информации и обработки персональных данных (п. 3 ст. 19). Порядок лицензирования определяется законодательством Российской Федерации.

В российском правиле (стандарте) «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним» рассмотрены требования к видам услуг, которые могут оказывать аудиторы экономическим субъектам кроме аудиторских проверок с выдачей аудиторского заключения.

Для выполнения этой основной цели должны быть решены следующие задачи:

- определены и классифицированы сопутствующие аудиторские услуги;
- описан общий характер работ и услуг, сопутствующих аудиту;
- определены особенности оказания аудиторскими организациями сопутствующих аудиту работ, услуг и их оформления;
- выявлены особенности распределения ответственности между аудиторской организацией и экономическим субъектом при оказании услуг.

Согласно стандарту,

под оказанием *сопутствующих аудиту услуг* понимается *предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторами и аудиторскими организациями помимо обязательного аудита*.

Таким образом, четко разграничиваются услуги организаций, называемых консалтинговыми (оказывающими сходные аудиторским услуги), и услуги аудиторских организаций. Это отличие определяется наличием лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью.

Выполнение сопутствующих аудиту услуг требует от исполнителей профессиональной компетентности в области аудита, бухгалтерского учета и экономического анализа, налогообложения, хозяйственного права, экономики.

Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать по их *совместимости с различными видами аудита* следующим образом.

К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки *по поручению государственных органов*, в частности, относятся услуги:

- по оценке активов и пассивов, экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
- тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта;
- тестированию персонала аудиторских фирм.

К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки *на основе критериев* (системы показателей) *деятельности экономических субъектов*, в частности, относятся услуги:

- по проведению инициативного аудита;
- постановке бухгалтерского учета;

- улучшению ведения учета и составления отчетности; контролю ведения учета и составления отчетности;
- контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;
- анализу хозяйственной деятельности; оценке активов и пассивов, экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
- представлению интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами;
- проведению семинаров, повышению квалификации и обучению персонала экономических субъектов и, в частности, аудиторских организаций; научной разработке, изданию методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву и т.д.;
- компьютеризации бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т.д.;
- по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджменту, маркетингу, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий; информационному обслуживанию; консультационные услуги;
- экспертному обслуживанию;
- подбору и тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта;
- подбору и тестированию персонала аудиторских организаций и др.

К услугам, *не совместимым* с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки *на основе критериев* (системы показателей) деятельности экономических субъектов, относятся услуги:

- по ведению бухгалтерского учета;
- восстановлению бухгалтерского учета;
- составлению деклараций по налогам;
- составлению бухгалтерской отчетности.

По *содержанию* сопутствующие аудиту услуги могут быть условно подразделены на услуги действия, услуги контроля и информационные услуги.

Услуги действия — услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных.

Услуги контроля — услуги по проверке документов на их соответствие критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; инициативный аудит; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта и персонала аудиторских фирм.

Информационные услуги — услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам: проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание; издание методических рекомендаций и т.д.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» иначе трактуются понятия «совместимость» и «несовместимость». Так, согласно ст. 12 аудит не может проводиться аудиторскими организациями, оказывавшими в отношении этих лиц в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги:

- по восстановлению бухгалтерского учета;
- ведению бухгалтерского учета;
- составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Важным вопросом для аудируемых лиц является отнесение затрат на сопутствующие аудиту услуги. Ответ на эти вопросы содержится в Налоговом кодексе РФ. Согласно ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией», на себестоимость продукции относятся расходы:

- на аудиторские услуги;
- юридические и информационные услуги;
- консультационные и иные аналогичные услуги.

4.2. Классификаторы сопутствующих аудиту услуг

В российской хозяйственной и налоговой практике для отнесения услуг к тому или иному виду деятельности, для принятия организационных решений используются различные общероссийские классификаторы. Так, использование кода Общесоюзного классификатора «Отрасли народного хозяйства» (ОКОНХ) с номерами от 10000 по 87900 для отнесения экономического

субъекта к предприятиям отраслей сферы материального производства значительно облегчило возможность применения льготы по налогу на прибыль, на финансирование капитальных вложений производственного назначения как для аудиторских организаций, так и для организаций — профессиональных участников рынка ценных бумаг, а также многих других.

Применение ОКОНХ позволяет наиболее полно учесть отраслевые особенности при предоставлении льгот по различным налогам (налогу на имущество) для объектов социально-культурной сферы, льготы по НДС для научных организаций, учреждений культуры и искусства и в других случаях.

Однако даже в условиях применения классификаторов не удается избежать коллизий при решении вопросов, касающихся уплаты налогов. Так, в соответствии с письмом Минфина РФ № 04-02-14 от 19 декабря 1997 г. (имеет статус официальной переписки), несмотря на то что аудиторская деятельность имеет код 84400 и по существующей редакции ОКОНХ входит в подотрасль материальной сферы «Общая коммерческая деятельность по обеспечению функционирования рынка» (код 84000), «аудиторская деятельность *является исключением и относится к непроизводственной сфере*». В результате аудиторские фирмы не могут реализовать свое право на льготу по налогу на прибыль по капитальным вложениям. Этим же письмом установлено, что в связи с принятым Росстатом решением об обязательном проставлении в формах федерального государственного статистического наблюдения кодов Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, продукции и услуг (ОКДП) по видам деятельности, начиная с отчетности за 1997 г., аудиторская деятельность относится к группировке «Деятельность в области составления счетов, бухгалтерского учета и ревизий, консультаций по вопросам налогообложения» с кодом 7412. В этой ситуации, на наш взгляд, круг видов услуг, которые могут быть оказаны аудиторскими организациями, сужается, поскольку, например, такие виды услуг, как составление бизнес-планов, автоматизация бухгалтерского учета и другие, в Классификаторе закодированы не по коду 7412.

Общая классификация работ и услуг, включая и сопутствующие аудиту работы и услуги, отражена в ОКДП (принят и введен в действие постановлением Госстандарта России № 17 от 6 августа 1993 г.). Именно этот классификатор рекомендован стандартом для применения аудиторами. Этот перечень не является обяза-

тельным и исчерпывающим, может дополняться новыми видами сопутствующих услуг. Использование перечня может помочь аудиторским организациям лучше понять требования настоящего стандарта к видам сопутствующих аудиту услуг. Кроме того, использование классификатора окажет помощь аудиторским организациям и в формулировке наименований услуг, с которыми указанные фирмы выходят на рынок.

В соответствии с ОКДП ОК 004-93 видам услуг присваивается семизначный код.

В основу организации классификационных группировок видов экономической деятельности в ОКДП (четыре первых разряда цифрового кода) положен международный классификатор International Standard Industrial Classification of all Economic Activities (Международная стандартная отраслевая классификация всех видов экономической деятельности, МСОК, третий, пересмотренный вариант), утвержденный Статистической комиссией секретариата ООН. Высшие классификационные группировки кодов видов продукции и услуг в ОКДП образованы четырьмя разрядами кода вида экономической деятельности. На уровне низших классификационных группировок (три последних разряда семиразрядного цифрового кода) базовую структуру ОКДП составляет международный классификатор Central Product Classification (Единая классификация товаров, ЕКТ, или Классификация основных продуктов, КОП), утвержденный Статистической комиссией ООН (существуют два варианта перевода этого классификатора на русский язык). Объектами классификации в ЕКТ служат товары и услуги.

Национальная специфика экономики России в ОКДП учитывается использованием номенклатурных позиций общесоюзных классификаторов экономической информации бывшего Союза ССР: ОКОНХ, ОКП, ОКСП и всего спектра классификаторов услуг, а также других видов источников информации, связанных с экономикой России.

ОКДП разработан в полном соответствии с методическими рекомендациями Статистической комиссии ООН, содержащимися во введении к третьему пересмотренному варианту МСОК и к сопряженному с МСОК окончательному варианту ЕКТ (КОП), утвержденному в 1989 г.

Используемый в ОКДП семиразрядный код, структура которого отображает описанную классификационную схему, представляет собой достаточно удобное средство формализованного описания

предприятий, продукции и услуг в автоматизированных информационных системах. ОКДП обеспечивает преемственность с действующими в настоящее время отечественными классификаторами экономической информации, гармонизацию с аналогичными международными классификаторами и национальными классификаторами ведущих экономически развитых стран мира.

Разработанные таблицы переходных ключей от группировок ОКДП обеспечивают возможность вхождения в классификатор Товарной номенклатуры внешней экономической деятельности (ТН ВЭД).

Принятая схема кодирования позволяет решить задачи, не решаемые другими методами. Например, при необходимости получить информацию об экономических субъектах, оказывающих определенные виды услуг, по семиразрядному коду вида услуг посылается запрос в центральную или региональную базу данных. Если не обнаруживается ни одной организации, которая оказывала бы этот вид услуг, посылается запрос по первым четырем разрядам данного кода и отыскивается организация, которая декларировала при регистрации (или занимается фактически) оказание интересующих услуг.

ОКДП позволяет определить вид экономической деятельности, связанный с производством конкретного вида продукции (или услуги), а затем по первым четырем разрядам кода выйти на наименование искомого вида деятельности.

При работе с ОКДП в режиме поиска кодовых позиций по словам и комбинациям слов могут возникать затруднения из-за наличия слов-синонимов либо широкого распространения различных названий вида продукции (вида деятельности), которое отличается от профессионально принятого. Например, поиск кода такого вида услуг, как разработка бизнес-плана, будет безрезультатным, поскольку в классификаторе этому понятию соответствует понятие «технико-экономическое обоснование».

Принципиальное отличие ОКДП от использованных основополагающих международных классификаторов МСОК и ЕКТ состоит в том, что в ОКДП эти два базовых классификатора объединены в одном коде.

Применительно к классификаторам, служащим для описания национальных экономик, схема, принятая в ОКДП, наиболее прогрессивна. В несколько ином виде она используется в национальных классификаторах Франции и США. Аналогичный прин-

цип заложен и в международный классификатор продукции и услуг CPA EUROSTAT.

В структуре кода ОКДП объединены три объекта классификации — виды:

- экономической деятельности;
- продукции;
- услуг.

Принятый в ОКДП семиразрядный код (четыре разряда — высшие классификационные группировки для классификации видов экономической деятельности и три низших разряда — для классификации продукции и услуг) позволяет описать и закодировать без каких-либо ограничений все известные виды экономической деятельности, продукции и услуг.

Взаимосвязь классификационных группировок видов экономической деятельности, продукции и услуг осуществляется через первые четыре разряда кода, которые идентифицируют, с одной стороны, вид экономической деятельности, а с другой — классы продукции и услуг. В последних трех разрядах кода подклассов продукции и услуг стоит цифра «0».

В ОКДП использована комбинированная (иерархически-фасетная) классификационная структура. Кодирование разделов, подразделов, групп и подгрупп видов экономической деятельности, а также классов и подклассов продукции и услуг осуществляется по иерархической схеме, а видов продукции и услуг — по фасетной схеме. Применение комбинированной схемы позволяет более полно использовать все отведенное в пределах семи разрядов кодовое пространство. Такая схема обеспечивает большую устойчивость структуры ОКДП в процессе его ведения, так как основные изменения происходят на уровне видов продукции и услуг и не затрагивают, как правило, группировки более высокого уровня. Сами же фасеты в большинстве случаев строятся по иерархическому принципу с введением головной позиции в список десяти наименований, которая индексируется кодом с цифрой «0» в последнем разряде. Для индексирования кодовой позиции со словами «прочая», «прочее», «прочие», «прочий» используется цифра «9» в последнем разряде.

Например: 7412010 — услуги в области составления счетов;
7412011 — услуги по составлению баланса;
7412012 — услуги по проверке счетов;
7412019 — услуги по составлению счетов прочие.

В отдельных случаях, когда в фасете невозможно выделить головную кодовую позицию или имеющийся список кодовых по-

зий превышает десять наименований, кодирование осуществляется общим списком без использования кодов, содержащих «0» в последних разрядах.

В ОКДП предусмотрена принципиальная возможность, позволяющая расширить основной код за пределы семи разрядов. Для этого после седьмого разряда проставляется точка (.) и код с требуемым числом разрядов. Это может быть использовано в тех случаях, когда необходимо создать отраслевой классификатор типов продукции и услуг.

Например, задача создания отраслевого классификатора аудиторских услуг решается на базе класса 7412000 «Услуги в области составления счетов, бухгалтерского учета, ревизий и налогообложения». Согласно классификатору вид деятельности, закодированный как 7412 — «Деятельность в области составления счетов, бухгалтерского учета и ревизий, консультации по вопросам налогообложения», включает виды деятельности, связанные с регистрацией коммерческих операций для предприятий, подготовкой финансовых счетов, анализом этих счетов и подтверждением их точности, аудиторской деятельностью, а также подготовкой для частных лиц или предприятий деклараций о налогах. Сюда включаются связанные с этим консультативные услуги и представительство (кроме юридического) от имени клиентов перед налоговыми органами.

Однако общая характеристика каждой из сопутствующих аудиту услуг, предусмотренная отраслевым классификатором, должна быть определена этим классификатором.

Представление о видах сопутствующих аудиту услуг можно составить на основе данных, как минимум, из трех источников информации:

- Перечня аудиторских услуг, определенного Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», который представляет собой взгляд на состав услуг органов, регулирующих исключительно аудиторскую деятельность в стране;
- Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, продукции и услуг, который представляет собой взгляд на состав услуг органов статистики, занимающихся систематическим сбором информации о массовых общественных и экономических явлениях по заранее выработанной программе;
- самих аудиторских организаций.

В табл. 4.1 представлены сравнительные данные о видах услуг аудиторских организаций, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг.

Таблица 4.1. **Виды услуг аудиторских организаций**

<i>Вид услуги</i>	<i>Код вида услуг</i>	<i>Виды услуг, установленные ОКДП*</i>	<i>Примечания</i>
Постановка бухгалтерского учета	7412030	Услуги в области бухгалтерского учета, кроме налоговых деклараций	
Восстановление бухгалтерского учета	7412011	Услуги по составлению баланса	Может включать и услуги по составлению счетов, если клиентом утеряны первичные документы и составление первичных бухгалтерских документов возложено договором на аудиторскую организацию
Ведение бухгалтерского (финансового) учета	7412010	Услуги в области составления счетов	Включает два вида услуг
	7412011	Услуги по составлению баланса	
Составление деклараций о доходах	7412044	Услуги по планированию индивидуального налога	Включает три вида услуг, если рассматривать составление налоговых деклараций в широком смысле**
	7412045	Услуги по подготовке индивидуального налога	
	7412046	Услуги по заполнению налоговых деклараций	
Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности	7412011	Услуги по составлению баланса	

Продолжение табл. 4.1

<i>Вид услуги</i>	<i>Код вида услуг</i>	<i>Виды услуг, установленные ОКДП*</i>	<i>Примечания</i>
Анализ финансово-хозяйственной деятельности		—	Вид услуг отсутствует в классификаторе
Оценка активов и пассивов экономического субъекта	6512831	Проведение оценок фондов предприятий	
Консультирование в вопросах налогового законодательства Российской Федерации	7412041	Консультативные услуги в области налогообложения	
Консультирование в вопросах финансового законодательства РФ		—	Вид услуг отсутствует в классификаторе
Консультирование в вопросах банковского законодательства РФ		—	Вид услуг отсутствует в классификаторе
Обучение	8090020	Обучение на курсах, в платных кружках	
Анализ финансово-хозяйственной деятельности		—	Вид услуг отсутствует в классификаторе

* Прочерк означает, что вид услуг отсутствует в ОКДП.

** В соответствии со ст. 80 «Налоговая декларация» Налогового кодекса РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Как видно из табл. 4.1, в представлении о видах услуг у органов государственной статистики и органов, регулирующих ауди-

торскую деятельность в Российской Федерации, нет полного совпадения. Например, классификатором не предусмотрен в качестве самостоятельного такой вид услуг, как анализ хозяйственной деятельности, что заставляет относить его к коду 74120030 как «услуги в области бухгалтерского учета, кроме налоговых деклараций» наряду с постановкой, ведением и восстановлением бухгалтерского учета. Однако относя все эти услуги к одному коду, мы уже не сможем разделить услуги на совместимые и несовместимые. Отсутствие такого деления не позволит в полной мере проконтролировать соблюдение требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В табл. 4.2 сопоставлены виды услуг, предлагаемые аудиторскими организациями, не предусмотренные Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», с видами аудиторских услуг, представленными в ОКДП.

Данные табл. 4.2 показывают, что спектр предлагаемых аудиторскими организациями услуг не ограничивается только кодом 7412. Следовательно, для того чтобы определить соответствующий тому или иному виду услуг код в классификаторе, приходится проводить и поиск по контексту, и подбор синонимов. Во многих случаях содержание услуги весьма условно соответствует его коду и наименованию, определяемому этим кодом. В частности, проведение 1—2-дневных семинаров по квартальному балансу лишь с натяжкой можно назвать обучением на курсах и в платных кружках (код 8090020).

Таблица 4.2. Услуги, предлагаемые аудиторскими фирмами и представленные в ОКДП

<i>Вид аудиторских услуг</i>	<i>Код</i>	<i>Наименование вида услуги в соответствии с Общероссийским классификатором</i>	<i>Примечания</i>
Постановка управленческого учета	7412030	Услуги в области бухгалтерского учета, кроме налоговых деклараций	Этот вид услуг можно выделить в отдельный, так как в отличие от постановки бухгалтерского учета он характеризуется углубленным изучением предметной области

Продолжение табл. 4.2

<i>Вид аудиторских услуг</i>	<i>Код</i>	<i>Наименование вида услуги в соответст- вии с Общероссийским классификатором</i>	<i>Примечания</i>
Сопровождение	Нет		Этот вид услуг мож- но выделить в от- дельный, так как в отличие от поста- новки бухгалтерско- го учета он характе- ризуется углублен- ным изучением предметной области
Профилактиче- ский аудит	7412020	Услуги по проведе- нию финансовых ревизий	По содержанию ана- логичен предыду- щему виду услуг
Абонементное обслуживание предприятий	Нет		По содержанию ана- логичен двум преды- дущим видам услуг
Автоматизация	7220034	Консультационные услуги по приклад- ным программам для решения организаци- онно-экономических задач	
Консультации устные	Нет		Данная формулиров- ка услуги отражает не ее содержание, а оперативность
Консультации письменные	Нет		Данная формули- ровка отражает не ее содержание, а, ско- рее, более высокую ответственность
Аудиторские консультации	Нет		
Юридические консультации	7411011	Консультативные ус- луги по юридическим вопросам и услуги по представительству в связи с гражданским правом	

Продолжение табл. 4.2

<i>Вид аудиторских услуг</i>	<i>Код</i>	<i>Наименование вида услуги в соответст- вии с Общероссийским классификатором</i>	<i>Примечания</i>
Налоговые кон- сультации		Консультативные услуги в области на- логообложения	
Схемы миними- зации	7412042	Услуги по планиро- ванию корпоративно- го налога	
Оптимизация налогов	7412042	Услуги по планиро- ванию корпоративно- го налога	
Оценка налого- вых рисков	7412043	Услуги по подготовке и обзору корпоратив- ного налога	
Подготовка на- логовых декла- раций	7412046	Услуги по заполне- нию налоговых дек- лараций	
Составление на- логовых деклара- ций физическим лицам	7412046	Услуги по заполне- нию налоговых дек- лараций	
Анализ и разра- ботка финансо- вых схем	6590060	Услуги по формиро- ванию финансовых активов и обязательств	
Защита в ГНИ	7412090	Услуги, связанные с налогообложением, прочие	
Защита в арбит- ражном суде	7411011	Консультативные услуги по юридиче- ским вопросам и ус- луги по представи- тельству в связи с гражданским правом	74140 Услуги по арбитражу и примирению
Оценка неденеж- ных вкладов в УК	6512831	Проведение оценок фондов предприятий	
Оценка (все виды)	6512831	Проведение оценок фондов предприятий	
Переоценка ос- новных фондов	651231	Проведение оценок фондов предприятий	

Окончание табл. 4.2

<i>Вид аудиторских услуг</i>	<i>Код</i>	<i>Наименование вида услуги в соответствии с Общероссийским классификатором</i>	<i>Примечания</i>
Международный учет (GAAP)	Нет		
Составление бизнес-плана	7431014	Услуги по коммерческому планированию производства	
	6512822	Консультационные услуги по подготовке технико-экономических обоснований инвестиционных проектов	
Ликвидация предприятий	Нет		
Проведение семинаров	8090020	Обучение на курсах, в платных кружках	

Хотя обязательность применения Классификатора установлена теперь стандартом аудиторской деятельности, нельзя сказать, что его применение упрощает подход к установлению фактического содержания тех или иных аудиторских услуг. Например, к таким понятиям, как минимизация налога или восстановление бухгалтерского учета, специалисты уже привыкли, однако ясно, что эти понятия — своеобразный сленг, т.е. совокупность слов или выражений, составляющих слой разговорной лексики, не совпадающий с нормой литературного языка.

Переход к международной практике — это длительный и непростой путь, и если в рекламном объявлении указать «услуги по планированию корпоративного налога», то тот, для кого предназначено рекламное объявление, скорее всего, просто не поймет, о чем идет речь, и обратится в аудиторскую фирму, предлагающую заманчивую «минимизацию налогообложения», хотя это разные названия одной и той же услуги. Целесообразна разработка отраслевого классификатора видов аудиторских услуг с подробным описанием содержания каждой услуги. Аудиторским организациям следует рекомендовать применение в рекламных объявлениях формулировок, содержащихся в отраслевом классификаторе.

В табл. 4.3 приведены коды отраслевого классификатора услуг.

**Таблица 4.3. Коды отраслевого классификатора услуг
для аудиторских и консалтинговых фирм**

<i>Код</i>	<i>Наименование услуги, соответствующей коду</i>	<i>Дополнительная (восьмая) позиция кода услуг</i>	<i>Наименование услуги, соответствующей дополнительной позиции кода</i>
7412010	Услуги в области составления счетов		
7412011	Услуги по составлению баланса	1	Ведение бухгалтерского учета
		2	Восстановление бухгалтерского учета
		3	Составление бухгалтерской отчетности
7412012	Услуги по проверке счетов		
7412019	Услуги по составлению счетов прочие		
7412020	Услуги по проведению финансовых ревизий		
7412030	Услуги в области бухгалтерского учета, кроме налоговых деклараций	1	Постановка бухгалтерского учета
		2	Постановка управленческого учета
		3	Составление отчетности по западным стандартам
		4	Международный бухучет (GAAP)
		5	Анализ финансово-хозяйственной деятельности
7412040	Услуги в области налогообложения, включая услуги аудиторских служб	1	Проведение аудиторских проверок
		2	
7412041	Консультативные услуги в области налогообложения	1	Налоговые консультации

Продолжение табл. 4.3

<i>Код</i>	<i>Наименование услуги, соответствующей коду</i>	<i>Дополнительная (восьмая) позиция кода услуг</i>	<i>Наименование услуги, соответствующей дополнительной позиции кода</i>
7412042	Услуги по планированию корпоративного налога	1	Схемы по минимизации налогов
		2	Оптимизация налогов
7412043	Услуги по подготовке и обзору корпоративного налога	1	Оценка налоговых рисков
7412044	Услуги по планированию индивидуального налога	1	
7412045	Услуги по подготовке индивидуального налога	1	
7412046	Услуги по заполнению налоговых деклараций	1	Подготовка налоговых деклараций
		2	Составление налоговых деклараций физическим лицам
7412090	Услуги, связанные с налогообложением, прочие	1	Защита в ГНИ

В дополнительной (восьмой) позиции кода 7412011 и в расшифровке к нему цифрами 1, 2 и 3 закодированы все услуги, не совместимые с аудиторской проверкой, подразумевающей выдачу аудиторского заключения.

Введение 8-разрядного кода вида услуг позволяет достичь взаимопонимания между представлениями о них законодательных органов (как имеющих, так и не имеющих прямого отношения к аудиту), самих аудиторских организаций и их клиентов — субъектов экономической деятельности.

4.3. Основные виды сопутствующих аудиторских услуг

Рассмотрим сущность отдельных видов сопутствующих услуг применительно к ст. 1 п. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Постановка бухгалтерского учета — разработка для организации системы организации бухгалтерского учета. Это касается пре-

жде всего вновь создаваемых, а также действующих организаций и предприятий, на которых необходимо произвести модернизацию действующей системы учета. К основным мероприятиям этого вида услуг относятся: разработка учетной политики организации, выбор метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, организация документооборота в бухгалтерии, организация управленческого учета, организация системы финансового контроля и др.

Модернизация действующей системы учета — ознакомление с действующей системой бухгалтерского учета клиента. Аудитор изучает обоснованность используемой учетной политики, принятых учетных решений по ее реализации. К подобным услугам прибегают, как правило, рачительные хозяева и квалифицированные бухгалтеры фирм, испытывающие чувство неуверенности в условиях калейдоскопического изменения законодательства.

В этом случае после тщательного исследования системы учета сотрудники аудиторской фирмы могут предложить переход к более совершенной форме учета, подобрать систему его автоматизации, внедрить передовые и малоизвестные пока в отечественной учетной практике методы учета.

Услуга по постановке бухгалтерского учета носит разовый характер, поэтому разработанная отдельными аудиторскими фирмами типовая технология организации бухгалтерского (финансового, управленческого) учета пользуется наибольшим спросом у вновь создаваемых предприятий.

Восстановление бухгалтерского учета — услуга оказывается в определенный период времени и носит разовый характер. Чтобы такая работа была выполнена своевременно и качественно, заказчику необходимо предоставить все первичные и прочие необходимые документы, а также программное обеспечение с гибкой системой настройки для выполнения всего комплекса работ по восстановлению учета на персональных компьютерах. Гибкая система настройки позволит устанавливать рациональные виды учетных решений на определенных этапах восстанавливаемого периода. Это относится, в частности, к моменту начисления налога на добавленную стоимость, причитающегося к возмещению: на момент оплаты материальных ценностей или на момент списания материальных ценностей на затраты, списания налога на добавленную стоимость в течение 24 месяцев, 6 месяцев или единовременно и т.д.

Восстановление учета — довольно сложная процедура, поэтому она проводится наиболее квалифицированными специалистами аудиторских фирм. Кроме того, для введения в память компьютера типовых хозяйственных операций привлекаются специалисты-операторы, ассистенты аудитора и др.

Ведение бухгалтерского учета. В соответствии со ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» в организации, не имеющей бухгалтерской службы, бухгалтерский учет может осуществляться специализированной организацией или специалистом этого профиля на договорных началах. Аудиторские фирмы с успехом могут играть роль указанной специализированной организации. Единственным ограничением на этот вид услуг является указание в Законе «Об аудиторской деятельности» на невозможность проведения обязательного аудита в организации, на котором аудиторская фирма ведет учет.

Для ведения учета аудиторская организация разрабатывает для клиента учетную политику, формирует рабочий план счетов бухгалтерского учета, перечень субсчетов, проектирует состав аналитических счетов и регистров, рекомендует форму счетоводства, методики получения данных для целей налогообложения. Если организация на момент заключения договора не располагает необходимой оргтехникой — компьютерами, средствами связи, сотрудники аудиторской фирмы могут дать рекомендации по выбору приемлемых для клиента технических средств, провести подбор, установку и настройку программного обеспечения, выполнить работу по наполнению баз данных.

По желанию клиента сотрудники аудиторской фирмы работают непосредственно в офисе у заказчика, который берет на себя обязательства по предоставлению необходимого оборудования, организации рабочего места аудитора и др. Если организация не располагает достаточными средствами для приобретения оргтехники или считает нецелесообразным ее приобретение, не имеет условий для работы сотрудников аудиторской фирмы в офисе клиента, то заказчик берет на себя обязательства исключительно по своевременному предоставлению первичных документов. Все остальные функции — доставку первичных документов в аудиторскую фирму, обеспечение сохранности документов, обработку документов с помощью программного обеспечения, ведение регистров аналитического и синтетического учета, доставку первичных документов и составленных регистров бухгалтерского учета клиенту и др. — берет на себя аудиторская фирма.

Ведение бухгалтерского учета можно организовать как по синтетическим счетам, так и по отдельным его участкам или

разделах. Таковы учет расчетов по оплате труда, учет движения материальных ценностей (данная услуга может потребоваться, если заказчик имеет складские помещения, отдаленные от центрального офиса) и др.

Поскольку у предприятия-заказчика отсутствует бухгалтерская служба и нет квалифицированного сотрудника, которому можно было бы поручить составление отчетности, заполнение налоговых деклараций, защиту бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в инспекции Федеральной налоговой службы и других учреждениях, клиент включает в договор и такие виды услуг, как составление бухгалтерской (финансовой) отчетности и защита бухгалтерской (финансовой) отчетности и налоговых деклараций и т.п.

Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть либо следствием уже проведенного аудиторской фирмой комплекса работ по ведению бухгалтерских регистров, либо самостоятельным видом работ аудиторской фирмы по данным бухгалтерских регистров, представленных заказчиком. Кроме того, этот вид услуг включает составление отчетов внебюджетным и социальным государственным фондам, а также статистической отчетности, необходимой для каждого конкретного клиента.

Общеизвестно, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не принимается в ИМНС без отметки о сдаче в органы статистики установленных статистических отчетных форм, а также отчетов во внебюджетные государственные фонды. Все эти хлопоты аудиторская фирма берет на себя: предварительную сдачу и защиту отчетов во всех государственных социальных внебюджетных фондах; сдачу статистической отчетности в органы статистики. Успешная сдача и защита отчетности свидетельствуют о хорошей работе аудиторской фирмы по составлению отчетности, повышают ее авторитет, придают процессу сотрудничества фирмы с клиентом законченность, служат залогом дальнейшей совместной работы.

Услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности применяются и в зарубежной практике. Такие услуги носят название «аутсорсинг»¹. В области аудита аутсорсинг — это выполнение третьей стороной таких работ, как составление форм первичных документов, подготовка бухгалтерской (финансовой) отчетности, сдача финансовой и налоговой отчетности в органы налоговой службы и др.

¹ Ермакова Т.М. Аутсорсинг в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. 2007. № 7.

Отметим, что в сфере аудита по аутсорсингу могут предоставляться услуги по выделению персонала, командирование сотрудников аутсорсинговой компании непосредственно в офис клиента на согласованный срок для выполнения определенных участков работ или определенных должностных обязанностей. Такая услуга необходима для временной замены сотрудника в связи с длительными отпусками или командировками, на период, необходимый, чтобы найти нужного специалиста в бухгалтерию, либо для осуществления временных проектов, если не целесообразно нанимать постоянных сотрудников. Кроме того, в ряде случаев у международных компаний имеются определенные ограничения в отношении численности персонала в штате компании, в том числе бухгалтерии, и использование сторонних сотрудников аудиторской фирмы позволяет справляться с увеличивающимся объемом работы без дальнейшего увеличения нагрузки на персонал бухгалтерии и соблюдать корпоративные требования. В распоряжении компании оказывается удобный и гибкий механизм для планирования загрузки работников бухгалтерии, организации ее плавной работы, в том числе при передаче дел новому сотруднику. Это позволяет избегать срывов и кризисных ситуаций в связи с нехваткой собственного персонала, дает возможность продумать наиболее эффективную организацию функций внутри бухгалтерии.

Консультационные услуги — наименее поддающийся точному определению вид услуг. Они включают подготовку разъяснений (в устной и письменной форме) по вопросам налогообложения, правильности определения базы налогообложения и расчета штрафных санкций за нарушения налогового законодательства, рекомендаций по организации первичного учета, учетных решений, соответствия законодательству заключенных предприятием (организацией, учреждением) хозяйственных договоров (контрактов).

Аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы осуществляют бухгалтерское, налоговое, управленческое и правовое консультирование.

В настоящее время все больший спрос на аудит наблюдается не как на последующий вид контроля, а как на предварительный, или оперативный, контроль (например, консультирование по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения), т.е. как на прогнозный аудит. Спрос на подобные услуги возрастает перед сдачей отчетности и сразу после сдачи годовой отчетности. Дело в том, что по результатам проверок годовых балансов аудитора-

ми обычно выявляются существенные ошибки в бухгалтерском учете, которых можно было бы избежать. Но для этого аудитора следует приглашать для совместной работы заблаговременно, до сдачи отчетности. Тогда можно правильно отразить в учете существо выполненных работ (услуг), не допустить отступлений от выбранной учетной политики, правильно начислить налоги и т.д.

В большинстве случаев фирмы и предприятия, пришедшие на отечественный рынок надолго и нацеленные качественно, правильно и легитимно вести свой бизнес, заинтересованы в том, чтобы вновь заключаемые ими договоры, контракты, планируемые сделки были подвергнуты предварительной экспертизе.

Проведение экономического и финансового анализа. В последнее время спрос на этот вид услуг значительно возрос. Это связано с тем, что предприятия, хозяйствующие уже достаточное время в новых экономических условиях и старые (бывшие государственные предприятия), хотят разобраться в своем финансовом состоянии, наметить пути выхода из кризиса, определить, какой вид продукции (работ, услуг) приносит наибольший доход (убытки) и т.д. Некоторые предприятия (в большинстве своем бывшие государственные, а в настоящее время акционерные общества) находятся в бедственном положении и балансируют на грани банкротства. Работники экономических служб организаций зачастую не владеют методами проведения анализа финансового состояния в условиях рыночной экономики.

На основе финансового анализа, выявления сильных и слабых сторон в финансовом состоянии организации можно наметить меры по его укреплению или выходу из сложной финансовой ситуации.

При проведении анализа аудитор может использовать программные средства, что позволяет выполнять необходимые расчеты на персональном компьютере.

Методическая база для проведения экономического и финансового анализа¹ успешно применяется аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Для выполнения расчетов по анализу имеется достаточно пакетов прикладных программ, среди которых безусловным лидером является ППП «Интэк».

¹ См., например: *Шеремет А.Д., Негашев Е.В.* Методика финансового анализа. М.: Инфра-М, 2003; *Ефимова О.В.* Финансовый анализ. М.: Бухгалтерский учет, 2002; *Нетецкий В.В., Суглобов А.Е., Козенкова Т.А.* Практикум по аудиту и финансовому менеджменту. М.: Кнорус, 2007.

Автоматизация бухгалтерского учета. Внедрение информационных технологий. Это одно из перспективных направлений деятельности аудиторских фирм. Автоматизация учета прежде всего включает выбор пакета прикладных программ из имеющихся на рынке программных средств и их адаптацию с учетом специфики деятельности клиента. Следующий этап — разработка или участие в разработке прикладных программ по автоматизации учета. Завершается работа внедрением пакетов прикладных программ. Как правило, услуги по подбору, внедрению, наладке системы автоматизации учета тесно связаны с такими услугами, как обучение персонала работе на компьютере, постановка бухгалтерского учета, в частности подбор комплекса технических средств.

Услуги, приведенные в подп. 7—10 п. 6 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», как правило, могут выполняться средними и крупными аудиторскими организациями, имеющими в своем составе специалистов нужного профиля или использующих работу экспертов на договорной основе. К числу таких фирм можно отнести ФБК, «Росэкспертизу» и др.

Наиболее полно работы по проведению маркетинговых исследований освещены в учебно-практическом пособии С.В. Пятенко¹.

Аудиторские организации могут оказывать услуги по обучению специалистов аудиторских фирм и бухгалтерских работников, заниматься издательской деятельностью. При необходимости на осуществление таких услуг они должны получить лицензии.

Одной из услуг, выполняемых крупными аудиторскими фирмами («Руфаудит», ФБК, «Стек», «Росэкспертиза»), является *повышение квалификации бухгалтерского персонала организаций*. В этих целях предусматривается проведение курсов лекций, практических занятий, «круглых столов» специалистами аудиторских фирм. Аудиторскими фирмами привлекаются ведущие специалисты Федеральной налоговой службы РФ, Министерства финансов РФ, преподаватели и сотрудники ведущих учебных заведений. В отличие от услуг, связанных с обучением бухгалтерского персонала, такой род услуг требует от участников семинаров определенной квалификации. Сотрудники аудиторской фирмы обращают внимание участников семинаров и курсов на произошедшие за определенный период изменения в гражданском, налоговом и другом законодательстве, дают комментарии по нормативным актам,

¹ Пятенко С.В. Организация работы аудитора и консультанта. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.

касающимся ведения бухгалтерского учета, проводят разбор типичных ошибок при ведении учета и составлении отчетности, отвечают на вопросы участников семинара.

Обучение бухгалтерского персонала. В отличие от предыдущего данный вид услуг не требует от обучающихся специальных знаний в области бухгалтерского учета или налогообложения. Он, скорее, продолжает такой вид услуг, как постановка бухгалтерского учета.

За определенный срок сотрудники аудиторской фирмы подбирают и готовят для бухгалтерии предприятия штат сотрудников, начиная от бухгалтеров по отдельным участкам (автоматизированным рабочим местам) учета и кончая главным бухгалтером и финансовым директором. Подбор осуществляется в основном по деловым качествам. Для проверки будущего коллектива бухгалтерии на психологическую совместимость аудиторская фирма заключает договор со специализированной фирмой.

Этот вид услуг предназначен для подготовки и обучения бухгалтеров (начальный курс), обучения персонала ведению бухгалтерского учета на персональном компьютере, для подготовки специалистов к сдаче экзаменов в целях получения квалификационного аттестата аудитора.

Издание методических пособий по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу, аудиту. Этот вид услуг выполняется обычно аудиторскими фирмами, имеющими коллективы авторов для разработки методической, учебной и популярной литературы по заданной тематике и полиграфическую базу. Обычно в регионе (городе, области) достаточно одной-двух фирм для удовлетворения потребностей в специальной литературе. Например, в Москве в этом направлении успешно работают аудиторские фирмы «ФБК», «Приор» и др.

Аудиторские фирмы оказывают клиентам услуги по подбору оптимального набора пособий. Таковы, к примеру, рекомендации по подписке на периодическую литературу (еженедельники «Экономика и жизнь», «Финансовая газета», региональные выпуски этих изданий, отраслевые и специализированные издания АКДИ «Экономика и жизнь»). Сюда могут быть отнесены и подборы справочных правовых систем для компьютера — «Гарант», «КонсультантПлюс», «Хозяйственное право» и др.

Заканчивая анализ наиболее распространенных сопутствующих аудиту услуг, отметим, что приведенный в ст. 1 ФЗ «Об аудитор-

ской деятельности» перечень является открытым и может пополняться новыми видами услуг, если они не противоречат сущности услуг, сопутствующих аудиту. Некоторые услуги могут потерять свою актуальность (например, распространенная в начале 1990-х годов услуга «восстановление бухгалтерского учета» сегодня в значительной мере утратила свою актуальность).

В перечне сопутствующих услуг Закона «Об аудиторской деятельности» необходимо было привести такие важные услуги, как «инициативный аудит» и «аудит по специальным аудиторским заданиям». Обе услуги можно отнести к сопутствующим, и они найдут (да и сейчас находят) широкое распространение.

4.4. Профессиональные требования к оказанию сопутствующих аудиту услуг

Помимо специальных требований к каждому виду сопутствующих аудиту услуг, которые должны быть представлены в описании к отраслевому классификатору видов аудиторских услуг, к ним предъявляются и общие профессиональные требования.

Сопутствующие аудиту услуги должны быть оказаны аудиторской организацией экономическому субъекту с *добросовестностью* и *тщательностью*. При оказании сопутствующих аудиту услуг аудиторская организация по возможности должна соблюдать порядок нахождения уровня существенности на основе системы базовых показателей.

Специалисты аудиторских организаций, принимающие участие в выполнении работ или оказании услуг, сопутствующих аудиту, должны отвечать таким необходимым профессиональным требованиям и этическим нормам аудиторской деятельности, как честность, объективность, профессиональная компетентность, прилежание, следование правилам профессионального поведения, соблюдение правил (стандартов) аудиторской деятельности, скромность (соблюдение принципа конфиденциальности информации, ставшей известной этим сотрудникам в ходе выполнения ими своих профессиональных обязанностей).

Требование *независимости* специалиста аудиторской организации от экономического субъекта является обязательным согласно стандарту только при оказании сопутствующих аудиту услуг, не совместимых с проведением обязательной аудиторской проверки. При этом ответственность за соблюдение принципа независимости возлагается на аудиторскую организацию. Методы проверки

независимости специалистов аудиторской организации разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно.

При оказании аудиторами сопутствующих услуг экономический субъект несет ответственность за соблюдение действующего законодательства, за полноту и юридическое оформление предоставляемых документов, точность и достоверность предоставляемой информации, за своевременность предоставления документов, информации, сведений, а также за любые ограничения возможности выполнения аудиторской организацией своих обязанностей.

Аудиторская организация отвечает за качество и сроки оказания сопутствующих аудиторских услуг согласно действующему законодательству, а также в соответствии с условиями договора, заключаемого между нею и экономическим субъектом. Аудиторская организация освобождается от ответственности за качество оказываемых сопутствующих аудиту услуг и сроки их выполнения в случае предоставления ложной или неполной информации, а также в случае задержки в ее предоставлении со стороны экономического субъекта.

Выполнение работ и оказание услуг, сопутствующих аудиту, требует от аудиторских организаций:

- действовать в соответствии с заданием, выполнения которого ждет от них заказчик, сформулированным в письменном виде (в форме договора или контракта, технического задания, письма-обязательства, письменного запроса и т.п.). В соответствии со стандартом задание должно содержать наименование и код сопутствующих аудиту услуг и работ, перечень источников информации (данных), представленных для обработки, перечень документов, создаваемых при оказании услуг и выполнении работ, а также указывать носитель (бумажный, машинный и иной) этих документов;
- планировать порядок выполнения работ или оказания услуг;
- документировать ход выполнения работ или оказания услуг;
- четко разграничивать ответственность и функции исполнителей при выполнении части задания сторонними организациями или сотрудниками, не входящими в штат аудиторской организации;
- разрабатывать постоянно действующие типовые формы отчетности по наиболее часто выполняемым видам работ или услуг;
- контролировать качество выполненных работ или оказанных услуг, сопутствующих аудиту, особенно в крупных аудиторских организациях;

- подготавливать по итогам выполнения работ (услуг) документ, отражающий результаты задания и выводы аудиторской организации.

Оказание сопутствующих аудиту услуг оформляется договором, к которому может прилагаться задание на выполнение работ, содержащее перечень:

- источников данных (первичных документов), представляемых аудиторской организации для обработки;
- документов, которые должны быть созданы аудиторской организацией в результате обработки источников данных, с указанием носителя данных (бумажный, машинный и т.д.);
- вопросов, ответы на которые экономический субъект желает получить от аудиторской организации.

Результатом оказания сопутствующих аудиту услуг являются документально оформленные расчеты, консультации, документы (первичные документы, регистры учета, отчетность, справки и др.).

Аудиторская организация может оформить дополнительно письменную информацию руководству и (или) собственнику экономического субъекта по результатам оказания сопутствующих аудиту услуг. При этом следует использовать федеральное правило (стандарт) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника».

Специалисты, оказывающие сопутствующие аудиту услуги, должны обладать необходимым опытом работы и квалификацией. В процессе оказания сопутствующих аудиту услуг аудиторская организация вправе привлекать к оказанию таких услуг экспертов в соответствии с российским правилом (стандартом) «Использование работы эксперта». Решение об использовании работы эксперта при оказании сопутствующих аудиту услуг принимает аудиторская организация исходя из следующего:

- характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию;
- уровня существенности обстоятельств, подлежащих исследованию;
- целесообразности, возможности проведения и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам;
- вероятности значительного увеличения риска ошибочного (некачественного) выполнения сопутствующих аудиту услуг.

Использование работы эксперта не снимает ответственности с аудиторской организации за качество оказываемых услуг, сопутствующих аудиту.

Вступивший в силу в 2002 г. в США закон Сарбанеса—Оксли помимо прочих изменений в сфере надзора за отчетностью публичных компаний ужесточил требования по оказанию аудиторами сопутствующих услуг, в том числе налоговых. Ограничения, введенные в США, существенно сократили объем оказываемых аудитором налоговых услуг, однако нет очевидных доказательств того, что такие услуги негативно влияли на аудиторскую независимость. Результаты исследований с использованием статистической информации и конфиденциальных данных Службы внутренних налогов США обнаружили, что в тех случаях, когда корпорации не использовали подобные услуги, между налоговыми расходами и доначислениями налогов по результатам последующих проверок существует позитивная корреляция. В противоположность этому, когда корпорации пользовались налоговыми услугами аудиторских компаний, они, как правило, не начисляли дополнительных налогов по итогам проверок и не несли дополнительных налоговых расходов в отношении проигранных налоговых споров.

В России не вызывает сомнения полезность той модели регулирования, которая разрешает выполнять сопутствующие услуги аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам. Действующий Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» практически не содержит ограничений на оказание сопутствующих аудиту услуг, их перечень остается открытым, что оставляет свободу выбора как за аудитором, так и за его клиентом. Однако нет сомнения и в том, что определенные услуги, если они выполняются с нарушением принципа независимости, должны быть запрещены, а разрешенные услуги должны стать объектом пристального внимания со стороны органов надзора и саморегулируемых профессиональных аудиторских организаций. Этическая основа независимости аудитора должна подкрепляться альтернативами осознанного выбора со стороны совета директоров или аудиторского комитета аудируемой компании при оценке потенциального качества услуг профессионального консультанта.

Необходимо проводить дальнейшую работу по совершенствованию перечня и качества проведения сопутствующих услуг. России нужна более гибкая модель, нежели та, что развивается на Западе под влиянием непрекращающихся скандалов вокруг финансовой отчетности некоторых публичных компаний и ее аудиторов.

4.5. Сопутствующие аудиту услуги, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» бухгалтерская (финансовая) отчетность, как правило, составляется и представляется ежегодно и направляется для удовлетворения общих информационных нужд широкого круга пользователей.

Многие пользователи полагаются на бухгалтерскую (финансовую) отчетность как на основной источник информации, поскольку они не наделены полномочиями получать дополнительную информацию, отвечающую их информационным потребностям. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в Российской Федерации должна составляться в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим бухгалтерский учет и составление отчетности.

Исходя из специфических требований представителей собственника конкретного хозяйствующего субъекта и вероятных пользователей бухгалтерская (финансовая) отчетность может также составляться в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, национальными стандартами или правилами ведения учета и составления отчетности других государств.

Аудит и сопутствующие аудиту услуги должны быть четко разграничены. К сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, относятся обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации.

Проведение аудита и обзорных проверок должно позволить аудитору обеспечить предполагаемым пользователям разумный и ограниченный уровни уверенности в достоверности финансовой информации. Проведение согласованных процедур и компиляции не предусматривает того, что аудитор должен будет обеспечить такую уверенность.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 24 не применяется к другим видам сопутствующих аудиту услуг, предоставляемых аудиторами, а именно: к услугам по нало-

говому консультированию, автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий, оценке стоимости имущества, оценке предприятий как имущественных комплексов, оценке предпринимательских рисков, проведению маркетинговых исследований, обучению специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью, проведению научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространению их результатов, постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерскому консультированию, анализу финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическому и финансовому консультированию, управленческому консультированию, правовому консультированию, представительству в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам, разработке и анализу инвестиционных проектов, а также составлению бизнес-планов. При оказании данных услуг аудиторам надлежит выполнять общие требования к их качеству.

Согласно федеральному правилу (стандарту) № 24 аудитор в ходе аудиторских проверок и при оказании некоторых сопутствующих услуг должен обеспечить определенный уровень уверенности.

***Уверенность** рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями.*

Для обеспечения такой уверенности аудитор оценивает доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и делает выводы об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Степень достигнутой убежденности и, следовательно, уровень уверенности, который может быть обеспечен, определяются на основе результатов выполненных процедур.

При проведении проверки аудитор обеспечивает *разумный, но не абсолютный уровень уверенности* в том, что информация, являющаяся предметом аудита, не содержит существенных искажений. В аудиторском заключении это выражается в форме позитивной разумной уверенности.

При проведении *обзорной проверки* аудитор обеспечивает *ограниченный уровень уверенности* в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений. В заключении по результатам обзорной проверки это выражается в форме негативной уверенности.

При проведении *согласованных процедур* аудитор предоставляет только отчет об отмеченных фактах без обеспечения уверенности. Вместо этого представителям хозяйствующего субъекта или пользователям отчета предоставляется возможность самим оценить проведенные процедуры и факты, приведенные в отчете, и сделать собственные выводы по данным работы аудитора.

При проведении *компиляции финансовой информации* пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе аудитора, обладающего должной квалификацией в области ведения учета и составления отчетности, но в отчете аудитором не выражается никакой уверенности.

В отличие от сопутствующих услуг *аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности* предоставляет аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли данная бухгалтерская (финансовая) отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями. При выражении мнения аудитор использует фразу: «Отражает достоверно во всех существенных отношениях». Задания, обеспечивающие уверенность в достоверности финансовой или иной информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, направлены на достижение тех же целей.

При формировании аудиторского мнения аудитор собирает достаточные надлежащие аудиторские доказательства, необходимые для формулирования выводов, на которых будет основано его мнение.

Аудиторское мнение повышает достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности посредством выражения разумного, но не абсолютного уровня уверенности. При проведении аудита абсолютная уверенность недостижима из-за необходимости использования субъективного суждения, применения выборочного тестирования, существования ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также в связи с тем, что большинство доступных доказательств, подтверждающих определенный вывод, не носят исчерпывающего характера.

Целью *обзорной проверки* бухгалтерской (финансовой) отчетности является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что заставило бы его предположить, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению. Обзорная проверка финансовой или другой

информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, проводится для тех же целей.

Обзорная проверка включает в себя в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку надежности предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, за которые отвечает сторона, составляющая отчетность, и предназначенные для использования предполагаемыми пользователями. Несмотря на то что проведение обзорной проверки связано с применением аудиторских навыков, а также со сбором доказательств, оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, тестирование бухгалтерских записей и ответов на запросы посредством сбора подтверждающих доказательств, получаемых в ходе инспектирования, наблюдения, подтверждения и подсчета (т.е. в ходе процедур, характерных для аудита), как правило, не предусматриваются.

Аудитор охватывает все существенные аспекты при проведении процедур обзорной проверки, при этом обнаружение возможных существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности менее вероятно по сравнению с аудитом и уровень уверенности, выраженный в заключении по обзорной проверке, ниже уровня, предоставляемого в аудиторском заключении.

В случае выполнения *согласованных процедур* аудитор нанимает для проведения процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьей стороной (например, организацией, являющейся собственником или потенциальным покупателем проверяемого хозяйствующего субъекта, кредитной организацией, рассматривающей надежность потенциального заемщика, и т.п.), а также для подготовки отчета об отмеченных фактах. Получатели отчета должны сформировать собственные выводы по данным работы аудитора. Отчет предоставляется только сторонам, договорившимся о выполнении данных процедур, поскольку другие стороны, не осведомленные о причинах проведения процедур, могут неверно истолковать их результаты.

В случае *компиляции* финансовой информации аудитор нанимается для использования специальных знаний по бухгалтерскому учету (в противоположность специальным знаниям и навыкам по аудиту) в целях сбора, классификации и обобщения финансовой информации. При этом, как правило, подробные данные сводятся в удобную и понятную форму и не требуется проверять предпосылки, лежащие в основе этой информации. Использо-

мые процедуры не предполагают, что бухгалтер будет обеспечивать уверенность в отношении финансовой информации, и не предназначены для этого. Тем не менее пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе высококвалифицированного специалиста, поскольку услуги предоставляются с должными профессиональной компетентностью и добросовестностью.

Имя аудитора считается связанным с финансовой информацией, когда он прилагает к такой информации свой отчет или заключение или когда он дает согласие на использование своего имени в профессиональном контексте в связи с данной финансовой информацией. Если аудитор не является связанным в этом смысле, он не несет ответственности перед третьими лицами. Если аудитору становится известно, что хозяйствующий субъект ненадлежащим образом связывает имя аудитора с финансовой информацией, аудитор вправе потребовать от руководства хозяйствующего субъекта прекратить использование имени аудитора. Аудитор может также предпринять иные шаги (например, проинформировать известных ему третьих лиц о ненадлежащем использовании своего имени либо обратиться за помощью к юристам).

Вопросы для самопроверки

1. Дайте определение сопутствующих аудиту услуг.
2. Назовите нормативный документ, который определяет сущность и требования к сопутствующим аудиту видам услуг.
3. Охарактеризуйте классификатор сопутствующих аудиту видов услуг.
4. Какие виды сопутствующих аудиту видов услуг вы знаете? Охарактеризуйте их.
5. Какие профессиональные требования предъявляются к специалистам по оказанию услуг, сопутствующих аудиту?
6. Приведите особенности оказания сопутствующих услуг в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут представляться аудиторскими организациями и аудиторами».

АТТЕСТАЦИЯ АУДИТОРОВ. ЭТИЧЕСКИЕ НОРМЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

5.1. Контроль уровня профессионализма аудиторов

Высокий уровень профессионализма аудиторов — залог того, что проведение аудиторских проверок и оказание иных аудиторских услуг будет осуществлено на самом высоком уровне.

Именно поэтому государство в лице органов, на которые возложено регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации, предъявляет достаточно высокие требования к лицам, как к только изъявляющим желание заниматься аудиторской деятельностью, так и к уже имеющим статус аудитора, получившим квалификационный аттестат аудитора в установленном порядке.

Требования к уровню профессионализма аудиторов (лиц, уже получивших квалификационный аттестат аудитора) определяются Временным положением о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации (Приказ МФ РФ от 12 сентября 2002 г. № 93-н), а также ст. 15 «Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности» и ст. 16 «Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора» ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Образование аудитора включает:

- базовое образование;
- практический опыт;
- специальное профессиональное образование (в настоящее время это требование носит рекомендательный характер);
- свободное владение деловым русским языком.

В соответствии с действующим законодательством под базовым образованием подразумевается высшее экономическое или юридическое образование, полученное в учебном учреждении России,

имеющем государственную аккредитацию, либо в учебном учреждении иностранного государства, дипломы которого имеют юридическую силу в Российской Федерации.

Документами, подтверждающими базовое образование, являются:

- диплом об окончании высшего учебного учреждения Российской Федерации, имеющего государственную аккредитацию, по экономическому или юридическому профилю;
- диплом об окончании высшего учебного учреждения иностранного государства, дипломы которого имеют юридическую силу в Российской Федерации, по экономическому или юридическому профилю.

Практический опыт работы определяется стажем работы не менее трех лет в качестве:

- аудитора или специалиста аудиторской организации;
- бухгалтера;
- экономиста;
- ревизора;
- научного работника или преподавателя по экономическому профилю.

В стаж засчитывается работа на указанных должностях в штате организации, по совместительству или в качестве индивидуального предпринимателя. Стаж работы по совместительству определяется с учетом фактически отработанного времени в пересчете на целые рабочие дни.

Документами, подтверждающими практический опыт, являются:

- нотариально заверенная выписка из трудовой книжки, подтверждающая стаж работы в течение трех лет из последних пяти по необходимой специальности;
- справка аудиторской организации за подписью руководителя о работе в ней по совместительству с указанием даты и номера приказа о зачислении и увольнении с занимаемой должности, фактической продолжительности рабочего дня;
- справка государственного фонда социального страхования, подтверждающая период работы для лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью, и регистрационное удостоверение, патент, выданный органами местной власти, лицензия, подтверждающие право заниматься индивидуальной трудовой деятельностью.

Перечень учебных дисциплин, программы и продолжительность по формам обучения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации. Программы по изучению учебных дисциплин включают в себя лекции, практические занятия по применению правовых нормативных актов, аудиторских стандартов и процедур, деловые игры, семинары, написание рефератов, лабораторные занятия в компьютерных классах и другие виды учебной работы.

Продолжительность специального профессионального образования следующая:

- для лиц, имеющих специальное бухгалтерское (финансовое) вузовское образование и опыт работы на руководящих или бухгалтерских должностях, — не менее 240 ч аудиторных занятий при очной форме обучения или не менее полугода очно-заочной формы обучения;
- для других категорий претендентов на аттестат аудитора — не менее одного года очной или трех лет очно-заочной формы обучения.

Подтверждает специальное профессиональное образование документ о получении специального профессионального образования.

Основные требования к *повышению квалификации аудитора* установлены Временным положением о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 12 сентября 2002 г. № 93н.

Различают обучение и повышение квалификации, предшествующее прохождению аттестации и последующее.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения аттестата (продления на неограниченный срок либо обмена), проходить обучение по программам повышения квалификации аудиторов, утверждаемым Министерством финансов РФ. Повышение квалификации для аудиторов, имеющих квалификационный аттестат одного типа, осуществляется в объеме не менее 40 академических часов в год. Повышение квалификации для аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты двух и более типов, осуществляется в объеме не менее 10 академических часов в год по каждому направлению аудита, которому соответствует тип квалификационного аттестата, но не менее 40 академических часов в общем объеме.

По итогам проведения курсов повышения квалификации УМЦ выдают аудиторам документы о прохождении курсов повышения квалификации.

Министерство финансов РФ вправе отменить проведение повышения квалификации аудиторов, уведомив об этом УМЦ. Отмена проведения повышения квалификации аудиторов осуществляется в случаях:

- представления недостоверных сведений в календарных планах;
- несоблюдения сроков представления календарных планов;
- отсутствия лицензии на образовательную деятельность (с приложениями) и (или) договора с образовательным учреждением, на базе которого проводится повышение квалификации вне местонахождения УМЦ.

Министерство финансов РФ организует регулярные проверки проведения повышения квалификации аудиторов. Министерство вправе отменить решение УМЦ о выдаче аудитору документа о прохождении курса повышения квалификации в случае предоставления УМЦ недостоверных сведений о прохождении аудитором повышения квалификации.

В срок не позднее четырех лет с момента выдачи впервые оформленного продленного либо выданного в порядке обмена квалификационного аттестата аудитора аудитор предоставляет сведения о соблюдении им требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленного ст. 15 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В дальнейшем аудитор подтверждает соблюдение требования о ежегодном повышении квалификации в срок не позднее трех лет с момента предыдущего подтверждения соблюдения о ежегодном повышении квалификации.

Подтверждение соблюдения требования о ежегодном повышении квалификации может производиться аудитором в аккредитованном при Минфине РФ профессиональном аудиторском объединении (АПАО), членом которого является аудитор, а в случаях, когда аудитор не является членом хотя бы одного АПАО, — в любом из АПАО по выбору аудитора.

Если аудитор является членом двух или более АПАО, подтверждение соблюдения требования о ежегодном повышении квалификации производится таким аудитором в одном АПАО, членом которого он является, по выбору аудитора. Аудитор должен письменно уведомить другие АПАО, членом которых он является, о подтверждении соблюдения требования о ежегодном повышении квалификации в избранном им АПАО.

На основании документов, представленных аудитором, АПАО осуществляет заполнение оборотной стороны бланка квалификационного аттестата аудитора и проставление отметки о соблюдении аудитором требования о ежегодном повышении квалификации.

Отметка о соблюдении аудитором требования о ежегодном повышении квалификации должна содержать подпись руководителя АПАО или лица, уполномоченного им, заверенную печатью АПАО, и дату проставления этой отметки.

Аудитор представляет в АПАО:

- заявление;
- оригинал квалификационного аттестата аудитора;
- документы о повышении квалификации (оригиналы или заверенные в установленном порядке копии).

До проставления отметки АПАО аудитор:

- сверяет данные квалификационного аттестата аудитора с данными государственного реестра аттестованных аудиторов аудиторских организаций и реестра лицензий индивидуальных аудиторов;
- сверяет данные документов о повышении квалификации с государственным реестром учебно-методических центров и сведениями о прохождении аудиторами повышения квалификации в учебно-методических центрах.

Проставление отметки АПАО проводится в порядке поступления документов, независимо от того, является или не является аудитор, представивший документы, членом данного АПАО. Плата за проставление отметки АПАО не взимается.

Минфин РФ обеспечивает доступ уполномоченным представителям АПАО к информации, содержащейся в государственном реестре аттестованных аудиторов аудиторских организаций, реестре лицензий индивидуальных аудиторов и государственном реестре учебно-методических центров, а также сведениях о прохождении аудиторами ежегодного повышения квалификации в учебно-методических центрах.

5.2. Система аттестации на право осуществления аудиторской деятельности

Аттестация проводится в целях проверки квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация ведется по следующим направлениям аудита:

- общего аудита;

- аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;
- аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков);
- аудита кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов (банковского аудита).

Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора соответствующего типа без ограничения срока действия по форме, утвержденной Приказом Министерства финансов РФ «Об утверждении формы бланка квалификационного аттестата аудитора» от 25 апреля 2002 г. № 34н.

Приложение
к Приказу
Министерства финансов
Российской Федерации
от 25 апреля 2002 г. № 34н

КВАЛИФИКАЦИОННЫЙ АТТЕСТАТ АУДИТОРА¹

№ _____

В соответствии с _____
(решение уполномоченного органа об аттестации аудитора)

от _____ г. _____ № _____

(фамилия, имя, отчество аудитора в дательном падеже)

(идентификационный номер налогоплательщика)

предоставляется право осуществления аудиторской деятельности в области _____

(наименование типа квалификационного аттестата аудитора)

с _____ 20__ г. на неограниченный срок.

Министр финансов
Российской Федерации
или лицо, им уполномоченное

(подпись)

Печать

¹ На оборотной стороне бланка аттестата печатается порядковый номер бланка (со звездочкой).

На обороте

СВЕДЕНИЯ
О ПРОХОЖДЕНИИ АУДИТОРОМ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО
ЕЖЕГОДНОГО ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ

<i>Период действия квалификационного аттестата аудитора</i>	<i>Номера и даты выдачи документов о прохожде- нии ежегодного повышения квалификации</i>	<i>Отметка Минфина РФ о соблюдении аудитором требования о ежегодном повышении квали- фикации</i>
с 200__ г. — по 200__ г.		
с 200__ г. — по 200__ г.		
с 20__ г. — по 20__ г.		
с 20__ г. — по 20__ г.		
с 20__ г. — по 20__ г.		
с 20__ г. — по 20__ г.		
с 20__ г. — по 20__ г.		
с 20__ г. — по 20__ г.		
с 20__ г. — по 20__ г.		

К аттестации допускаются лица, имеющие высшее экономическое и (или) юридическое образование, полученное в российских учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию, либо имеющие документ о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельство об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, а также стаж работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет из последних пяти на территории Российской Федерации (либо в российских или совместных с российскими организациях и учреждениях на территории иностранных государств).

Претенденты на получение квалификационного аттестата аудитора представляют в Министерство финансов РФ через УМЦ следующие документы:

а) заявление, заполненное в печатном виде, о допуске к аттестации;

б) заверенную в установленном порядке копию диплома о высшем экономическом или юридическом образовании;

в) заверенную в установленном порядке копию трудовой книжки (в случае невозможности нотариального заверения трудовой книжки представляется копия трудовой книжки, заверенная по последнему месту работы, либо справка с места работы с указанием занимаемой должности и срока пребывания в ней);

г) свидетельство Министерства образования Российской Федерации о признании эквивалентности иностранного документа об образовании (при наличии высшего экономического и (или) юридического образования, полученного в иностранном образовательном учреждении);

д) копию платежного документа о внесении платы за проведение аттестации;

е) копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории Российской Федерации.

Для обеспечения проведения аттестации Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ по согласованию с Минфином РФ создаются комиссия по разработке и об-

новлению программ квалификационных экзаменов и программ повышения квалификации аудиторов, а также комиссия по формированию и обновлению экзаменационной базы билетов и тестов и утверждается состав указанных комиссий.

База данных для формирования экзаменационных билетов и тестов рекомендуется Советом по аудиторской деятельности и используется Минфином РФ в процессе аттестации.

База данных для формирования экзаменационных билетов и тестов содержит не менее 800 вопросов по экзаменационным билетам, не менее 1000 вопросов-тестов для проведения квалификационного экзамена в соответствии с разделами программ; не менее 150 практических задач по аудиту. Обновление базы данных для формирования экзаменационных билетов и тестов осуществляется на регулярной основе с учетом внесенных изменений и дополнений в законодательные и нормативные акты.

На основе полного комплекта документов УМЦ формируют списки групп претендентов на сдачу квалификационного экзамена в количестве не менее 10 и не более 20 человек. Указанные списки представляются в Минфин РФ не менее чем за 15 дней до даты проведения квалификационного экзамена и рассматриваются Минфином в срок, не превышающий 10 дней. Представители УМЦ получают в Минфине РФ списки претендентов, допущенных Минфином РФ к сдаче квалификационного экзамена, не позднее чем за пять дней до даты проведения квалификационного экзамена.

Минфин РФ рассматривает результаты квалификационных экзаменов в срок, не превышающий 45 дней со дня представления УМЦ требуемых документов, с учетом предварительного рассмотрения результатов квалификационных экзаменов Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ и принимает решение о выдаче (отказе в выдаче) квалификационных аттестатов аудитора.

Минфин РФ выдает квалификационные аттестаты аудитора по установленной форме в месячный срок со дня принятия решения об их выдаче. Выдача квалификационных аттестатов осуществляется по предъявлении документа, удостоверяющего личность, самому аудитору либо иному лицу на основании заверенной в установленном порядке доверенности.

За проведение аттестации взимается плата (на дату подачи претендентом полного комплекта документов) в соответствии с дейст-

вующими нормативными правовыми актами Российской Федерации. При неудовлетворительных итогах аттестации плата за ее проведение не возвращается.

5.3. Порядок проведения аттестации на право заниматься аудиторской деятельностью

В соответствии с Временным положением о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, утвержденным Приказом Министерства финансов РФ от 12 сентября 2002 г. № 93н, квалификационные экзамены по направлениям аудита, соответствующим отдельным типам квалификационных аттестатов аудитора, проводятся один раз в месяц одновременно во всех учебно-методических центрах, своевременно подавших необходимые документы.

Квалификационные экзамены проводятся в течение трех дней и состоят из тестирования и выполнения письменно-устной работы по экзаменационным билетам (с перерывом между тестированием и проведением письменно-устной работы по экзаменационным билетам от одного до трех дней). В период квалификационного экзамена письменно-устная работа проводится исключительно по местонахождению учебно-методического центра. Квалификационные экзамены сдаются на русском языке без помощи переводчика.

Минфин РФ утверждает Программы проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора.

Минфин РФ формирует состав экзаменационных комиссий для проведения квалификационного экзамена в письменно-устной форме за пять дней до даты проведения экзаменов.

Тестирование без информационно-технического обеспечения проводится экзаменационной комиссией. Экзаменационная комиссия (не менее пяти человек) должна состоять из председателя, членов комиссии — специалистов в области гражданского права, бухгалтерского учета, налогообложения юридических и физических лиц, финансов организаций, аудита, а также технического секретаря.

В состав каждой экзаменационной комиссии включаются представители Минфина РФ и (или) федеральных органов исполнительной власти, участвующих в регулировании профессиональной деятельности организаций, подлежащих обязательному аудиту, и (или) Банка РФ и (или) аккредитованных профессиональных аудиторских объединений. Членами комиссии могут быть специалисты, в том числе рекомендованные аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями.

Не допускается включать в состав экзаменационной комиссии (в том числе в качестве председателя комиссии) представителей учебно-методического центра, в котором проводится экзамен, а также участников предэкзаменационной подготовки претендентов экзаменационной группы, в которой проводится экзамен.

Претенденты допускаются к квалификационным экзаменам при предъявлении паспорта или иного документа, удостоверяющего их личность. Претенденты, не имеющие при себе паспорта или иного документа, удостоверяющего их личность, либо опоздавшие на экзамены, считаются не явившимися на экзамен.

Для проведения тестирования формируются 20 вариантов тестов, каждый из которых содержит 50 вопросов (10 вопросов по каждому из пяти разделов Программы), для выполнения письменно-устной работы по экзаменационным билетам — экзаменационные билеты в количестве 25 шт. Экзаменационный билет состоит из двух частей. Первая часть экзаменационного билета включает в себя пять вопросов в соответствии с каждым из разделов Программы, вторая часть — одну практическую задачу по аудиту.

Представители учебно-методических центров получают в Минфине РФ экзаменационные билеты и тесты, скрепленные штампом Минфина РФ.

При информационно-техническом обеспечении проведения квалификационных экзаменов Минфина РФ формируются индивидуальные варианты экзаменационных тестов и через телекоммуникационные средства связи доводятся до каждого претендента.

Во время проведения тестирования (при условии его информационно-технического обеспечения) допускается присутствие по поручению Министерства финансов РФ представителей Совета по аудиторской деятельности при Минфине РФ и аккредито-

ванных профессиональных аудиторских объединений в качестве наблюдателей без права общения с претендентами.

Тестирование проводится в течение трех академических часов.

Экзаменационная комиссия оформляет протокол результатов тестирования и через учебно-методические центры доводит данные результаты до сведения претендентов на следующий день после даты проведения тестирования.

Письменно-устная работа в первый день проводится по экзаменационным билетам, включающим три вопроса по следующим разделам Программы: «Основы правового регулирования имущественных отношений», «Налогообложение юридических и физических лиц», «Финансы организаций». На подготовку ответа по каждому вопросу билета в первый и во второй день письменно-устной работы претенденту предоставляется один академический час. После ответа на каждый вопрос билета и сдачи экзаменационной комиссии подписанных листов с письменным ответом по данному вопросу претендент имеет право выйти из аудитории на 10 мин. После возвращения в аудиторию претенденту выдается следующий вопрос билета. Во второй день проводится письменно-устная работа по билетам, включающим два вопроса по разделам Программы «Бухгалтерский учет и отчетность» и «Аудит» и практическую задачу. После ответа на каждый вопрос билета и сдачи экзаменационной комиссии подписанных листов с письменным ответом по данному вопросу претендент имеет право выйти из аудитории на 10 мин. После возвращения в аудиторию претенденту выдается практическая задача, на решение которой предоставляются два академических часа. Претенденты не имеют права выходить из аудитории до сдачи практической задачи экзаменационной комиссии.

Результаты квалификационного экзамена объявляются претендентам экзаменационной комиссией в срок не более двух дней после их проведения.

При проведении квалификационных экзаменов претендентам запрещается пользоваться законодательными и нормативными актами Российской Федерации, инструктивными и справочными материалами, за исключением периода решения практической задачи. Вести переговоры с другими претендентами запрещается. Претенденты, нарушившие эти требования, удаляются из аудитории и считаются не сдавшими экзамены.

Результаты квалификационных экзаменов оцениваются следующим образом:

- за каждый правильный ответ на поставленный вопрос тестов дается 2 балла, за неправильный ответ — 0 баллов;
- за каждый ответ на поставленный вопрос в билете, оцененный экзаменационной комиссией «отлично», дается 10 баллов, «хорошо» — 8 баллов, «удовлетворительно» — 6 баллов, «неудовлетворительно» — 0 баллов. За решение практической задачи выставляется либо 50, либо 25, либо 0 баллов.

Претендент, набравший по тестированию менее 86 баллов, считается не сдавшим экзамен и к письменно-устной работе по экзаменационным билетам не допускается.

Экзаменационная комиссия после проведения квалификационного экзамена выносит положительное или отрицательное решение по результатам сдачи претендентами квалификационных экзаменов. При этом успешно сдавшими квалификационные экзамены считаются претенденты, набравшие по второму этапу квалификационного экзамена от 67 до 100 баллов при условии получения за ответы на вопросы экзаменационных билетов не менее 42 баллов.

По истечении времени, отведенного на проведение экзаменов, претенденты обязаны сдать в экзаменационную комиссию тесты и билеты вместе с подписанными на них ответами. Претенденты, нарушившие эти требования, считаются не сдавшими квалификационный экзамен.

При информационно-техническом обеспечении проведения квалификационных экзаменов тестирование проводится в режиме реального времени.

Претенденты, в отношении которых экзаменационной комиссией по результатам сдачи квалификационных экзаменов вынесено отрицательное решение, имеют право апеллировать в Совет по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ в течение 30 календарных дней с даты объявления результатов экзаменов. Аргументированная апелляция представляется в письменной форме. Для ее рассмотрения Министерство финансов РФ по согласованию с учебно-методическими центрами устанавливает специальный день, который заранее сообщается претендентам, представившим апелляцию. Апелляция рассматривается апелля-

ционной комиссией, создаваемой Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ по согласованию с Минфином, в месячный срок со дня получения ею материалов на апелляцию в присутствии претендента. Совет по аудиторской деятельности при Минфине РФ может рассматривать материалы проверок по апелляциям претендентов.

Заключение апелляционной комиссии в течение трех дней после рассмотрения апелляции направляется в Минфин РФ для принятия окончательного решения. Окончательное решение по апелляции Минфин принимает и сообщает претенденту в месячный срок после получения заключения апелляционной комиссии.

При выявлении фактов представления в Министерство финансов Российской Федерации недостоверных сведений и (или) подложных документов претендент лишается права на получение квалификационного аттестата аудитора, а необоснованно выданный аттестат аннулируется. При повторном представлении недостоверных сведений вопрос о выдаче нового аттестата не рассматривается.

Письменные работы претендентов, сдававших квалификационные экзамены, а также протоколы экзаменационных комиссий хранятся в Министерстве финансов РФ в течение трех лет.

5.4. Независимость аудиторов и аудиторских организаций

Критерии независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов установлены ст. 12 Закона «Об аудиторской деятельности». Они состоят в ограничении случаев проведения аудиторских проверок, особенно если это касается проведения обязательного аудита.

Так, аудит не может осуществляться:

1) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и ины-

ми лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

3) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

4) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

5) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних организаций, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

6) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, — в отношении этих лиц.

Критерии независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов представлены на рис. 5.1.

Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам за проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита.

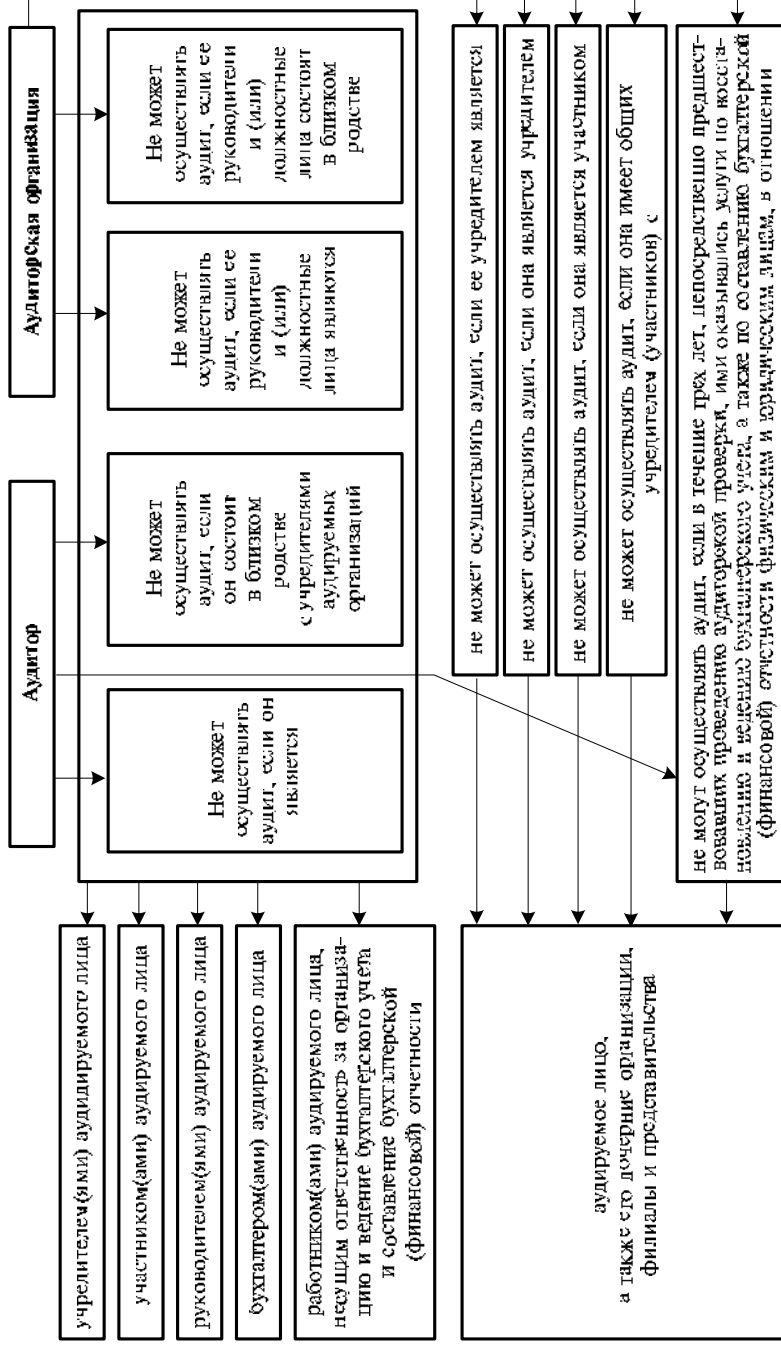


Рис. 5.1. Критерии независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

5.5. Профессиональная этика аудиторов и аудиторской организации

Этика — это система норм нравственного поведения человека или какой-либо общественной или профессиональной группы.

Издавна известно такое понятие, как врачебная этика, а аудитор — это тоже своеобразный врач, только объектом его благотворного воздействия является не человек, а хозяйствующий субъект — организация.

На практике общественные профессиональные организации разрабатывают кодексы профессиональной этики аудиторов очень подробно и скрупулезно, пытаясь предусмотреть все возможные нюансы их поведения.

Международная федерация бухгалтеров (МФБ) опубликовала Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который использован профессиональными объединениями бухгалтеров и аудиторов разных стран для создания национальных кодексов.

В период возникновения аудита в России были разработаны и применялись кодексы таких профессиональных объединений, как общественная организация «Российская коллегия аудиторов», Некоммерческое партнерство «Аудиторская палата России» и др.

В августе 2003 г. Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ (протокол № 16 от 28 августа 2003 г.) был принят Кодекс этики аудиторов России, который действовал до июня 2007 г. В настоящее время в Российской Федерации принят новый Кодекс этики аудиторов России, одобренный Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ (протокол № 56 от 31 мая 2007 г.).

Новый Кодекс этики аудиторов России является сводом норм профессиональной этики аудитора, т.е. сложившихся и широко применяемых при ведении аудиторской деятельности правил поведения аудитора и аудиторской организации, не предусмотренных законодательством. Поскольку не представляется возможным определить нормы профессиональной этики для всех ситуаций и обстоятельства, с которыми может столкнуться аудитор при ведении аудиторской деятельности. Кодекс содержит лишь базовые нормы, которые действительны для всех аудиторов, за исключением случаев, предусмотренных Кодексом.

Кодекс подготовлен на основе Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принятого Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants).

Кодекс включает предисловие и девять разделов. В первом разделе приведены основные принципы профессиональной этики аудитора и руководство по применению этих принципов на практике (модель поведения аудитора и аудиторской организации). Аудиторы должны применять данную модель для выявления угроз нарушения основных принципов, оценки серьезности таких угроз, а в случаях, когда угроза оценивается иначе, чем явно незначительная, — для принятия мер предосторожности в целях устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности.

В последующих разделах описан порядок применения указанной модели поведения в конкретных ситуациях. Приведены примеры мер предосторожности против угроз нарушения основных принципов. Кроме того, рассмотрены примеры ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.

Приведенные примеры не дают исчерпывающего перечня всех обстоятельств работы аудиторов, при которых могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов поведения, и не должны рассматриваться в качестве таковых. Следовательно, аудитору недостаточно просто следовать приведенным примерам; необходимо применять модель поведения к конкретным условиям работы.

Аудитор не должен участвовать в деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию профессии и в результате стать несовместимой с предоставлением профессиональных услуг.

В Кодексе приведены основные принципы поведения, которые аудитор обязан соблюдать: честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональность поведения.

Рассмотрим сущность этих принципов более подробно.

Честность означает, что аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость. Аудитор не должен быть связан с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если есть основания полагать, что: они содержат в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения; они содержат утверждения или данные, подготовленные небрежно; в них пропущены или искажены необходимые данные там, где пропуски

или искажения могут вводить в заблуждение. Аудитор не будет считаться нарушившим вышеприведенные положения, выдав модифицированное заключение (отчет).

Объективность предполагает, что аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов влияли на объективность его профессиональных суждений. Аудитор может оказаться в ситуации, которая может повредить его объективности, ему следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

Профессиональная компетентность и должная тщательность заключается в том, что аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве. При оказании профессиональных услуг аудитор должен действовать с должным усердием и в соответствии с техническими и профессиональными стандартами. Квалифицированная профессиональная услуга предполагает наличие обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления такой услуги. Обеспечение профессиональной компетентности можно разделить на два самостоятельных этапа:

- достижение должного уровня профессиональной компетентности;
- поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания технических, профессиональных и деловых новшеств. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие аудитору компетентно работать в профессиональной среде. Под усердием понимается обязанность действовать в соответствии с требованиями задания (договора) внимательно, тщательно и своевременно. Аудитор должен принимать меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели надлежащую подготовку и должное руководство. Когда это уместно, аудитор должен ставить клиентов, работодателей или иных пользователей профессиональных услуг в известность об ограничениях, присущих этим услугам, чтобы избегать толкования выраженного аудитором мнения как утверждения факта.

Конфиденциальность — важнейший принцип аудиторской деятельности. Аудитор должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязан раскрыть такую информацию. Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться аудитором для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

Аудитор должен соблюдать конфиденциальность даже вне профессиональной среды и помнить о возможности неумышленного разглашения информации, особенно в условиях поддержания длительных связей с деловыми партнерами либо их близкими родственниками или членами семьи. Аудитор также должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или работодателем, и иметь в виду необходимость соблюдать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации или в отношениях с работодателями. При этом он должен принимать все разумные меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

Необходимость соблюдать принцип конфиденциальности сохраняется и после окончания отношений между аудитором и клиентом или работодателем. Меняя место работы или приступая к работе с новым клиентом, аудитор имеет право использовать предыдущий опыт. Однако аудитор не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, собранную или полученную в результате профессиональных или деловых отношений. В следующих обстоятельствах аудитор должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию, либо такое раскрытие может быть уместным:

- раскрытие разрешено законом и (или) санкционировано клиентом или работодателем;
- раскрытие требуется законом, например: при подготовке документов или представлении доказательств в иной форме в ходе судебного разбирательства; при сообщении ставших известными фактов нарушения закона надлежащим органам государственной власти;

- раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законом): при проверке качества работы, проводимой внутри аудиторской организации или саморегулируемой организацией аудиторов;
- при ответе на запрос или в ходе расследования внутри аудиторской организации, саморегулируемой организации аудиторов или надзорного органа; при защите аудитором своих профессиональных интересов при юридическом разбирательстве; для соответствия правилам (стандартам) и нормам профессиональной этики.

При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации аудитор должен учитывать следующее: будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты, при наличии разрешения клиента или работодателя на раскрытие информации; является ли информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда используются необоснованные факты, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения, в каком виде раскрывать информацию (если необходимо раскрывать); характер предполагаемого сообщения и его адресат. В особенности аудитор должен быть уверен, что лица, которым адресовано сообщение, являются надлежащими получателями.

Профессиональное поведение означает, что аудитор должен соблюдать законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как отрицательно влияющие на хорошую репутацию профессии. При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг аудитор не должен дискредитировать профессию. Он должен быть честным, правдивым и не должен делать заявлений, преувеличивающих уровень услуг, которые он может предоставить, его квалификацию и приобретенный им опыт, давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

Условия, в которых работает аудитор, могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Невоз-

можно описать все ситуации, в которых возникают такие угрозы, и определить надлежащие действия, направленные на их устранение. Кроме того, характер задания (договора) может существенно различаться от случая к случаю, и, следовательно, возможно возникновение различных угроз, которые требуют разных защитных мер. Аудитор не просто должен следовать заданному набору правил, которые могут быть оспорены, а определять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов, служить общественным интересам.

В Кодексе приведена модель, имеющая цель помочь аудитору выявлять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов. Если выявленная угроза не является явно незначительной, то аудитор должен, если это уместно, принять меры предосторожности, направленные на устранение такой угрозы или сведение ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности.

Угрозы и меры предосторожности. Соблюдению основных принципов может угрожать широкий круг обстоятельств. Большинство угроз можно разделить на следующие категории:

- угрозы личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора, его ближайших родственников или членов семьи;
- самоконтроля, которые могут возникнуть, когда предыдущее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее вынесшим это суждение;
- заступничества, которые могут возникнуть, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;
- близкого знакомства, которые могут возникнуть, если в результате близких отношений аудитор начинает с излишним сочувствием относиться к интересам других лиц;
- шантажа, которые могут возникнуть, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудитору пытаются помешать действовать объективно.

Характер и значимость угроз могут различаться в зависимости от того, возникают ли они в связи с оказанием клиенту услуг по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, услуг по проверке достоверности информации, не являющейся аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности, услуг, не связанных с проверкой достоверности информации.

Аудитор может также столкнуться с тем, что некоторые особые обстоятельства ведут к возникновению уникальных угроз нарушения одного или более основных принципов. Очевидно, что такие уникальные угрозы не могут быть классифицированы. При профессиональных либо деловых отношениях аудитор должен всегда помнить о возможности таких угроз.

Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или ослабить их до приемлемого уровня, подразделяются на две общие группы:

- предусмотренные профессией, законом или нормативными актами, обусловленные рабочей средой.
- предусмотренные профессией, законом или нормативными актами, включают, в частности, требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией; требования постоянного повышения профессиональной квалификации; руководство по корпоративному поведению (управлению); профессиональные правила (стандарты); контроль процедуры со стороны профессии и надзорных органов, а также качества работы и соблюдения дисциплинарных процедур; внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором.

Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Они включают общие меры, относящиеся к деятельности, и конкретные, относящиеся к заданию. Аудитор должен вынести суждение о том, как лучше реагировать на выявленную угрозу. При этом он должен рассмотреть, что именно признало бы приемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности). При таком рассмотрении должны учитываться существенность угрозы, характер задания и структура аудиторской организации.

Характер мер предосторожности, подлежащих принятию, изменяется в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения аудитор должен рассмотреть, что признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности).

Разрешение этических конфликтов. При оценке соблюдения основных принципов аудитору, возможно, потребуется разрешить конфликт, возникающий из-за применения основных принципов поведения.

Приступая к формальному или неформальному процессу разрешения конфликта, аудитор в качестве части такого процесса должен самостоятельно или совместно с другими лицами рассмотреть уместные факты, имеющиеся этические проблемы, основные принципы, имеющие отношение к вопросу, установленные внутренние процедуры, альтернативные действия.

Рассмотрев указанное, аудитор должен определить образ действий, совместимый с основными принципами поведения. Он также должен взвесить последствия каждого возможного образа действий. Если проблема остается неразрешенной, аудитор должен проконсультироваться с официальными лицами в аудиторской организации в целях получения помощи для разрешения конфликта. В интересах аудитора может быть проведено документирование сути проблемы, деталей любых обсуждений ее и принятых решений по этой проблеме.

Если конфликт не поддается разрешению, аудитор может обратиться за профессиональным советом в саморегулируемую организацию аудиторов или к юридическим консультантам и, таким образом, получить рекомендации по разрешению этической проблемы, не нарушая при этом конфиденциальности. Например, аудитор может столкнуться со случаем мошенничества, сообщая о котором он может нарушить обязательство соблюдать конфиденциальность. В таком случае аудитор должен рассмотреть возможность юридической консультации, чтобы определить, обязан ли он сообщать о данном факте компетентным органам.

Если все уместные возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, аудитор должен (когда это возможно) отказаться быть ассоциированным с предметом, ставшим причиной этого конфликта. Аудитор может решить, что в данных обстоятельствах следует выйти из состава проверяющей группы, или отказаться от конкретных обязательств, или полностью сложить с себя обязанности в рамках задания (договора) или нанявшей его аудиторской организации.

В Кодексе содержатся и другие важные аспекты, касающиеся профессиональной деятельности аудиторов и аудиторских организаций. Так, во втором разделе освещены положения, относящиеся к заключению договора об оказании профессиональных

услуг. Отмечены вопросы, касающиеся отношений с клиентом (аудируемым лицом), приемлемости заданий, выполняемым аудитором, изменения условий договора об оказании профессиональных услуг.

Третий раздел посвящен рассмотрению конфликта интересов. Аудитор должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интересов. Такие обстоятельства могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Например, в случае, когда аудитор является непосредственным конкурентом клиента либо участвует в совместном бизнесе или аналогичной деятельности с основным конкурентом клиента, может возникнуть угроза нарушения принципа объективности. Угроза нарушения принципа объективности или принципа конфиденциальности может также возникнуть, если аудитор оказывает услуги клиентам, у которых существует конфликт интересов или спор, имеющие отношение к предмету услуг.

В четвертом разделе обращается внимание на ситуации, связанные со вторым мнением. Когда к аудитору обращаются с просьбой высказать второе мнение по поводу применения правил (стандартов) бухгалтерского учета, аудита, бухгалтерской (финансовой) отчетности, или других правил (стандартов) или принципов в конкретных обстоятельствах, или в отношении конкретных операций компании (или от ее имени), не являющейся клиентом аудитора, могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов. Например, если такое мнение не основывается на тех же фактах, что известны обслуживающему клиента аудитору, или же основано на неадекватных доказательствах, может возникнуть угроза нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности. Серьезность такой угрозы зависит от обстоятельств и всех прочих доступных фактов и допущений, уместных при вынесении профессионального суждения.

Аудитор должен оценивать значимость таких угроз и, если такие угрозы не являются явно незначительными, должен предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для устранения такой угрозы или свести ее до приемлемого уровня. Такие меры могут включать запрос клиенту на разрешение пообщаться с обслуживающим его аудитором, ограничения; присущие любому мнению, выражаемому при общении с данным клиентом; представление копии (в письменной форме) своего мнения аудитору, обслуживающему данного клиента.

Если компания, запрашивающая такое мнение, не даст разрешения на общение с обслуживающим ее аудитором, он должен, взвесив все обстоятельства, решить, уместно ли для него представлять искомое мнение.

Вопросы, посвященные *гонорару* и другим видам вознаграждения, приведены в пятом разделе. При ведении переговоров о профессиональных услугах аудитор может назначать любой гонорар, который он считает соответствующим его услугам. Если один аудитор назначает гонорар ниже, чем другие, это само по себе не считается неэтичным поступком. Однако назначенный гонорар может создать угрозу нарушения основных принципов. Например, если назначен гонорар, то может возникнуть угроза личной заинтересованности, направленная против принципа профессиональной компетентности и должного усердия, так как назначенный гонорар столь низок, что это может вызвать трудности при выполнении задания в соответствии с техническими и профессиональными правилами (стандартами).

В шестом разделе рассмотрены вопросы, относящиеся к рекламе и предложениям по оказанию профессиональных услуг. Если аудитор ищет новые заказы на предоставление своих услуг посредством рекламы и других методов работы на рынке, могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов. Например, если предложение услуг, профессиональных достижений и продуктов ведется с помощью методов, несовместимых с принципом профессионального поведения, возникает угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения этого принципа.

При предложении и продвижении своих услуг на рынке аудитор не должен дискредитировать профессию. Он должен быть честным и правдивым и не должен делать заявлений, преувеличивающих уровень услуг, которые он может представить, его квалификацию или приобретенный им опыт; давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов. При сомнениях относительно предлагаемой формы рекламы или методов работы на рынке аудитор должен проконсультироваться в саморегулируемой организации аудиторов.

В седьмом разделе идет речь о подарках и знаках внимания, которые могут предлагать аудитору. Клиент может предлагать подарки и оказывать знаки внимания аудитору или его близким родственникам и членам семьи. Подобное предложение, как пра-

вило, может привести к возникновению угроз нарушения основных принципов. Например, принятый от клиента подарок может породить угрозу личной заинтересованности в отношении принципа объективности, а если само предложение такого подарка сделано публично, то может возникнуть угроза шантажа.

Важно содержание восьмого раздела, в котором идет речь о применении принципа объективности при всех видах услуг, оказываемых аудиторами. Предоставляя любые профессиональные услуги, аудитор должен учитывать возможность угрозы нарушения принципа объективности, которая может быть результатом наличия заинтересованности в клиенте, его сотрудников, иных должностных лицах или работниках, либо в близких личных или деловых отношениях с ними. Например, семейные или тесные деловые отношения могут создать угрозу близкого знакомства.

Аудитор, предоставляющий услуги по проверке, обязан быть независимым от клиента. При оказании услуг требуется независимость мышления и независимость поведения, которые позволяют аудитору выражать беспристрастное мнение без конфликта интереса или негативного влияния других лиц, и причем выражать его так, чтобы со стороны не возникало сомнения в его объективности.

В девятом разделе приводятся конкретные правила *соблюдения независимости аудиторов* при выполнении задания по проверке. Угрозы нарушения принципа объективности при предоставлении любых профессиональных услуг будут зависеть от конкретных обстоятельств задания и характера работы, выполняемой аудитором.

Аудитор должен оценить серьезность таких угроз и, если они не относятся к явно незначительным, должен предусмотреть и по мере необходимости принять надлежащие меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. К таким мерам относятся: исключение из состава группы, выполняющей задание; осуществление процедур надзора; прекращение финансовых или деловых отношений, вызывающих угрозу; обсуждение проблем со старшим руководством аудиторской организации; обсуждение проблемы с уполномоченными лицами клиента.

Понятие «независимость» подразумевает независимость мышления и независимость поведения. Независимость мышления — это образ мышления, который позволяет выразить мнение, не зави-

сящее от влияния факторов, способных скомпрометировать его, и позволяет аудитору действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм. Независимость поведения — это линия поведения, которая позволяет избежать фактов и обстоятельств, которые настолько значимы, что разумное и хорошо информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, в том числе и о применяемых мерах предосторожности, может обоснованно посчитать, что честность, порядочность или профессиональный скептицизм аудиторской организации или члена проверяющей группы были скомпрометированы.

Употребление понятия «независимость» без наполнения его конкретным содержанием может привести к неправильному его пониманию. Если это понятие употребляется вне контекста, посторонний наблюдатель может решить, что лицо, выносящее профессиональное суждение, должно быть полностью свободно от всех экономических, финансовых и прочих связей. Это невозможно, поскольку каждый член общества связан взаимоотношениями с другими. Следовательно, существенность экономических, финансовых и прочих отношений следует оценивать в свете того, что именно разумное и информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, обоснованно сочло бы неприемлемым.

Концептуальный подход к независимости. Члены проверяющих групп, работники аудиторских организаций должны применять модель поведения аудитора и аудиторской организации к конкретным рассматриваемым обстоятельствам. Помимо определения характера отношений между работниками аудиторской организации членами проверяющей группы и клиентом по проверке, необходимо учитывать, не могут ли создать угрозу независимости также отношения между лицами, не входящими в состав проверяющих групп, и клиентом.

Задания по проверке достоверности информации, основанные на утверждениях. Задание по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности имеет отношение к широкому кругу пользователей. Поэтому помимо соблюдения независимости мышления особую важность приобретает соблюдение независимости поведения. Соответственно если рассматривать данное задание с точки зрения отношений с клиентом по аудиту, то очевидно, что члены проверяющей группы, работники аудиторской организации должны оставаться независимыми от такого клиента. Данное требование

к соблюдению независимости накладывает запрет на определенные отношения между членами проверяющей группы и лицами, входящими в совет директоров, должностными лицами и работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на информацию о предмете проверки (бухгалтерскую (финансовую) отчетность). Следует также уделить внимание тому, могут ли угрозы независимости возникать вследствие отношений с работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на сам предмет проверки (финансовое положение проверяемой организации, ее эффективность и движение денежной наличности).

Прочие проверки информации, основанной на утверждениях клиента. При прочих заданиях по проверке информации, основанной на утверждениях клиента (при которых данный клиент не является клиентом по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности), члены проверяющих групп и работники аудиторской организации должны сохранять независимость от клиента по проверке (от стороны, ответственной за информацию о предмете проверки или за сам предмет проверки). Данное требование к соблюдению независимости накладывает запрет на определенные отношения между членами проверяющей группы и членами совета директоров, должностными лицами и работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на информацию о предмете проверки. Следует также уделить внимание тому, может ли возникнуть угроза независимости вследствие отношений с работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на сам предмет проверки. При наличии оснований следует проанализировать возможность угроз, возникающих вследствие интересов и отношений с дочерними обществами аудиторской организации.

Задания по непосредственной проверке отчетности. При непосредственной проверке отчетности члены проверяющей группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от клиента по проверке (стороны, ответственной за предмет проверки).

Отчеты для ограниченного пользования. В случае, если отчет о достоверности информации (не при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности) предназначен только для определенных пользователей, пользователи должны быть осведомлены о цели, предмете проверки и ограничениях, присущих отчету вследствие

участия пользователей в установлении характера и рамок для действий аудиторской организации при предоставлении таких услуг (в том числе относительно стандартов, в соответствии с которыми производится оценка или измерение). Такая осведомленность пользователей и более широкие возможности аудиторской организации по общению со всеми пользователями относительно мер предосторожности увеличивают эффективность мер, направленных на сохранение независимости поведения. Аудиторская организация при оценке угрозы независимости и рассмотрении мер предосторожности для устранения ее или сведения до приемлемого уровня должна принять эти обстоятельства во внимание. Как минимум, положения настоящего пункта должны быть применены к оценке независимости членов проверяющей группы, их близких родственников и членов семей. Более того, если аудиторская организация имеет существенную финансовую заинтересованность в клиенте по проверке (прямую либо косвенную), то возникающая угроза личной заинтересованности окажется столь значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Рассмотрение потенциальных угроз, создаваемых интересами и отношениями дочерних обществ аудиторской организации, может быть ограничено в пределах необходимого.

Прочие положения. Угрозы и меры предосторожности, предусмотренные этим разделом, в целом рассматриваются в контексте заинтересованности и отношений аудиторской организации, ее дочерних обществ, членов проверяющих групп и клиента по проверке. Если клиентом по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности является листинговая компания, аудиторская организация и ее дочерние общества должны учитывать интересы и отношения со связанными компаниями клиента по проверке. В идеальном случае заранее должны быть определены эти компании и существующие в связи с ними интересы и отношения. При работе с иными клиентами по проверке, если проверяющая группа имеет основания полагать, что связанная компания клиента может оказать влияние на независимость аудиторской организации, при оценке независимости и принятии мер предосторожности эту связанную компанию следует также принимать во внимание.

Период выполнения задания. Члены проверяющей группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от клиента по проверке в течение всего периода выполнения задания.

Период выполнения задания начинается с момента начала оказания проверяющей группой услуг по проверке и заканчивается в момент подписания заключения о результатах проверки, за исключением случая, когда в задании предусмотрены повторные периодические проверки. Если предполагается, что в будущем проверки будут повторяться, то период выполнения задания заканчивается в момент уведомления одной из сторон о прекращении профессиональных отношений либо подписания итогового заключения о проверке (в зависимости от того, какой их этих документов оформлен последним по времени).

Применение положений Кодекса этики будет способствовать улучшению качества проведения аудита, повышению престижа аудиторской профессии.

Вопросы для самопроверки

1. Какие требования предъявляются к образованию аудитора при сдаче экзаменов на получение аттестата профессионального аудитора?
2. Приведите краткую характеристику положения по аттестации аудиторов.
3. Как проводятся экзамены на аттестат профессионального аудитора?
4. Приведите основные критерии независимости аудитора или аудиторской организации.
5. Приведите краткую характеристику Кодекса этики аудиторов России.
6. Приведите перечень и характеристику основных этических норм аудиторской деятельности.

ЛИЦЕНЗИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

6.1. Лицензирование аудиторской деятельности как метод государственного контроля

Лицензирование аудиторской деятельности, в том числе порядок выдачи лицензий, приостановления и аннулирования лицензии, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о лицензировании отдельных видов деятельности.

В соответствии со ст. 17 Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ (в ред. федеральных законов от 13 марта 2002 г. № 28-ФЗ, от 21 марта 2002 г. № 31-ФЗ) аудиторская деятельность относится к видам деятельности, на осуществление которых требуются лицензии.

Датой получения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором лицензии на ведение аудиторской деятельности считается дата принятия решения о выдаче лицензии.

Если в соответствии с законодательством Российской Федерации оказание отдельных видов сопутствующих аудиту услуг требует получения лицензии, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не вправе оказывать такие услуги без получения такой лицензии.

В соответствии с Федеральным законом «О лицензировании отдельных видов деятельности» Правительством Российской Федерации принято Постановление «О лицензировании аудиторской деятельности» от 29 марта 2002 г. № 190, которым утверждено Положение о лицензировании аудиторской деятельности.

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляется Министерством финансов РФ. Лицензия на осуществление аудиторской деятельности выдается на срок пять лет, который по заявлению лицензиата может продлеваться также на пять лет неограниченное число раз.

Лицензионными требованиями и условиями при осуществлении аудиторской деятельности являются:

а) наличие у индивидуального аудитора или у аудиторов аудиторской организации соответствующих профилю аудиторской проверки типов квалификационных аттестатов аудитора;

б) наличие в штате аудиторской организации не менее пяти аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора (начиная с 9 сентября 2003 г.);

в) осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, в том числе федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, и органов, регулирующих деятельность аудируемых организаций;

г) соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых лицензиатами аудиторских проверок и обеспечение возможности проведения внешних проверок качества их деятельности с предоставлением в установленном порядке всей необходимой для этого документации и информации в соответствии с законодательством Российской Федерации;

д) обеспечение сохранности сведений, составляющих аудиторскую тайну, кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

е) предоставление аудируемым лицам информации об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их аудиторской проверки;

ж) участие в обязательном аудите кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов не менее двух аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора на право осуществления аудита кредитных организаций (начиная с отчетности за 2002 г.);

з) наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита кредитных организаций стажа аудиторской деятельности не менее двух лет (начиная с отчетности за 2002 г.);

и) наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита банковских групп и банковских холдингов стажа аудиторской деятельности по проверкам кредитных организаций не менее двух лет (начиная с отчетности за 2002 г.).

В течение нескольких лет законодатель пытается отменить лицензирование аудиторской деятельности, однако пока государственному лицензированию не находится какой-либо разумной

и взвешенной альтернативы, в результате фактическая отмена лицензирования постоянно откладывается. Так, в соответствии с п. 5 Федерального закона от 2 июля 2005 г. № 80-ФЗ лицензирование аудиторской деятельности должно было быть прекращено с 1 января 2006 г., но продлено по 1 июля 2008 г.

6.2. Порядок выдачи лицензий

Для получения лицензии соискатель (аудиторская организация или индивидуальный аудитор) представляет в лицензирующий орган:

- а) заявление о выдаче лицензии с указанием:
 - фамилии, имени, отчества, места жительства, данных документа, удостоверяющего личность, — для индивидуального аудитора;
 - наименования, организационно-правовой формы и места нахождения — для юридического лица;
- б) копию свидетельства о постановке соискателя лицензии на учет в налоговом органе с указанием идентификационного номера налогоплательщика;
- в) документ, подтверждающий уплату лицензионного сбора за рассмотрение лицензирующим органом заявления о выдаче лицензии;
- г) копию свидетельства о государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя;
- д) копию учредительных документов и копию свидетельства о государственной регистрации соискателя лицензии в качестве юридического лица;
- е) копию всех имеющихся у соискателя лицензии квалификационных аттестатов аудитора;
- ж) сведения о фамилии, имени, отчестве руководителей организации, их заместителей и состоящих в штате организации аттестованных аудиторов — при наличии в штате организации только постоянно проживающих на территории Российской Федерации граждан Российской Федерации;
- з) сведения о фамилии, имени, отчестве, занимаемой должности, гражданстве и стране постоянного проживания руководителей организации, их заместителей, аттестованных аудиторов и иных штатных работников организации — при наличии в штате организации иностранных граждан и (или) не проживающих постоянно на территории Российской Федерации граждан Российской Федерации.

Если копии этих документов не заверены нотариусом, они представляются с предъявлением оригинала.

Лицензирующий орган принимает решение о выдаче или об отказе в выдаче лицензии в срок, не превышающий 60 дней со дня поступления заявления со всеми необходимыми документами.

Для контроля за соблюдением лицензиатами лицензионных требований и условий лицензирующий орган проводит проверки их деятельности. Основанием для проведения проверки являются:

- распоряжение уполномоченного должностного лица лицензирующего органа;
- план проверок, утвержденный лицензирующим органом;
- нарушения лицензиатом законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в Российской Федерации;
- обращения и жалобы заказчиков аудиторских услуг в правоохранительные органы на допущенные лицензиатом при осуществлении им аудиторской деятельности нарушения законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

При проведении проверки лицензиат обязан представлять документы, необходимые для проведения проверки, в том числе аудиторские заключения и рабочую документацию, составление которой предусмотрено федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также другие необходимые при проверке сведения, объяснения и документы.

Проверка проводится в соответствии с программой проверки, утвержденной уполномоченным должностным лицом лицензирующего органа. Срок проведения, состав группы проверяющих и ее руководитель определяются уполномоченным должностным лицом лицензирующего органа. Срок проведения проверки, как правило, не должен превышать 45 календарных дней.

Лицензирующий орган не вправе проводить в течение одного календарного года более одной проверки аудиторской организации или индивидуального аудитора по одним и тем же вопросам (основаниям), за исключением случаев, когда проверка проводится в связи с обращениями и жалобами заказчиков аудиторских услуг и (или) по инициативе правоохранительных органов.

По результатам проверки составляется акт в двух экземплярах, один из которых передается лицензиату.

ЛИЦЕНЗИЯ № Е _____
НА ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Приказом Министерства финансов Российской Федерации
от _____ г. № _____

(фамилия, имя, отчество аудитора, организационно-правовая форма

и наименование аудиторской организации в дательном падеже)

(место жительства аудитора, место нахождения аудиторской

организации по учредительным документам)

(данные документа, удостоверяющего личность аудитора)

(ИНН аудитора, аудиторской организации)

разрешается осуществление аудиторской деятельности в течение пяти лет с указанной даты принятия решения о предоставлении настоящей лицензии.

Министр финансов
Российской Федерации (подпись)
или лицо, им уполномоченное

Печать

Срок действия лицензии продлен до _____ года.

Министр финансов
Российской Федерации (подпись)
или лицо, им уполномоченное

Печать

Срок действия лицензии продлен до _____ года.

Министр финансов
Российской Федерации (подпись)
или лицо, им уполномоченное

Печать

Срок действия лицензии продлен до _____ года.

Министр финансов
Российской Федерации (подпись)
или лицо, им уполномоченное

Печать

В случае выявления при проведении проверки нарушений лицензиатом лицензионных требований и условий лицензирующий орган обязан в месячный срок по окончании проверки направить лицензиату предупреждение с указанием выявленных нарушений и сроков их устранения.

Лицензиат обязан проинформировать в 15-дневный срок (в письменной форме) лицензирующий орган об изменении своего почтового адреса и (или) адресов используемых им для осуществления аудиторской деятельности зданий и помещений, а также обеспечивать условия для проведения проверок.

На оборотной стороне бланка документа, подтверждающего наличие лицензии, проставляется порядковый номер бланка (со звездочкой).

Лицензирующий орган ведет реестр лицензий, в котором указываются:

- а) наименование лицензирующего органа;
- б) лицензируемая деятельность;
- в) сведения о лицензиате с указанием идентификационного номера налогоплательщика:
 - наименование, организационно-правовая форма, номер свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица, место нахождения, номера и типы квалификационных аттестатов штатных аудиторов — для аудиторской организации;
 - фамилия, имя, отчество, место жительства, данные документа, удостоверяющего личность, номер свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, номера и типы квалификационных аттестатов — для индивидуального аудитора;
- г) срок действия лицензии;
- д) номер лицензии;
- е) дата принятия решения о выдаче лицензии;
- ж) сведения о регистрации лицензии в реестре лицензий;
- з) основания и даты приостановления и возобновления действия лицензии;
- и) основания и даты переоформления и продления срока действия лицензии, основание и дата аннулирования лицензии.

Индивидуальные аудиторы и аудиторские организации обязаны в 15-дневный срок сообщать в лицензирующий орган об изменениях данных, внесенных в реестр лицензий.

6.3. Основания и порядок аннулирования лицензий

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» предусмотрена ответственность индивидуальных аудиторов или аудиторских организаций в виде аннулирования ли-

цензии на осуществление аудиторской деятельности в следующих случаях.

1. За составление заведомо ложного аудиторского заключения (ст. 11). Для лица, подписавшего такое заключение, предусмотрена также ответственность в виде аннулирования квалификационного аттестата аудитора и привлечения его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

2. За уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации (ст. 14 п. 3).

3. За систематическое нарушение требований нормативных правовых актов или федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ст. 14 п. 4).

Согласно ст. 20 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право ходатайствовать перед Уполномоченным федеральным органом о приостановлении действия и аннулировании лицензии в отношении своих членов.

При аннулировании лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора, данная аудиторская организация или индивидуальный аудитор исключаются из состава всех аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, членами которых они состоят, без права повторного вступления как в эти аккредитованные профессиональные аудиторские объединения, так и в другие аккредитованные объединения на срок, установленный Уполномоченным федеральным органом, но не более трех лет со дня аннулирования лицензии у данной аудиторской организации или данного индивидуального аудитора.

Вопросы для самопроверки

1. Какие нормативные документы регулируют вопросы лицензирования аудиторской деятельности в России?
2. Назовите основные требования, предъявляемые к соискателям получения лицензии на право осуществления аудиторской деятельности.
3. Приведите порядок выдачи лицензий.
4. Кто имеет право лишить аудиторскую организацию или индивидуального аудитора лицензии?

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА

7.1. Инструменты контроля качества аудита

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» предусмотрены три уровня контроля качества аудита, два из которых внешние, а третий — внутренний.

Внешние проверки контроля качества аудита могут выполняться:

- Уполномоченным федеральным органом по государственному регулированию аудиторской деятельности. Основные функции, в том числе контрольные, Уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности представлены на рис. 7.1;
- аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями, если право проведения таких проверок делегировано им Уполномоченным федеральным органом по регулированию аудиторской деятельности. Права аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, в том числе по осуществлению контроля, представлены на рис. 7.2.

Однако аккредитованные профессиональные аудиторские объединения могут проводить проверки только в отношении членов своих объединений.

Система проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций внешними проверяющими устанавливается Уполномоченным федеральным органом.

В настоящее время свои права по контролю качества Уполномоченный орган по регулированию аудиторской деятельности Минфина РФ передал профессиональным аудиторским объединениям. Концепция проведения внешнего контроля качества изложена в документе «Временные методические рекомендации и программа проведения аккредитованными при Минфине России профессиональными аудиторскими объединениями проверок качества аудиторских услуг» (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 36 от 26 мая 2005 г.).

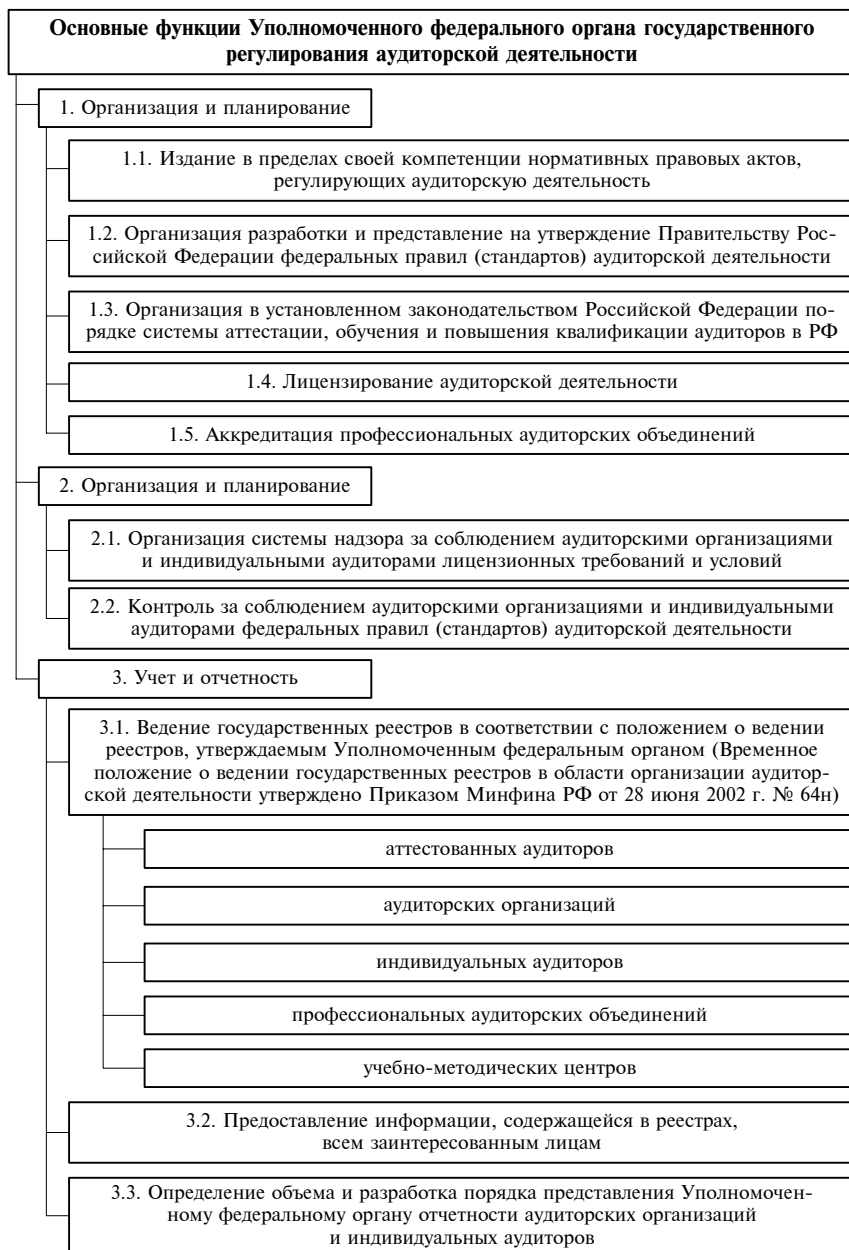


Рис. 7.1. Функции Уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности (УФОГРАД)

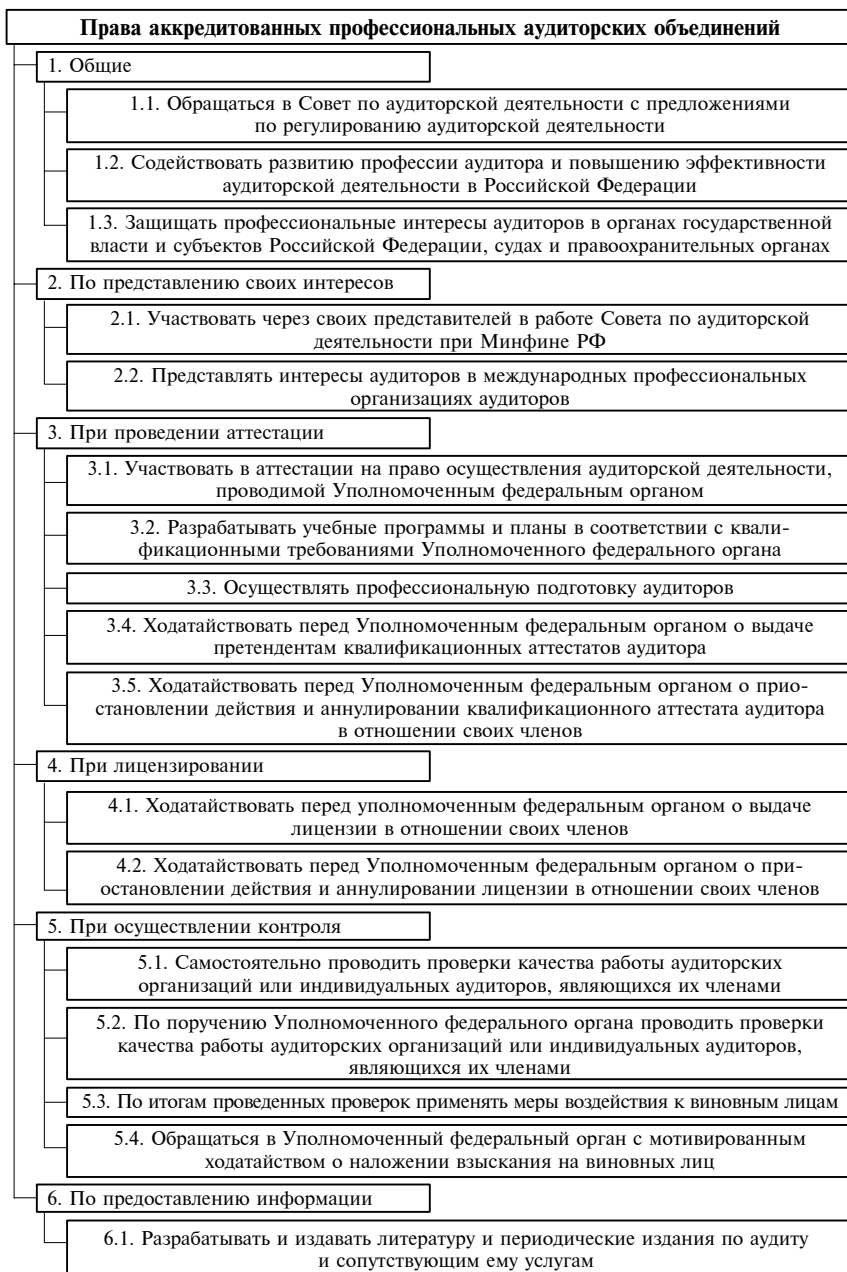


Рис. 7.2. Права аккредитованных профессиональных объединений аудиторов

Отметим, что профессиональные аудиторские объединения разработали для своих членов соответствующие методические материалы по контролю качества аудиторской деятельности. Наиболее продвинутыми в этом отношении являются такие объединения, как Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБиА)¹ и Аудиторская палата России (АПР).

Система контроля качества аудиторских услуг, применяемая в ИПБиА России, базируется на положениях Временных методических рекомендаций, федерального правила (стандарта) № 7 «Внутренний контроль качества аудита», а также опыте международных организаций, представленных в России программой Европейского Союза ТАСИС (TACIS) «Осуществление реформы аудита в Российской Федерации».

Согласно ст. 14 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» «Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов» аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок.

Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации может служить основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организацией или индивидуальным аудитором.

В случае выявления в ходе внешней проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов фактов систематического нарушения аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами требований нормативных правовых актов или федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности проверяющие обязаны сообщить о таких фактах в Уполномоченный федеральный орган.

Виновные в таких нарушениях лица могут быть привлечены к ответственности, установленной законом, вплоть до аннулирования у них квалификационного аттестата аудитора, а также аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

¹ Документы по контролю качества корпоративных членов ИПБ России / Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. М.: Гросс.Медиа: Росбух, 2007.

Внешний и внутренний уровни контроля качества аудита обеспечиваются контролем за уровнем профессионализма аудиторов.

Предварительный внешний контроль качества аудита осуществляется путем сдачи претендентами квалификационных экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью.

Текущий и последующий внешний контроль качества аудита осуществляются путем организации постоянного надзора за деятельностью аудиторов и аудиторских организаций.

Предусмотрены 2 формы готовых отчетов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, которые представляются в Минфине РФ (см. подробнее 2.3).

Требования к организации и функционированию *внутренней системы контроля* качества аудита, которая должна существовать в аудиторских организациях и у аудиторов-предпринимателей, должны соответствовать стандартам аудиторской деятельности.

Внутрифирменный контроль качества обеспечивается:

- порядком распределения обязанностей сотрудников аудиторской организации в ходе осуществления аудита;
- установлением требований, предъявляемых к внутрифирменной системе контроля качества аудита;
- установлением порядка контроля качества работы в ходе проведения аудита.

Структура управления аудиторской организации. Руководителем аудиторской организации является сотрудник, входящий в состав администрации и (или) собственников аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от имени этой организации. Руководитель аудиторской организации выполняет следующие обязанности:

- ведет переговоры с руководством экономического субъекта;
- назначает руководителя аудиторской проверки и комплектует бригаду специалистов, направляемую на аудит экономического субъекта;
- выражает мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности проверенного экономического субъекта, отраженное в аудиторском заключении.

Руководитель аудиторской организации должен быть осведомлен о всех существенных причинах, определивших содержание выданного этой организацией аудиторского заключения. Руководителем аудиторской организации может быть лицо, аттестованное на право осуществления аудиторской деятельности по одной из аудиторских специализаций.

На руководителя аудиторской проверки возложена обязанность руководить персоналом, занятым в аудиторской проверке конкретного экономического субъекта. Руководитель проверки назначается руководителем аудиторской организации и подотчетен ему.

Руководитель проверки несет ответственность:

- за организацию и текущий контроль работы с конкретным экономическим субъектом;
- за процедуру планирования работы (утверждает общий план и программу аудита);
- за соответствие проводимого аудита и подготовленной по его результатам рабочей документации правилам (стандартам) аудиторской деятельности и внутрифирменным требованиям;
- за доведение до сведения руководителя аудиторской организации основных результатов аудита, которые могут повлиять на содержание и выводы аудиторского заключения.

Руководителем аудиторской проверки может быть только лицо, аттестованное на право осуществления аудиторской деятельности по аудиторской специализации, соответствующей требованиям данного аудиторского задания. Старший аудитор является сотрудником аудиторской организации, которому поручено или может быть поручено в ходе данной аудиторской проверки руководить рядовыми участниками этой проверки. Старший аудитор подотчетен руководителю аудиторской проверки и по отношению к нему является исполнителем. Старший аудитор несет ответственность:

- за подготовку, непосредственное осуществление и документальное оформление результатов аудиторских процедур;
- за организацию и контроль работы подотчетных ему рядовых участников проверки.

Старшим аудитором назначается, как правило, лицо, аттестованное на право осуществления аудиторской деятельности по одной из аудиторских специализаций.

Рядовой участник проверки — это сотрудник, подотчетный старшему аудитору или непосредственно руководителю проверки и по отношению к данным лицам являющийся исполнителем. К рядовым сотрудникам могут быть отнесены аудиторы, младшие аудиторы, ассистенты, стажеры и прочие специалисты, не относящиеся к техническому персоналу, но те, кому не может быть доверена самостоятельная работа без руководства старшего аудитора.

Рядовые сотрудники аудита несут ответственность за выполнение обязанностей, порученных им в ходе осуществления аудита.

Аудиторские организации вправе установить иную структуру управления при условии, что она будет обеспечивать надлежащее распределение ответственности сотрудников за качество аудита и обеспечивать достоверность его результатов.

Аудиторские организации, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут иметь упрощенную двухуровневую систему управления: руководитель аудиторской организации, как правило, являющийся и руководителем проверки, и подчиненные ему рядовые участники проверки.

Внутренняя система контроля качества работы. В каждой аудиторской организации должна быть создана и поддерживаться внутренняя система контроля качества работы, для того чтобы проводимые этой организацией аудиторские проверки полностью соответствовали нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность.

Особенности системы контроля качества работы аудиторской организации, ее внутреннее содержание и затраты времени и ресурсов на ее функционирование могут зависеть:

- от размера аудиторской организации;
- ее специализации;
- ее организационной структуры;
- наличия филиалов и подразделений аудиторской организации и их пространственной удаленности;
- экономической эффективности применяемой системы контроля качества (получение осязаемых преимуществ при разумных затратах).

Система контроля качества работы аудиторской организации должна включать:

- соблюдение профессиональными сотрудниками аудиторской организации требований независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики;
- укомплектование аудиторской организации профессиональными сотрудниками, обладающими знаниями, умениями и навыками, необходимыми для надлежащего выполнения ими своих обязанностей;
- поручение аудиторских заданий профессиональным сотрудникам, квалификация которых соответствует особенностям этих заданий;

- выполнение всех видов работ в ходе аудита на основе направляющих указаний, текущего контроля и проверки выполненной работы таким образом, чтобы это отвечало необходимым требованиям качества;
- получение сотрудниками при недостатке опыта или знаний в конкретных обстоятельствах необходимых консультаций как внутри аудиторской организации, так и вне ее;
- разработку и применение в аудиторских организациях на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов; при этом должны приниматься во внимание как независимость аудиторской организации и ее возможность проводить аудит на высоком качественном уровне, так и репутация руководителей проверяемого или предполагаемого для будущей проверки экономического субъекта;
- осуществление мероприятий по регулярным проверкам надежности и эффективности функционирования внутрифирменной системы контроля качества работы как таковой;
- принятие необходимых мер в отношении сотрудников аудиторской организации в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения ими возложенных на них обязанностей.

Основные принципы и процедуры системы контроля качества работы аудиторской организации должны быть доведены до сведения каждого профессионального сотрудника такой организации.

Надлежащее качество работы в ходе конкретной аудиторской проверки обеспечивается следующими организационными мерами:

1) до начала аудита руководитель аудиторской организации утверждает руководителя и старших аудиторов конкретной проверки, что должно быть отражено в общем плане аудита;

2) руководитель проверки и старшие аудиторы анализируют профессиональные способности рядовых участников проверки, чтобы спланировать работу, которая может быть им поручена, и определить специфику и объем направляющих указаний, текущего контроля и проверок выполненных работ;

3) руководитель проверки применяет в ходе аудита средства контроля качества работы, установленные аудиторской организацией с учетом условий конкретной аудиторской проверки.

Любое поручение работы старшим аудиторам и рядовым участникам проверки должно осуществляться таким образом, чтобы тот, кто поручает работу, имел разумную степень уверенности в том, что исполнитель имеет знания, умения и навыки, необходимые для надлежащего выполнения этой работы.

Направляющие указания в отношении старших аудиторов и рядовых участников проверки включают информацию об их обязанностях и целях процедур, которые им надлежит выполнять. Эти указания также должны содержать сведения об особенностях деятельности проверяемого экономического субъекта и о возможных проблемах бухгалтерского учета и аудита, которые могут оказать влияние на специфику, объем и затраты времени применяемых аудиторских процедур.

Внутренний контроль качества аудита, так же как и внешний, включает три вида контроля: предварительный, текущий и последующий.

Предварительный внутренний контроль осуществляется при подготовке общего плана, расчете затрат времени на проведение аудита. Основным средством передачи исполнителям направляющих указаний служит программа аудита.

Текущий внутренний контроль работы исполнителей включает элементы руководящих указаний и проверки выполненной работы.

Профессиональные сотрудники, осуществляющие текущий контроль, в ходе аудита выполняют следующие функции:

- проверяют, обладают ли исполнители необходимыми знаниями, умениями и навыками для выполнения порученной им работы;
- проверяют, понимают ли исполнители соответствующие направляющие указания;
- выясняют, соответствует ли выполняемая работа общему плану аудита и программе аудита;
- выявляют существенные проблемы, связанные с бухгалтерским учетом и аудитом, встречающиеся в ходе аудита, дают оценку таких проблем и принимают в связи с этим в пределах своих полномочий решения о корректировке общего плана аудита и программы аудита;
- в пределах своих полномочий принимают решения, основанные на профессиональном суждении аудитора, в случаях, когда однозначно и жестко определить порядок действий аудитора не представляется возможным, либо принимают решения о необходимости прибегнуть к консультациям.

В ходе аудита сотрудники, отвечающие за проверку результатов работы, обязаны регулярно выполнять следующие действия:

- следить за ходом выполнения общего плана аудита и программы аудита;
- проводить оценки внутрихозяйственного риска, риска средств контроля, в том числе по итогам тестирования средств контроля, риска необнаружения и при необходимости вносить в пределах своей компетенции корректировки в общий план аудита и программу аудита;
- следить за надлежащим документированием аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур по существу, и проверять правильность выводов, сделанных по ходу работы, в том числе по итогам проведенных консультаций;
- выяснять и оценивать степень влияния отмечаемых в ходе аудита ошибок и искажений и рекомендуемых в связи с этим исправлений на достоверность бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Последующий внутренний контроль состоит в проверке результатов работы, выполненной каждым исполнителем.

При этом основное внимание следует уделять таким вопросам:

- выполнялась ли работа в соответствии с программой аудита;
- документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;
- все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и отражены в выводах аудитора;
- достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур;
- вытекают ли сделанные аудитором выводы из полученных им результатов и служат ли результаты работы основой для мнения аудитора.

Сотрудники, осуществляющие проверку результатов работ, обязаны поставить на проверяемых рабочих документах свою подпись либо свое легко идентифицируемое условное обозначение. В случае необходимости проверяющие могут дать в рабочих документах оценку действиям проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации.

Другой метод последующего внутреннего контроля — проведение повторной, бесплатной для проверяемого экономического субъекта аудиторской проверки.

Руководители аудиторской организации могут поручать проверку результатов проделанной работы не только членам той

группы сотрудников, которые проводили аудит у данного экономического субъекта, но и другим специалистам, обладающим необходимой квалификацией. Такая независимая параллельная проверка в рамках аудиторской организации рекомендуется в случае аудита крупных и сложных экономических субъектов.

7.2. Права и обязанности аудиторов и аудиторских организаций

Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в основном определены ст. 5 «Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов» Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Следует отметить, что положения этой статьи распространяются только на осуществление деятельности, связанной с аудиторскими проверками, но не на сопутствующие аудиту услуги. Согласно ст. 5 этого закона при проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы имеют ряд прав:

1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита. В соответствии с положениями ст. 9 «Правила (стандарты) аудиторской деятельности» этого закона (п. 7) они вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

2) проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;

3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам. Вопросы, связанные получением таких разъяснений, раскрыты в федеральном правиле (стандарте) аудита № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»;

4) отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях:

- непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;

- выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

5) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации и Федеральному закону «Об аудиторской деятельности».

В договорах оказания аудиторских услуг могут быть оговорены в том числе следующие права аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов:

- привлечения к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;
- привлечения к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;
- взаимодействия с предшествующими аудиторами аудируемого лица (при их наличии) и т.д.

Кроме того, из положений ст. 6 «Права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг» Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (подп. 4 и 5 п. 2) также вытекает ряд прав аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, в том числе:

- требовать оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- своевременно получать плату за оказанные услуги, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по не зависящим от них причинам.

В соответствии с положениями п. 14 ФПСАД № 2 «Документирование аудита», аудиторские организации и индивидуальные аудиторы имеют право собственности на рабочие документы (документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита).

В соответствии с положениями п. 19 ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» до получения доказательств обратного

аудитор имеет право воспринимать записи и документы аудируемого лица как подлинные. Аудит, проведенный в соответствии с ФПСАД, как правило, не включает проверки подлинности документации и не требует от аудитора как лица, не имеющего специальной подготовки, быть специалистом по такой проверке.

Согласно требованиям ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» при проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

2) предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

3) в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

4) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Эту обязанность следует соблюдать в совокупности с положениями ст. 8 «Аудиторская тайна» Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (п. 1, 2), действие которой распространяется также и на оказание сопутствующих аудиту услуг. В соответствии с положениями этой статьи аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

- хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги;
- обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществлялся аудит и оказывались сопутствующие аудиту

услуги, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и другими федеральными законами.

Российское федеральное законодательство предусматривает следующие случаи, в которых у аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов возникает обязанность по передаче (раскрытию) сведений, составляющих аудиторскую тайну, без согласия на то клиента:

- при наличии решения суда указанные сведения должны быть переданы уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации об их деятельности. Эта обязанность установлена ст. 8 ФЗ «Об аудиторской деятельности» и действует в отношении как аудита, так и сопутствующих аудиту услуг;
- при проведении в отношении аудиторской организации (индивидуального аудитора) внешней проверки качества работы проверяющим должна быть представлена вся необходимая для проверки документации или иная требуемая информация. Эта обязанность установлена ст. 14 ФЗ «Об аудиторской деятельности» и действует в отношении как аудита, так и сопутствующих аудиту услуг;
- если аудиторская организация (индивидуальный аудитор) готовит или осуществляют от имени или по поручению своего клиента следующие операции с денежными средствами или иным имуществом: сделки с недвижимым имуществом; управление денежными средствами, ценными бумагами или иным имуществом клиента; управление банковскими счетами или счетами ценных бумаг; привлечение денежных средств для создания организаций, обеспечения их деятельности или управления ими; создание организаций, обеспечение их деятельности или управления ими, а также куплю-продажу организаций. Информация о таких сделках и финансовых операциях должна передаваться в органы Федеральной службы по финансовому мониторингу в порядке, установленном Правительством РФ. Эта обязанность установлена ст. 7.1 ФЗ № 115-ФЗ от 7 августа 2001 г. «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и действует исключительно в отношении сопутствующих аудиту услуг;

5) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

В договорах оказания аудиторских услуг могут быть оговорены в том числе следующие обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов:

- предоставить аудируемому лицу письменную информацию (отчет) по результатам аудита;
- оказать аудируемому лицу помимо аудита ряд сопутствующих услуг, например консультационных и т.д.

Кроме того, обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов установлены и другими статьями Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Так, из положений ст. 13 «Страхование при проведении обязательного аудита» вытекает обязанность аудиторских организаций страховать риск ответственности за нарушение договора при проведении обязательного аудита. К оказанию сопутствующих аудиту услуг эта обязанность не относится.

Согласно требованиям п. 1 ст. 14. «Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов» аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, в частности ФПСАД № 7 «Внутренний контроль качества аудита». Кроме того, ФПСАД № 7 распространяет данную обязанность на сферу оказания сопутствующих аудиту услуг.

Положения п. 7 ст. 1 «Понятие аудиторской деятельности» обязуют аудиторские организации и индивидуальных аудиторов заниматься предпринимательской деятельностью только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг (на аудиторов — физических лиц это требование не распространяется).

В соответствии с положениями ст. 4 «Аудиторская организация» аудиторские организации обязаны соблюдать ряд требований к своему кадровому составу, в том числе наличие в штате не менее 5 аттестованных аудиторов.

Кроме того, в соответствии с положениями п. 3 ст. 7 «Обязательный аудит» в случаях, если планируется проведение аудиторской проверки в отношении аудируемых лиц, в финансовой

(бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны предъявить клиенту документы, удостоверяющие их допуск к работе со сведениями, составляющими государственную тайну, полученные в соответствии с законодательством РФ.

7.3. Ответственность аудиторов и аудиторских организаций

Согласно ст. 21 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» «Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите» аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность.

Ответственность может наступать в форме аннулирования лицензии, квалификационного аттестата и других.

Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора определены ст. 16 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется, если:

1) установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по данному основанию, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора;

2) вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по данному основанию, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда;

3) установлен факт несоблюдения требований по сохранению аудиторской тайны. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по данному основанию, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществ-

ления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора;

4) установлен факт несоблюдения требований независимости аудиторов и аудиторских организаций. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по данному основанию, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора;

5) установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством Российской Федерации или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по данному основанию, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора;

6) установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по данному основанию, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора;

7) установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;

8) аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации.

Классификация оснований для аннулирования квалификационного аттестата аудитора по периодам между датой его аннулирования и возможностью подачи заявления на сдачу квалификационного экзамена представлена на рис. 7.3.

Мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается Уполномоченным федеральным органом.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение Уполномоченного федерального органа об аннулировании квалификационного аттестата аудитора в суд в течение трех месяцев со дня получения решения.

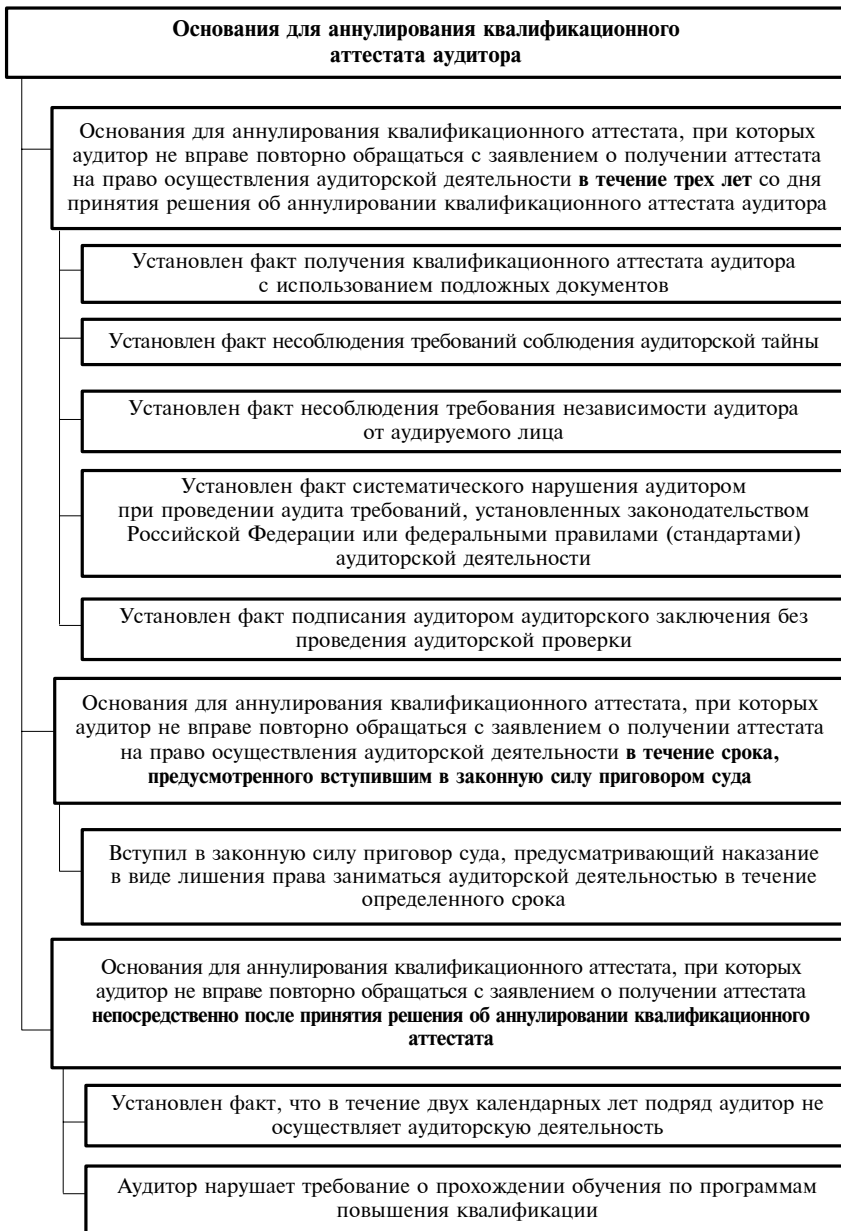


Рис. 7.3. Основания для аннулирования квалификационного аттестата аудитора

7.4. Страхование профессиональной ответственности аудитора

В странах, имеющих многолетние традиции аудита, аудиторские организации тратят до 10% прибыли от своей деятельности на страхование аудиторских рисков.

Проектом Федерального закона «Об аудиторской деятельности» предусматривалось, что аудиторские организации обязаны заключать договоры страхования гражданско-правовой ответственности и не вправе выполнять свои обязанности без заключения такого договора страхования.

В соответствии с проектом страховым случаем по договору обязательного страхования гражданско-правовой ответственности аудиторских организаций являлось признание в судебном порядке обязательств аудиторских организаций по возмещению ущерба, понесенного клиентом аудиторской организации или любыми третьими лицами вследствие того, что аудит был проведен с нарушением нормативных актов Российской Федерации (правил (стандартов) аудиторской деятельности).

Однако после принятия Закона «Об аудиторской деятельности» ст. 13 «Страхование при проведении обязательного аудита» предусматривается обязательное страхование не гражданско-правовой ответственности в целом, а *риска ответственности за нарушение договора*. При этом соблюдение этого требования необходимо только для проведения обязательных аудиторских проверок.

Практика страхования аудита находится в стадии формирования. Страховые организации предлагают страхование риска ответственности за нарушение всех договоров аудиторской организации на определенный период, чаще всего на год. Однако если срок действия договора на обязательный аудит, заключенный еще в период действия договора страхования, истечет после прекращения срока действия договора страхования и данный договор будет нарушен, будет ли выплачено страховой организацией страховое возмещение? Видимо, нет.

Таким образом, наиболее правильным было бы страхование каждого конкретного договора на обязательный аудит, однако такой подход к страхованию реализуется крайне редко.

7.5. Права, обязанности и юридическая ответственность проверяемого экономического субъекта

Права и обязанности аудируемых лиц и лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг, в основном определены ст. 6 «Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов» Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Положения этой статьи распространяются только на осуществление деятельности, связанной с аудиторскими проверками, но не на сопутствующие аудиту услуги. Согласно ст. 6 при проведении аудиторской проверки аудируемые лица и (или) лица, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе:

1) получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

2) получить от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг;

3) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

В договорах оказания аудиторских услуг могут быть оговорены в том числе следующие права аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг:

- получить письменную информацию (отчет) по результатам аудита;
- получить аудиторское заключение в оговоренном количестве экземпляров;
- в случае необходимости (например, в случае утраты части бухгалтерских документов вследствие чрезвычайных обстоятельств) обратиться к аудиторской организации для получения части рабочих документов или выдержек из них;
- обратиться к аудиторской организации в последующие отчетные периоды за информацией и (или) разъяснениями по запросу новой аудиторской организации и т.д.

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано:

1) заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;

2) создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям (индивидуальным аудиторам) в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;

3) не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;

4) оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

5) своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по не зависящим от них причинам;

6) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

В договорах оказания аудиторских услуг могут быть оговорены в том числе следующие обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг:

- обязанность содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица в целях получения информации, необходимой для проведения аудита;
- обязанность обеспечить присутствие сотрудников аудиторской организации при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица;
- обязанность привлечь к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;
- обязанность организовать взаимодействие с предшествующими аудиторами аудируемого лица (при их наличии) и т.д.

Кроме того, исходя из положений п. 23 ФПСАД № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», аудируемые лица обязаны предоставить аудиторской организации

не менее двух экземпляров бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой выражается мнение, которая должна быть датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности.

Вопросы юридической ответственности аудируемых лиц установлены ст. 21 «Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите» Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Согласно положениям этой статьи аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации и Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

В редакции до 1 июля 2002 г. данная статья предусматривала штраф за уклонение организации или индивидуального предпринимателя, подлежащих обязательному аудиту, от его проведения или препятствование его проведению, в размере от 500 до 1000 минимальных размеров оплаты труда, установленного федеральным законом.

С 1 июля 2002 г. в связи с вступлением в силу нового Кодекса РФ об административных правонарушениях этот штраф был отменен. На момент подготовки настоящего учебника к печати законодательство РФ не предусматривает специальных штрафов за уклонение от проведения обязательного аудита.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные права аудиторов.
2. В чем состоят основные обязанности аудиторских организаций?
3. Какую ответственность может нести аудиторская организация за неквалифицированное проведение аудиторской проверки?
4. Каковы последствия осуществления аудиторской деятельности без лицензии?
5. Перечислите права и обязанности аудируемого лица при проведении у него аудиторской проверки.
6. Что понимается под ответственностью экономических субъектов за уклонение от проведения обязательного аудита?

СТАНДАРТЫ АУДИТА. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

- Глава 8** Стандарты аудиторской деятельности
- Глава 9** Подготовка аудиторской проверки
- Глава 10** Планирование аудиторской проверки
- Глава 11** Аудиторские доказательства
- Глава 12** Выборочный метод получения аудиторских доказательств
- Глава 13** Оценка аудитором результатов аудиторской проверки
- Глава 14** Аудиторское заключение
- Глава 15** Методика проведения аудита
- Глава 16** Особенности проведения аудита и сопутствующих услуг с использованием информационных технологий

СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

8.1. Классификация стандартов аудиторской деятельности

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

Стандарт (от англ. standard — норма, образец, мерило) в широком смысле слова — образец, модель, принимаемая за исходные для сопоставления с ними других объектов; нормативно-технический документ по стандартизации, устанавливающий комплекс норм, правил, требований к объекту стандартизации и утвержденный компетентным органом¹.

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

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

В этой связи в качестве определения национального (российского) бухгалтерского стандарта был выбран термин «положение

¹ Большая советская энциклопедия. Т. 24, кн. 1. М.: Советская энциклопедия, 1976. С. 411.

по бухгалтерскому учету» (ПБУ), а для аудиторской деятельности — двойной термин «правило (стандарт)». Это разъяснение важно, поскольку в адрес России могут выдвигаться обвинения в отсутствии стандартов по бухгалтерскому учету и аудиту и в том, что бухгалтерский учет не ориентирован на современную технологию, поэтому заключениям российских аудиторов доверять нельзя.

Аудиторские стандарты подразделяются на международные и национальные.

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

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

В предисловии к Международным стандартам аудита и сопутствующих услуг [7] отмечено, что страны — члены МФБ могут применять МСА в качестве своих национальных стандартов. С этой целью Комитет по международной аудиторской практике (КМАП) подготовил текст заявления, который может быть использован для определения юридической силы принимаемых стандартов и возможности их использования в конкретной стране.

Возможны несколько вариантов использования МСА и национальных стандартов. П е р в ы й в а р и а н т предусматривает применение только МСА. В т о р о й — создание и использование национальных стандартов аудита. И наконец, т р е т и й, так называемый комбинированный, вариант предусматривает как разработку национальных (по основным направлениям), так и использование международных стандартов (по общим проблемам).

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

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

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

2. Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на: федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности; внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях; правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

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

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

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

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

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

Закон предусматривает три вида правил (стандартов):

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

Федеральные стандарты являются внешними и носят универсальный характер.

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

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

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

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

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

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

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

Стандарт, так же как и другие нормативные документы, должен содержать такие неперенные реквизиты: номер стандарта, дату

ввода в действие, цель разработки, сферу применения стандарта, анализ проблемы, возможные процедуры решения проблемы.

Структура документа для оформления стандарта следующая: титульный лист, содержание, собственно текст стандарта, приложения к документу (по необходимости).

8.2. Международные стандарты аудиторской деятельности

В настоящее время разработкой Международных стандартов аудита занимается Международная федерация бухгалтеров (МФБ)¹, которая является международным объединением лиц, имеющих профессию бухгалтера. Эта международная организация была основана в октябре 1977 г. в целях координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудита. Членами МФБ являются более 150 профессиональных организаций из 130 стран. Российская Федерация в МФБ представлена полноправным членом — Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБиА) и членом-наблюдателем — общественной организацией «Российская коллегия аудиторов» (РУФ-аудит).

За 2001—2005 гг. Международные стандарты были частично переработаны, и новые МСА издания 2005 г. появились на сайте Международной федерации бухгалтеров² в марте 2005 г.

В табл. 8.1 приведен перечень Международных стандартов аудита и положений по международной аудиторской практике издания 2005 г.

Из содержания таблицы можно сделать некоторые выводы.

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

¹ International Federation of Accountants (IFAC).

² *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*. 2005. New York: IFAC, 2005.

Таблица 8.1. Международные стандарты аудита и положения по международной аудиторской практике (издание 2005 г.)

<i>Код документа</i>	<i>Название документа на английском языке</i>	<i>Перевод названия</i>	<i>Комментарии</i>
	International Standards on Quality Control (ISQCs)	Международные стандарты контроля качества (МСКК)	
1	Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements	Контроль качества для фирм, которые проводят аудиты и обзорные проверки исторической финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам	Написан заново. Вступил в силу с 15 июня 2005 г.
	Framework	Основные принципы	
	International Framework for Assurance Engagements	Международные принципы для заданий, обеспечивающих уверенность	Написан заново. Вступил в силу с 1 января 2005 г.
	Audits and reviews of historical financial information	Аудит и обзорные проверки исторической финансовой информации	
	100—999 International Standards on Auditing (ISAs)	100—999 Международные стандарты аудита (МСА)	
120	Framework of International Standards on Auditing	Основные принципы Международных стандартов аудита	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу международных принципов для заданий, обеспечивающих уверенность
200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements	Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению со старой версией [7, с. 154—158] в связи с подготовкой новых МСА 315 и 330 и с подготовкой новых версий МСА 500, в приложении приведены изменения, которые вступают в действие с 31 декабря 2006 г. (вызваны новой версией МСА 700)

<i>Код документа</i>	<i>Название документа на английском языке</i>	<i>Перевод названия</i>	<i>Комментарии</i>
210	Terms of Audit Engagements	Условия аудиторских заданий	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новыми версиями МСА 500 и 700
220	Quality Control for Audit Work	Контроль качества работы в аудите	Утратил силу с 15 июня 2005 г.
220R	Quality Control for Audits of Historical Financial Information	Контроль качества для аудитов исторической финансовой информации	Вступил в силу с 15 июня 2005 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 220 в редакции 2001 г. [7, с. 167—189]
230	Documentation	Документирование	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements	Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 240 в редакции 2001 г. [7, с. 195—231]
240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements	Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 240 в редакции 2001 г. [7, с. 195—231]
250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
260	Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance	Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новыми версиями МСА 240 и 500
300	Planning an Audit of Financial Statements	Планирование аудита финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 300 в редакции 2001 г. [7, с. 260—263]

310	Knowledge of the Business	Знание бизнеса	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой редакции МСА 500
315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement	Понимание субъекта и его окружения и оценка рисков существенного искажения	Написан заново. Действует с 15 декабря 2004 г.
320	Audit Materiality	Существенность в аудите	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новыми версиями МСА 240 и 500
330	The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks	Процедуры аудитора, выполненные в ответ на оцененные риски	Написан заново. Действует с 15 декабря 2004 г.
400	Risk Assessments and Internal Control	Оценка рисков и внутренний контроль	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой редакции МСА 500
401	Auditing in a Computer Information Systems Environment	Аудит в среде компьютерных информационных систем	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой редакции МСА 500
402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations	Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
500	Audit Evidence	Аудиторские доказательства	Действует 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 500 в редакции 2001 г. [7, с. 306—312]
501	Audit Evidence—Additional Considerations for Specific Items	Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500

<i>Код документа</i>	<i>Название документа на английском языке</i>	<i>Перевод названия</i>	<i>Комментарии</i>
505	External Confirmations	Внешние подтверждения	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500
510	Initial Engagements—Opening Balances	Первичные задания — начальные сальдо	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500
520	Analytical Procedures	Аналитические процедуры	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500
530	Audit Sampling and Other Means of Testing	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500
540	Audit of Accounting Estimates	Аудит оценочных значений	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500
545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures	Аудит измерений и раскрытий информации о справедливой стоимости	Действует с 15 декабря 2004 г. Написан заново после 2001 г., содержит также редакционные изменения, вызванные новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500
550	Related Parties	Связанные стороны	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500
560	Subsequent Events	Последующие события	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500, в приложении приведены изменения, которые вступают в действие с 31 декабря 2006 г. (вызваны новой версией MSA 700)

570	Going Concern	Непрерывность деятельности	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500
580	Management Representations	Заявления руководства	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новыми версиями MSA 240 и 500
600	Using the Work of Another Auditor	Использование работы другого аудитора	Пока остается в первоначальной редакции [7, с. 405—409]
610	Considering the Work of Internal Auditing	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500
620	Using the Work of an Expert	Использование работы эксперта	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500, в приложении приведены изменения, которые вступают в действие с 15 июня 2005 г. (связаны с новой редакцией MSA 200 и МСКК 1)
700	The Auditor's Report on Financial Statements	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности	Действует в редакции 2001 г. [7, с. 420—434], но будет отменен после вступления в действие MSA 700R
700R	The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements	Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности общего назначения	Вступит в силу с 31 декабря 2006 г. Существенно переработан по сравнению с предыдущей версией MSA 700
701	Modifications to the Independent Auditor's Report	Модификации отчета (заключения) независимого аудитора	Написан заново. Вступит в силу с 31 декабря 2006 г.

<i>Код документа</i>	<i>Название документа на английском языке</i>	<i>Перевод названия</i>	<i>Комментарии</i>
710	Comparatives	Сопоставимые значения	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500
720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми MSA 315 и 330 и новой версией MSA 500
800	The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements	Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей	С 31 декабря 2006 г. вступают в силу редакционные изменения, вызванные новой версией MSA 700
	1000—1100 International Auditing Practice Statements (IAPSs)	1000—1100 Положения по международной аудиторской практике (ПМАП)	
1000	Inter-Bank Confirmation Procedures	Процедуры межбанковского подтверждения	Пока остается в первоначальной редакции [7, с. 540—547]
1001	IT Environments — Stand-alone Personal Computers	Среда ИТ Автономные персональные компьютеры	Отменен с декабря 2004 г.
1002	IT Environments — On-line Computer Systems	Среда ИТ Онлайнновые компьютерные системы	Отменен с декабря 2004 г.
1003	IT Environments — Database Systems	Среда ИТ Системы баз данных	Отменен с декабря 2004 г.
1004	The Relationship Between Banking Supervisors and Banks' External Auditors	Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами	Пока остается в первоначальной редакции [7, с. 583—602]
1005	The Special Considerations in the Audit of Small Entities	Особенности аудита малых предприятий	Пока остается в первоначальной редакции [7, с. 603—634]. С 2003 г. все вновь создаваемые (редактируемые) MSA включают новые разделы «Особенности аудита малых предприятий». Можно ожидать, что со временем данный ПМАП перестанет существовать как самостоятельный документ

1006	Audits of Financial Statements of Banks	Аудит финансовой отчетности банков	Пока остается в первоначальной редакции [7, с. 635—704]
1007	Communications with Management	Контакты с руководством клиента	Отменен с июня 2001 г.
1008	Risk Assessment and Internal Control — CIS Characteristics and Considerations	Оценка рисков и система внутреннего контроля — характеристики КИС** и связанные с ними вопросы	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой редакции МСА 500
1009	Computer-assisted Audit Techniques	Методы аудита с помощью компьютеров	Отменен с декабря 2004 г.
1010	The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности	Пока остается в первоначальной редакции [7, с. 726—752]
1011	Implication for management and Auditors of the Year 2000 Issue	Выводы для руководства клиента и аудиторов по вопросу 2000 г.	Отменен с июня 2001 г.
1012	Auditing Derivative Financial Instruments	Аудит производных финансовых инструментов	Пока остается в первоначальной редакции [7, с. 753—801]
1013	Electronic Commerce — Effect on the Audit of Financial Statements	Электронная коммерция — влияние на аудит финансовой отчетности	Написан заново после 2001 г.
1014	Reporting by Auditors on Compliance with International Financial Reporting Standards	Отчеты аудиторов о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности	Написан заново после 2001 г.
	2000—2699 International Standards on Review Engagements (ISREs)	2000—2699 Международные стандарты по заданиям по обзорной проверке	
2400	Engagements to Review Financial Statements	Задания по обзорной проверке финансовой отчетности	Перенумерован, ранее назывался МСА 910 [7, с. 497—519]

<i>Код документа</i>	<i>Название документа на английском языке</i>	<i>Перевод названия</i>	<i>Комментарии</i>
	Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information	Задания, обеспечивающие уверенность, иные, нежели аудиты или обзорные проверки исторической финансовой информации	
	3000—3699 International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)	3000—3699 Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность	
3000R	Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information	Задания, обеспечивающие уверенность, иные, нежели аудиты или обзорные проверки исторической финансовой информации	Заменял MSA 100 [7, с. 114—146]
3400	The Examination of Prospective Financial Information	Исследование ожидаемой финансовой информации	Перенумерован, ранее назывался MSA 810 [7, с. 486—496]
	Related services	Сопутствующие услуги	
	4000—4699 International Standards on Related Services (ISRSs)	4000—4699 Международные стандарты по сопутствующим услугам	
4400	Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information	Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации	Перенумерован, ранее назывался MSA 920 [7, с. 520—529]
4410	Engagements to Compile Financial Information	Задания по компиляции финансовой информации	Перенумерован, ранее назывался MSA 930 [7, с. 530—539]

Изменения пошли по двум направлениям¹. Были предприняты меры по ужесточению контроля за аудиторами. Так, в США был принят Закон Сарбанеса—Оксли (COSO), предусмотревший для этого целый ряд мер. В ряде других экономически развитых стран Запада, где традиционно регулирование аудита проводилось самими общественными организациями или объединениями аудиторов, в настоящее время наблюдается тенденция усиления государственного влияния на такое регулирование. В то же время и Международная федерация бухгалтеров интенсифицировала свою законотворческую деятельность и внесла целый ряд изменений в МСА.

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

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

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

Основное отличие состоит в том, что использование подходов COSO к аудиту привело к созданию новых МСА 315 и 330. В этих стандартах по-новому изложена концепция аудиторских рисков; приведены иные, чем прежде, описание и классификация системы внутреннего контроля и контрольной среды, поря-

¹ Ремизов Н.А., Сквирская Е.А. Международные стандарты аудита сегодня и завтра // ФБК. 2005. № 5.

док проведения аудиторских процедур и получения аудиторских доказательств. Заново подготовлен МСА 500 по аудиторским доказательствам: поменялись состав и классификация предпосылок подготовки финансовой отчетности, расширены состав и классификация способов получения аудиторских доказательств. Эти серьезные изменения и повлекли за собой ряд изменений в других стандартах и положениях по международной аудиторской проверке. Претерпел изменения МСА 200, посвященный целям и задачам аудита, его объем возрос почти втрое, сейчас он включает в себя материал с определением понятий существенности и компонентов аудиторских рисков. Значительно изменился и МСА 300, посвященный планированию, в части процедур планирования. Новые подходы, термины, определения повлекли за собой массу редакционных изменений, которые потребовалось внести в следующие стандарты: МСА 210, 230, 250, 260, 320, 402, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 545, 550, 560, 570, 580, 610, 620, 710 и 720. Кроме того, утратили силу прежние МСА 310 (знание деятельности клиента), 400 (аудиторские риски), 401 и прежняя версия МСА 500.

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

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

Претерпел изменения и главный стандарт аудиторов — аудиторское заключение по результатам проверки. С 2006 г. введена в силу новая версия МСА 700, посвященная аудиторскому заключению; подготовлен самостоятельный МСА 701, в котором рассмотрены вопросы модификации аудиторских заключений (раньше это было включено в МСА 700). Эти изменения потребуют вне-

сения дополнительных поправок в МСА 200, а также в МСА 210, 560 и 800. Их фрагменты уже опубликованы в сборнике МСА издания 2005 г. в качестве приложений к МСА в той редакции, которая вступила в силу годом раньше.

После публикации российского перевода сборника был подготовлен МСА 545, посвященный аудиту статей отчетности, подготовленных с использованием концепции справедливой стоимости. Более того, появление МСА 315 и 330 привело к необходимости внести редакционные правки и в этот, новый для нас стандарт. Намеченные в общих чертах в издании 2001 г. подходы по регламентированию аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность (*assurance engagements*), получили дальнейшее развитие в отдельной группе документов, получивших коды 3000 и 3400.

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

Приведенный анализ МСА показывает, что изменения необходимо внести и в федеральные правила (стандарты), поскольку они создавались на основе МСА 2001 г. издания.

8.3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности

На основе Международных стандартов аудита были разработаны и утверждены Правительством РФ 31 федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ПСАД) (табл. 8.2).

Таблица 8.2. Перечень утвержденных федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности

<i>Номер правила (стандарта)</i>	<i>Наименование</i>	<i>Краткое содержание</i>
1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности	Введение, цель аудита, общие принципы аудита, объем аудита, разумная уверенность, ответственность за бухгалтерскую (финансовую) отчетность
2	Документирование аудита	Введение, форма и содержание рабочих документов, конфиденциальность, обеспечение сохранности рабочих документов и право собственности на них
3	Планирование аудита	Введение, планирование работы, общий план аудита, программа аудита, изменения в общем плане и программе аудита
4	Существенность в аудите	Введение, существенность, взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском, существенность и аудиторский риск при оценке аудиторских доказательств, оценка последствий искажений
5	Аудиторские доказательства	Введение, достаточные надлежащие аудиторские доказательства, процедуры получения аудиторских доказательств
6	Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности	Введение, основные элементы аудиторского заключения, аудиторское заключение, модифицированное аудиторское заключение, обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, не являющегося безоговорочно положительным
7	Внутренний контроль качества аудита	Введение, требования по обеспечению качества аудита, требования по обеспечению внутреннего качества работы в ходе аудиторской проверки, приложение. Некоторые принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита, осуществляемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) А. Профессиональные требования Б. Профессиональная компетентность В. Поручение заданий Г. Контрольные полномочия Д. Консультирование Е. Работа с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги Ж. Мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля качества

Продолжение табл. 8.2

<i>Номер правила (стандарт)</i>	<i>Наименование</i>	<i>Краткое содержание</i>
8	Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом	Введение, неотъемлемый риск • на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности • на уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных операций Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риск средств контроля, взаимосвязь между оценками неотъемлемого риска и риска средств контроля, риск необнаружения, аудиторский риск при аудите субъектов малого предпринимательства, информирование о недостатках, приложение Таблица зависимости между компонентами аудиторского риска
9	Аффилированные лица	Введение, наличие аффилированных лиц и раскрытие информации о них, операции с аффилированными лицами, проверка операций с аффилированными лицами, заявления руководства аудируемого лица, выводы аудитора и аудиторское заключение
10	События после отчетной даты	Введение, события, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения, отражение событий, происшедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности, отражение событий, обнаруженных после представления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществление эмиссии ценных бумаг
11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица	Введение, факторы, оказывающие влияние на непрерывность деятельности, действия аудитора по планированию и проверке применения допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, дополнительные аудиторские процедуры в случае выявления факторов, касающихся допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, выводы аудитора и аудиторское заключение, подписание или утверждение финансовой (бухгалтерской) отчетности значительно позже отчетной даты
12	Согласование условий проведения аудита	Введение, договор оказания аудиторских услуг, повторяющийся аудит, изменение аудиторского задания, приложение. Пример письма о проведении аудита

Продолжение табл. 8.2

<i>Номер правила (стандарт)</i>	<i>Наименование</i>	<i>Краткое содержание</i>
13	Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита	Введение, ошибки и недобросовестные действия, ответственность представителей собственника и руководства аудируемого лица, обязанности аудитора, аудиторские процедуры при обстоятельствах, указывающих на возможные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности Влияние искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности на аудиторское заключение, документирование факторов риска и дополнительных аудиторских процедур, официальные заявления и разъяснения руководства, сообщение информации, неспособность аудитора завершить аудиторское задание Приложение № 1. Примеры факторов риска, связанных с искажениями в результате недобросовестных действий 1. Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности Факторы риска, относящиеся к особенностям руководства аудируемого лица и его влиянию на контрольную среду Факторы риска, относящиеся к состоянию области деятельности аудируемого лица Факторы риска, относящиеся к характеристикам хозяйственной деятельности и финансовой стабильности 2. Факторы риска недобросовестных действий, связанные с искажениями в результате незаконного присвоения активов Факторы риска, связанные с подверженностью активов присвоению Факторы риска, связанные со средствами контроля Приложение № 2. Примеры модифицирования аудиторских процедур в качестве реакции на оценку факторов риска, связанных с искажениями в результате недобросовестных действий 1. Профессиональный скептицизм 2. Распределение обязанностей среди членов аудиторской группы 3. Учетная политика 4. Средства внутреннего контроля 5. Модификация характера, временных рамок и объема процедур

Продолжение табл. 8.2

<i>Номер правила (стандарт)</i>	<i>Наименование</i>	<i>Краткое содержание</i>
13	Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита	6. Особенности процедур, относящихся к конкретному остатку по счету бухгалтерского учета, группе однотипных хозяйственных операций и предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности 7. Меры по поиску искажений в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности 8. Меры по поиску искажений, возникающих в результате присвоения активов Приложение № 3. Примеры обстоятельств, указывающих на возможные недобросовестные действия или ошибку
14	Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита	Введение, ответственность руководства аудируемого лица за соблюдение нормативных правовых актов Российской Федерации, рассмотрение аудитором соблюдения законодательства Российской Федерации аудируемым лицом, процедуры, применяемые при выявлении фактов несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации, сообщение о несоблюдении нормативных правовых актов Российской Федерации, отказ от аудиторского задания. Приложение. Примеры фактов, которые могут указывать на несоблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации
15	Понимание деятельности аудируемого лица	Введение, получение информации, применение полученных знаний о деятельности аудируемого лица, приложение. Перечень вопросов, подлежащих рассмотрению для получения информации о деятельности аудируемого лица
16	Аудиторская выборка	Введение, определения, используемые в настоящем правиле (стандарте) аудиторской деятельности, аудиторские доказательства, учет риска при получении аудиторских доказательств, отбор элементов для тестирования с целью получения аудиторских доказательств, статистический и нестатистический подходы к выборочной проверке, построение выборки, объем выборки, отбор подлежащей проверке совокупности элементов, проведение аудиторских процедур, характер и причина ошибок, экстраполяция (распространение) ошибок, оценка результатов проверки элементов в отобранной совокупности

Продолжение табл. 8.2

<i>Номер правила (стандарт)</i>	<i>Наименование</i>	<i>Краткое содержание</i>
16	Аудиторская выборка	Приложение № 1. Примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для тестирования средств внутреннего контроля Приложение № 2. Примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для проверки по существу Приложение № 3. Характеристика методов отбора совокупности
17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях	Введение, присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов, раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах, оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях, раскрытие информации по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица
18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников	Введение, связь процедур внешнего подтверждения с оценкой рисков, предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которых могут быть получены внешние подтверждения, подготовка запроса для внешнего подтверждения, позитивные и негативные внешние подтверждения, пожелания руководства аудируемого лица, особенности лиц, предоставляющих ответ на запрос, процедура внешнего подтверждения, оценка результатов полученных ответов, получение внешних подтверждений до отчетной даты
19	Особенности первой проверки аудируемого лица	Введение, аудиторские процедуры при первой проверке аудируемого лица, особенности аудиторского заключения при первой проверке аудируемого лица. Приложение. Примерный фрагмент завершающей части аудиторского заключения, включающего оговорку в связи с неучастием аудитора в инвентаризации материально-производственных запасов
20	Аналитические процедуры	Введение, сущность и цели аналитических процедур, аналитические процедуры при планировании аудита, аналитические процедуры как разновидность аудиторских процедур проверки по существу, аналитические процедуры как общая обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, надежность аналитических процедур, действия аудитора при отклонении от ожидаемых закономерностей

Продолжение табл. 8.2

Номер правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
21	Особенности аудита оценочных значений	Введение, особенности расчета оценочных значений, аудиторские процедуры при аудите оценочных значений, общая и детальная проверка процедур, используемых руководством аудируемого лица, использование независимой оценки, проверка последующих событий, оценка результатов аудиторских процедур
22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника	Введение, надлежащие получатели информации, информация, которую следует сообщать руководству аудируемого лица и представителям его собственника, сроки сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника, формы сообщения информации надлежащим получателям, конфиденциальность, нормативные правовые акты Российской Федерации в части предоставления аудитором информации
23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица	Введение, признание руководством аудируемого лица ответственности за финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, использование заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств, документальное оформление заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица, действия аудитора при отказе руководства аудируемого лица представить заявления и разъяснения Приложение. Образец письма-представления
24	Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами	Введение, основные принципы финансовой (бухгалтерской) отчетности, основные принципы аудита и сопутствующих аудиту услуг, уровни уверенности, обеспечиваемой аудитором, аудит, сопутствующие аудиту услуги, ненадлежащее использование имени аудитора Приложение. Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг
25	Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация	Введение, вопросы, рассматриваемые аудитором аудируемого лица, заключение аудитора специализированной организации

Продолжение табл. 8.2

<i>Номер правила (стандарта)</i>	<i>Наименование</i>	<i>Краткое содержание</i>
26	Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности	Введение, соответствующие показатели, сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность Приложение. Примеры аудиторских заключений Пример А. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абзаце первом п. 9 федерального правила (стандарта) № 26 Пример Б. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абзаце втором п. 9 федерального правила (стандарта) № 26 Пример В. Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в п. 19 федерального правила (стандарта) № 26 Пример Г. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в п. 13 федерального правила (стандарта) № 26 Пример Д. Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в подпункте «б» п. 21 федерального правила (стандарта) № 26
27	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность	Введение, доступ к прочей информации, рассмотрение прочей информации, существенные несоответствия, существенное искажение фактов, доступность прочей информации после даты аудиторского заключения
28	Использование результатов работы другого аудитора	Введение, назначение в качестве основного аудитора, процедуры, выполняемые основным аудитором, сотрудничество между аудиторами, вопросы, требующие рассмотрения при составлении аудиторского заключения, разделение ответственности
29	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Введение, объем и цели внутреннего аудита, взаимоотношения между внутренним аудитом и внешним аудитором, понимание и предварительная оценка внутреннего аудита, сроки взаимодействия и координации, оценка эффективности внутреннего аудита

Окончание табл. 8.2

<i>Номер правила (стандарта)</i>	<i>Наименование</i>	<i>Краткое содержание</i>
30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации	Введение, цель выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации, общие принципы выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации, определение условий выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации, процедуры и доказательства, подготовка отчета Приложение. Пример отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур по проверке кредиторской задолженности
31	Компиляция финансовой информации	Введение, цель компиляции финансовой информации, общие принципы выполнения компиляции финансовой информации, определение условий компиляции финансовой информации, процедуры, подготовка отчета о выполнении компиляции финансовой информации Приложение. Примеры отчетов о компиляции финансовой информации 1. Пример отчета о компиляции финансовой (бухгалтерской) отчетности 2. Пример отчета о компиляции финансовой (бухгалтерской) отчетности с текстом, привлекающим внимание к существующим отступлениям от основных принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности

Таблица 8.3. Перечень разрабатываемых федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности

<i>6-я очередь</i>			
34	Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации	В стадии утверждения	Со вступлением в силу настоящего ПСАД утрачивают силу ПСАД № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» в редакции Постановления Правительства РФ № 405 от 4 июля 2003 г. и ПСАД № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица» в редакции Постановления Правительства РФ № 531 от 7 октября 2004 г.
35	Аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на оцененные аудитором риски	То же	—

Продолжение табл. 8.3

<i>6-я очередь</i>			
36	Использование аудитором работы эксперта	То же	—
37	Задание по обзорной проверке финансовой информации	То же	—
5	Аудиторские доказательства (новая редакция)	То же	Со вступлением в силу настоящего ПСАД утрачивает силу ПСАД № 5 «Аудиторские доказательства» в редакции Постановления Правительства РФ № 696 от 23 сентября 2003 г. с изменениями и дополнениями в редакции Постановления Правительства РФ № 532 от 7 октября 2004 г.
<i>7-я очередь</i>			
1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (новая редакция)	В стадии доработки	Со вступлением в силу настоящего ПСАД утрачивает силу ПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» в редакции Постановления Правительства РФ № 696 от 23 сентября 2003 г. с изменениями и дополнениями в редакции Постановления Правительства РФ № 532 от 7 октября 2004 г.
3	Планирование аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (новая редакция)	То же	Со вступлением в силу настоящего ПСАД утрачивает силу ПСАД № 3 «Планирование аудита» в редакции Постановления Правительства РФ № 696 от 23 сентября 2003 г. с изменениями и дополнениями в редакции Постановления Правительства РФ № 532 от 7 октября 2004 г.
7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту (новая редакция)	То же	Со вступлением в силу настоящего ПСАД утрачивает силу ПСАД № 7 «Внутренний контроль качества аудита» в редакции Постановления Правительства РФ № 405 от 4 июля 2003 г.
38	Контроль качества в аудиторских организациях, осуществляющих аудиторские и обзорные проверки финансовой информации, а также выполняющих иные задания, обеспечивающие уверенность, или оказывающих сопутствующие аудиту услуги	То же	—
39	Аудит оценки по справедливой стоимости	То же	—

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

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

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

Значение федеральных аудиторских стандартов состоит в том, что они:

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

8.4. Внутренние стандарты аудиторской деятельности

Внутренние аудиторские стандарты подразделяются:

- на внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в аккредитованных профессиональных аудиторских объединениях;
- внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных auditors.

Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в аккредитованных профессиональных аудиторских обье-

динениях, разрабатывают аккредитованные профессиональные аудиторские объединения, в частности: Аудиторская палата России, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России и др. Например, ИПБиА России и АПР России разработали для своих членов более 30 правил (стандартов) применительно к федеральным правилам (стандартам).

Внутренние стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов представляют собой документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к организации работы аудиторских организаций, осуществлению и оформлению аудиторских услуг. Эти документы, как правило, должны быть приняты и утверждены аудиторской организацией в целях обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности принятым российским правилам (стандартам) аудиторской деятельности.

Применение внутренних стандартов в аудиторских организациях способствует:

- соблюдению требований внешних аудиторских правил (стандартов);
- уменьшению трудоемкости аудиторских проверок;
- использованию для проведения аудита аудиторов-ассистентов;
- увеличению объема выполняемых аудиторских услуг.

Использование внутренних стандартов позволяет сформулировать единые базовые требования к сотрудникам аудиторской организации при проведении аудита и выполнении сопутствующих аудиту услуг.

Внутренние (внутрифирменные) стандарты могут включать следующие блоки:

- 1) структуру фирмы, технологию организации, выполняемые функции и другие особенности ее функционирования;
- 2) стандарты, расшифровывающие, дополняющие и уточняющие положения федеральных правил (стандартов);
- 3) методики проведения аудиторских проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета;
- 4) организацию сопутствующих аудиту услуг.

В первый блок входят стандарты, определяющие организационно-экономические аспекты деятельности аудиторской фирмы, права и обязанности сотрудников, оплату труда, организацию планирования, порядок заключения договоров по видам работ и др.

Второй блок внутренних стандартов дополняет и расширяет положения федеральных или внутренних стандартов аккредитованных профессиональных аудиторских организаций. Они могут быть классифицированы по следующим группам:

- ответственность аудиторов;
- планирование аудита;
- изучение и оценка системы внутреннего контроля экономического субъекта;
- получение аудиторских доказательств;
- использование работы третьих лиц;
- порядок формирования выводов и заключений в аудите;
- специализированные внутренние стандарты.

К специализированным относятся внутренние стандарты, отражающие: специфические аспекты проведения аудита кредитных учреждений; специфические вопросы проведения аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования; специфические аспекты проведения аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов; специфические особенности проведения аудита других экономических субъектов.

Третий блок стандартов посвящен методикам проведения аудиторских проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета. Такие стандарты включают конкретные методики, процедуры, рабочие таблицы, макеты, классификаторы, инструкции. Особенно полезны эти методики для начинающих аудиторов и аудиторов-ассистентов, помогая им застраховаться от грубых ошибок и примерно в 80% случаев принять правильное решение.

Четвертый блок стандартов разрабатывается в тех случаях, когда аудиторские фирмы выполняют сопутствующие аудиту услуги. Такие стандарты составляются по организации бухгалтерского учета, принципам восстановления учета, автоматизации учета и др.

Аудиторские внутренние стандарты должны удовлетворять следующим требованиям:

- целесообразности — при разработке стандартов следует учитывать их практическую значимость, актуальность и приоритетность;
- преемственности и непротиворечивости, т.е. обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными внутренними стандартами;

- полноты и детализации — внутренние стандарты должны комплексно охватывать все вопросы исследуемой проблемы и детально их освещать;
- единства терминологической базы — обеспечение единства трактовки терминов во всех стандартах и документах.

Разработка и внедрение внутренних стандартов — трудоемкая и продолжительная работа, нацеленная на перспективу. Рекомендации по созданию внутренних аудиторских стандартов приведены в российском правиле (стандарте) «Требования к внутренним аудиторским стандартам аудиторских организаций».

Внутренние стандарты — часть организационно-распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации.

Вопросы для самопроверки

1. Как классифицируются стандарты аудиторской деятельности?
2. Приведите определение стандарта аудиторской деятельности.
3. Опишите структуру стандарта аудита и его содержание.
4. Дайте общую характеристику Международных стандартов аудита.
5. Приведите характеристику федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.
6. Дайте определение и рассмотрите классификацию внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности.

ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

9.1. Письмо о согласии на проведение аудита

На основании федерального правила (стандарта) № 12 «Согласование условий проведения аудита» устанавливаются единые требования:

- к порядку согласования условий проведения аудита с аудируемым лицом;
- к действиям аудиторской организации и индивидуального аудитора в случае, когда руководство аудируемого лица обращается с просьбой к аудитору изменить условия задания на условия, предполагающие более низкий уровень уверенности в достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, чем разумная уверенность, которая требуется для выражения мнения в аудиторском заключении.

Аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита. Согласованные условия необходимо отразить документально в договоре оказания аудиторских услуг.

В ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица аудитор может использовать письмо о проведении аудита — документ, направляемый аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемый руководством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита.

Целью письма о проведении аудита является регламентация обязательств экономического субъекта и аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки.

Положения федерального правила (стандарта) № 12 могут быть применены при оказании услуг по проверкам, не являющимся аудитом, или специальным аудиторским заданиям, а также к сопутствующим аудиту услугам. В случае предоставления сопутствующих аудиту услуг может оказаться уместным составление по этим услугам отдельных писем.

Хотя цели и объем аудита, а также обязанности аудитора установлены законодательством Российской Федерации, аудитору рекомендуется включить эти положения в договор либо в предшествующее договору письмо о проведении аудита.

В интересах аудитора и аудируемого лица целесообразно заблаговременное подписание с предполагаемым аудируемым лицом договора оказания аудиторских услуг.

Форма и содержание письма о проведении аудита для разных аудируемых лиц могут иметь особенности, но, как правило, в письме о проведении аудита указываются:

- цель аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- объем аудита, включая ссылки на законодательство РФ и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности могут остаться необнаруженными;
- требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;
- цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

В письме о проведении аудита могут также указываться:

- договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;
- право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;
- обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица в целях получения информации, необходимой для проведения аудита;

- обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.

В случае необходимости в письме о проведении аудита или приложениях к нему могут быть также приведены:

- договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;
- договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;
- договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);
- любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

Если аудитор головной организации является также аудитором дочерних организаций, то на решение аудитора о том, заключать ли отдельный договор оказания аудиторских услуг с указанными дочерними организациями или направлять ли отдельное письмо о проведении аудита, влияют следующие факторы:

- порядок назначения аудитора дочерних организаций;
- необходимость составления отдельного аудиторского заключения по дочерней организации;
- требования законодательства Российской Федерации;
- объем работы, выполненной другими аудиторами;
- доля собственности головной организации;
- степень независимости руководства дочерней организации от головной организации.

В случае повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверок аудитор должен решить, есть ли необходимость пересмотреть условия аудиторского задания или напомнить аудируемому лицу о существующих условиях задания.

Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита. Однако следующие факторы могут сделать целесообразным составление нового письма:

- 1) любой признак, указывающий на неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;
- 2) любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;

- 3) кадровые изменения в высшем руководстве, совете директоров или в структуре аудируемого лица;
- 4) изменения в структуре собственности аудируемого лица;
- 5) значительные изменения характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
- 6) требования законодательства Российской Федерации.

Если аудируемое лицо до завершения выполнения аудиторского задания обратится к аудитору с просьбой изменить его условия на условия, предусматривающие более низкий уровень уверенности в достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, чем разумная уверенность, аудитор должен рассмотреть целесообразность такого изменения.

Просьба аудируемого лица к аудитору об изменении аудиторского задания может быть вызвана изменением обстоятельств, влияющих на необходимость оказания услуги, неправильным пониманием характера аудита или сопутствующих услуг, запрашиваемых изначально, или ограничением объема аудита, устанавливаемым руководством аудируемого лица или связанным с другими причинами. Аудитору необходимо тщательно изучить причину такой просьбы и возможные последствия ограничения объема аудита.

Изменение обстоятельств, влияющих на требования аудируемого лица, или неправильное понимание характера услуги, запрашиваемой изначально, обычно рассматривается как обоснованная причина просьбы об изменении задания. Изменение аудиторского задания не может рассматриваться как обоснованное, если оно вызвано неточной или неполной информацией.

Прежде чем согласиться на изменение условий аудиторского задания, которое может привести к замене аудита сопутствующими аудитом услугами, аудитор должен рассмотреть возможные правовые последствия таких изменений.

Если аудитор придет к заключению о том, что изменение условий аудиторского задания обоснованно, а также если работа аудитора соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, которые могут быть применены к измененному заданию, то отчет или заключение должны соответствовать пересмотренным условиям задания. Во избежание введения в заблуждение пользователя в отчет или заключение не должны включаться ссылки:

- на первоначальное задание;
- на любые процедуры, которые могли быть выполнены в соответствии с первоначальным заданием, за исключением случаев, если задание меняется на задание о согласованных

процедурах и, следовательно, ссылка на проведенные процедуры составляет один из элементов отчета.

В случае изменения условий задания аудитору и хозяйствующему субъекту, ранее являвшемуся аудируемым лицом, необходимо согласовать новые условия.

Аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания при отсутствии разумного обоснования. Например, аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания, если он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении дебиторской задолженности. В то же время аудируемое лицо обращается к нему с просьбой изменить это задание по проведению аудита на задание по проведению обзорной проверки, чтобы избежать получения от аудитора мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения.

Если аудитор не может согласиться на изменение аудиторского задания на иное задание и аудируемое лицо возражает против продолжения работы в соответствии с первоначальным заданием, то аудитор должен отказаться от выполнения задания или рассмотреть вопрос о необходимости сообщить о возникшей ситуации заинтересованным лицам (например, совету директоров или акционерам).

Ниже приводится примерная форма письма о проведении аудита.

Образец

Бланк или угловой штамп
аудиторской организации
Официальное наименование
экономического субъекта
Фамилия, имя, отчество и должность
ответственного лица
Исходящий № (...)
Дата подписания

ПИСЬМО О ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Совету директоров

Соответствующему представителю руководства организации

Вы обратились к нам с просьбой о проведении обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе (указать состав) за (указать финансовый год). Настоящим письмом мы подтверждаем наше согласие и наше понимание данного задания. Аудит будет проведен нами в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой)

отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Мы будем проводить аудит в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Эти стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит в целях обеспечения разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводится на выборочной основе и включает в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые значения в бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности. Аудит также включает оценку применяемых принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, определение основных оценочных значений, сформированных руководством аудируемого лица, а также оценку общей формы представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В связи с тем что в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование и в связи с другими присущими аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными.

В дополнение к аудиторскому заключению, содержащему наше мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, мы планируем направить Вам отдельное письмо (отчет, письменную информацию), касающееся любых замеченных нами существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и в системе внутреннего контроля.

Напоминаем, что в соответствии с законодательством Российской Федерации ответственность за подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе за раскрытие в ней необходимой информации, несет руководство Вашей организации. Это включает ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, наличие и надлежащую работу средств внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики, а также меры по сохранности и надлежащему использованию активов организации. Нам потребуются от руководства организации (и это является частью процесса аудита) официальные письменные подтверждения, касающиеся наиболее важных разъяснений и заявлений, сделанных в связи с аудитом.

Надеемся на сотрудничество с Вашими работниками и на то, что нам будут предоставлены любые записи, документация и иная информация, запрашиваемая в связи с аудитом. Средства за проведение аудита, выплачиваемые на основе счетов, которые будут выставяться по мере оказания услуги, рассчитываются исходя из времени, затраченного специалистами на выполнение задания, и включают покрытие командировочных расходов. Почасовая оплата варьируется в зависимости от уровня ответственности используемых специалистов, их опыта и квалификации.

Данное письмо считается действительным до тех пор, пока оно не будет изменено или заменено другим либо его действие не будет прекращено.

Просим Вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в подтверждение того, что оно соответствует Вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности Вашей организации.

От имени аудитора

Принимается от имени
хозяйствующего субъекта

Фамилия, имя, отчество,
должность, дата

Фамилия, имя, отчество,
должность, дата

(подпись)

(подпись)

9.2. Определение объема проверки

Порядок определения объема аудиторской проверки устанавливается федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, в частности ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного правила (стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменной информации аудитора руководству аудируемого лица.

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах. Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности аудитора.

Помимо правил (стандартов) при определении объема аудита аудитор обязан принимать во внимание федеральные законы, другие нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

При обязательном аудите проверка выполняется комплексно; проверке подвергаются все филиалы и подразделения, все виды деятельности и все счета бухгалтерского учета. Объем работ за-

висит от объема и степени глубины проверки по каждому конкретному направлению.

Аудиторская организация должна и вправе самостоятельно принимать решения о видах, количестве и глубине проведения аудиторских процедур, затратах времени, численности и составе специалистов, требующихся для осуществления полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного аудиторского заключения.

Основные мероприятия, проводимые в ходе аудита, включают:

- планирование аудита;
- получение аудиторских доказательств;
- использование работы других лиц и контакты с руководством аудируемого лица, третьими сторонами;
- документирование аудита;
- обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

В соответствии с положениями ФПСАД № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица» аудиторская проверка планируется на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Цель планирования состоит в том, чтобы организовать эффективную и экономически оправданную проверку. На этапе планирования необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения; разработать общий план и программу аудита. При выполнении указанных работ аудиторская организация должна руководствоваться ФПСАД № 3 «Планирование аудита».

В ходе аудита, как правило, из нескольких источников и разными методами должно быть получено достаточное количество качественных аудиторских доказательств, которые могут служить основой для формирования мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. При проведении аудита следует соблюдать рациональное соотношение между затратами на сбор аудиторских доказательств и полезностью извлекаемой информации. Сложность и трудоемкость осуществления той или иной процедуры не могут считаться основанием для отказа от нее, если необходимость проведения данной процедуры обусловлена обстоятельствами проверки.

При получении аудиторских доказательств аудиторская организация должна руководствоваться федеральными правилами (стандартами) № 5 «Аудиторские доказательства», № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях», № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних ис-

точников», № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица», № 20 «Аналитические процедуры», № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», № 21 «Особенности аудита оценочных значений», № 26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности», № 9 «Аффилированные лица», № 27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность», № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица» и, в необходимых случаях, № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация». Там, где это применимо в соответствии с обстоятельствами проверки, следует исходить из положений федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка» и российских правил (стандартов) «Аудит в условиях компьютерной обработки данных», «Проведение аудита с помощью компьютеров» и «Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем».

При обнаружении искажений бухгалтерской отчетности или нарушений требований законодательства аудиторская организация должна выполнять требования федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите», № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности».

Для достижения целей аудита может быть использована работа других лиц: ассистентов аудитора, привлеченных экспертов, внутренних аудиторов, других аудиторских организаций. При этом аудиторской организации следует рассмотреть результаты выполненной ими работы в контексте проведенных аудиторами процедур, а также оценить возможность использования результатов работы других лиц в качестве достоверных аудиторских доказательств или базы для получения таких доказательств. Привлечение других лиц к аудиторской проверке не снимает с аудиторской организации ответственности за выражаемое мнение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта и не уменьшает этой ответственности.

При использовании в ходе аудита работы других лиц и различных контактах аудиторская организация должна руководствоваться федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятель-

ности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», № 28 «Использование результатов работы другого аудитора» и российским правилом (стандартом) «Использование работы эксперта».

В ходе аудита документируются основные аспекты проведенной работы, сделанные выводы и другие существенные вопросы, имеющие значение для подготовки аудиторского заключения, а также для доказательства высокого качества ведения аудита. Рабочая документация аудита должна быть достаточно полной и убедительной, чтобы служить подтверждением правильности мнения аудиторской организации о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

При оформлении хода аудита необходимо руководствоваться положениями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита».

На этапе подготовки заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация обязана обобщить и оценить выводы, сделанные на основе полученных данных. При этом следует исходить из критериев соблюдения нормативных требований при подготовке экономическим субъектом бухгалтерской отчетности и ее соответствия тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта. Аудиторское заключение должно содержать четко выраженное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Безоговорочно положительное аудиторское заключение свидетельствует о том, что аудиторская организация считает бухгалтерскую отчетность экономического субъекта достоверной во всех существенных отношениях.

Если аудитор выражает любое мнение кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При подготовке итоговых документов аудита аудиторской организации следует руководствоваться федеральными правилами (стандартами) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», № 22 «Сообщение информации, полу-

ченной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», № 10 «События после отчетной даты» и № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности».

9.3. Подготовка к заключению договора на проведение аудиторской проверки

Для того чтобы снизить аудиторский предпринимательский риск, т.е. риск неудачи аудиторской проверки, аудиторские организации должны иметь надежные критерии оценки потенциальных клиентов, в том числе для включения в текст договора определенных дополнительных условий.

Неудачный, непродуманный, опрометчивый выбор клиента может привести к значительным финансовым и моральным издержкам, нанести ущерб репутации аудиторской организации.

Аудиторская организация должна собрать объективную информацию о потенциальном клиенте.

Источниками такой информации могут быть:

- средства массовой информации: газеты, журналы, радио, телевидение и др.;
- банки;
- страховые организации;
- деловые партнеры потенциального клиента;
- другие источники.

В процессе принятия решения о начале работы с новым экономическим субъектом необходимо выяснить:

1) характер взаимоотношений с налоговыми органами, банками, страховыми организациями, акционерами и другими пользователями отчетности потенциального клиента;

2) причины, побудившие экономический субъект обратиться к услугам аудиторской организации (особенно в случае инициативного аудита);

3) причины, побудившие потенциального клиента сменить аудиторскую организацию, если это произошло;

4) объем и характер нарушений порядка ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской отчетности, хозяйственного законодательства Российской Федерации при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, недостатков организации системы внутреннего контроля, выявленных предыдущими

аудиторскими проверками и проверками налоговых органов. Если экономический субъект ранее проверялся аудиторскими организациями, он должен представить новому аудитору копии письменной информации аудитора руководству по результатам аудита не менее чем за три финансовых года, предшествующих планируемой проверке;

5) виды деятельности экономического субъекта и наличие лицензий на них, если какие-либо из них подлежат обязательному лицензированию. При этом следует руководствоваться перечнем лицензируемых видов деятельности, установленным Федеральным законом РФ № 158-ФЗ от 29 сентября 1998 г. «О лицензировании отдельных видов деятельности»;

6) наличие всей документации, необходимой для проведения проверки, — первичных документов, регистров аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности по всем филиалам и подразделениям, а также по всем видам деятельности;

7) происходила ли в течение отчетного периода, за который планируется проведение аудиторской проверки, смена руководства экономического субъекта, главного бухгалтера, иного персонала;

8) не планирует ли предприятие в ближайшее время существенно сократить объемы производства продукции (работ, услуг), объявить о банкротстве, ликвидироваться.

Если результаты проведенной работы указывают на то, что при работе с данным клиентом аудиторский профессиональный риск аудиторской организации будет слишком высоким, а проверка слишком трудоемкой, договор на аудиторскую проверку может быть и не заключен.

Финансовые затраты по расторжению договора в одностороннем порядке по инициативе аудитора могут превысить сумму, причитающуюся к уплате за услуги аудитора по договору.

9.4. Виды и правовая оценка договоров на проведение аудиторской проверки и оказание иных аудиторских услуг

Правоотношения, возникающие между сторонами при оказании аудиторских услуг, существенно отличаются от правоотношений по поводу иных гражданско-правовых договоров, например договоров подряда и др.

Взаимоотношения между клиентом и аудитором (аудиторской фирмой) регулируются договором и в тех случаях, когда аудиторская проверка проводится по поручению государственных органов.

Действие норм Гражданского кодекса играет решающую роль при разработке формы и содержания договора на проведение аудиторской проверки и об ответственности аудиторов и аудиторских фирм перед клиентом. При этом следует помнить, что отдельные статьи Гражданского кодекса РФ носят императивный, а другие — диспозитивный характер. *Императивные* нормы не могут не соблюдаться хозяйствующими субъектами, т.е. ими следует руководствоваться в точности и только так, как об этом сказано в ГК РФ, и никак иначе. Нормы, носящие *диспозитивный* характер, действуют тогда, когда иное не установлено договором. Это означает, что если в договоре установлена определенная ответственность, то наступает только та ответственность, которая установлена договором.

В Гражданском кодексе РФ включен в систему договорных обязательств договор на возмездное оказание услуг, которому посвящена гл. 39. В ней устанавливаются правила оказания таких услуг, причем регламентируются именно те услуги, которые не охватываются другими главами Гражданского кодекса.

В Гражданском кодексе сделан лишь первый шаг к урегулированию договора возмездного оказания услуг, а в гл. 39 содержится всего пять статей (ст. 779—783), поэтому у заинтересованных сторон, участвующих в таком договоре, появляется возможность включить в него более подробные положения, касающиеся их взаимоотношений.

В Гражданском кодексе рассматриваются:

- понятие возмездного оказания услуг;
- порядок исполнения договора;
- оплата услуг;
- невозможность достижения результата работ;
- обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора.

По всем остальным вопросам, возникающим при заключении и исполнении договоров на возмездное оказание услуг, могут быть применены общие положения о подряде, если они не противоречат общей части обязательственного права (разд. III ГК РФ).

Понятие «возмездное оказание услуг». В п. 1 ст. 779 ГК РФ под услугами понимается совершение определенных действий или деятельности. В п. 2 этой статьи подробно раскрывается содержание

услуг, охватываемых гл. 39, — услуги связи, медицинские, ветеринарные, *аудиторские*, консультационные, информационные, услуги по обучению, туристическому обслуживанию.

Как видно из перечня услуг, по содержанию они весьма различны, что позволяет предположить, что дальнейшее регулирование столь разных видов деятельности со временем будет дифференцироваться по конкретным видам договоров, а содержащиеся в гл. 39 нормы являются по существу лишь общими положениями, применимыми к указанным договорам.

Общий признак, свойственный разного рода услугам, перечисленным в п. 2 ст. 779, заключается в том, что их предметом являются, как правило, определенные *действия*, а не их овеществленный результат. Однако в некоторых случаях услуга, например аудиторская проверка, может привести к определенному овеществленному результату — аудиторскому заключению. Если экономический субъект подлежит обязательному аудиту, то этот овеществленный результат является целью услуги, так как сдать годовой отчет в налоговую инспекцию, зарегистрировать проспект эмиссии акций открытого акционерного общества без аудиторского заключения невозможно. Но достижение овеществленного результата неразрывно связано с проведением определенного рода исследований, контрольных действий и составляет с ними некоторое единство. Именно по этому признаку возмездные услуги и были отделены от подрядных отношений.

Часто договоры между аудиторскими фирмами и заказчиками у аудиторов и в аудиторских фирмах называют договорами подряда. Очень важно сразу определить правовой статус договора на проведение аудиторской проверки. Это *договор возмездного оказания аудиторских услуг*.

Потребность в создании особого, отличного от подряда, режима для указанных договоров вызвана в основном тем обстоятельством, что предмет договора составляет в случае договора подряда достижение определенного результата работ, а в договоре на возмездное оказание услуг — услуги как таковые.

Порядок исполнения договора. Одна из особенностей договора на оказание аудиторских услуг — творческий характер работ. С этим связана необходимость для сторон принимать на себя обязанности и осуществлять их исполнение с учетом действия законодательства об интеллектуальной собственности.

В соответствии со ст. 780 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором, исполнитель обязан *оказать услуги лично*.

Таким образом, указанная норма в ГК РФ носит *диспозитивный характер*. Не должно быть договоров с аудиторскими фирмами, в которых было бы указано, что проверку полностью будет осуществлять другая аудиторская фирма. Фирма, заключающая подобные договоры, становится посредником, а это не тот вид деятельности, который может оказывать аудиторская фирма по договору. Но в договоре может быть обоснована возможность привлечения к аудиторской проверке дополнительных аудиторов-предпринимателей и других аудиторских фирм. Для привлечения третьего лица к исполнению договора необходимо получить согласие заказчика и закрепить это в договоре.

Такого согласия не требуется ни при исполнении договора подряда (где, как известно, чрезвычайно распространен субподряд), ни в другой разновидности договоров, регулируемых гл. 38 ГК РФ, если только иного указания нет в самом договоре.

Оплата услуг. Основная особенность правового режима договоров на возмездное оказание услуг — отличное от подряда распределение риска.

Если иное не предусмотрено законом или договором, то риск случайной невозможности исполнения договора, возникшей по вине заказчика, несет заказчик (п. 2 ст. 781), а услуги исполнителя подлежат оплате в полном объеме. Это означает, что при оказании аудиторских услуг действует принцип, прямо противоположный тому, который предусмотрен для подряда, когда риск случайной гибели или случайного повреждения результата выполненной работы до ее приемки заказчиком несет подрядчик. Именно в этом заключается один из основных принципов аудиторской деятельности — *разделение ответственности*, согласно которому заказчик аудиторской проверки несет ответственность за документацию, предоставленную им для проверки, а аудитор — за свое мнение о ней.

Таким образом, при отсутствии документации (или большой ее части) для проверки, ее случайной гибели вследствие утери, пожара или в связи с какими-либо иными обстоятельствами, происшедшими не по вине аудитора, он имеет право представить клиенту отрицательное аудиторское заключение либо отказаться от выражения своего мнения, и при этом в соответствии с договором его услуги должны быть оплачены.

Невозможность достижения результата работ (определение последствий) — следующее отличие договора на возмездное оказание услуг от всех прочих договоров.

Так, согласно п. 3 ст. 781 ГК РФ, если невозможность возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, заказчик возмещает исполнителю фактически понесенные им расходы. Такие последствия наступают при отсутствии иных условий в законе или договоре.

В данном случае опять содержится *диспозитивная норма*, которую следует предусмотреть и согласовать с заказчиком в договоре. Если в разделе договора «Порядок исполнения договора» в случае невозможности его исполнения по обстоятельствам, не зависящим от сторон, будет установлено, что «ответственность наступает в соответствии с действующим законодательством», то заказчик должен возместить исполнителю фактически понесенные им расходы. Но в договоре можно либо вообще снять этот вид ответственности, либо конкретизировать понятие «фактически понесенные расходы». Целесообразно в договор на проведение аудиторской проверки включить пункт, определяющий критерий стоимости работ, выполненных аудиторской фирмой (аудитором) до момента, когда руководством аудиторской фирмы заказчику представлен документ, обосновывающий невозможность продолжения работ для достижения необходимого заказчику результата — формирования положительного или иного другого аудиторского заключения. Как правило, для этих целей устанавливается почасовая оплата на каждого сотрудника аудиторской фирмы.

Во избежание недоразумений можно порекомендовать на этапе составления плана (программы) аудиторской проверки у конкретного клиента согласовывать с заказчиком состав группы проверяющих. На некоторых предприятиях легко установить, кто из членов группы проверяющих, когда и сколько времени провел у клиента, если у клиента (как правило, это крупные промышленные и коммерческие предприятия) налажена пропускная система. Но как быть в случаях, когда документация для проверки изымается у клиента и аудиторская фирма (аудитор) проводит проверку в своем офисе? Как учесть рабочее время тех сотрудников, которые занимаются обработкой собранного материала непосредственно в аудиторской фирме, а клиент, которому предстоит оплатить их работу, даже их не видел?

Все это следует предусмотреть в специальном протоколе, прилагаемом к пункту договора, посвященному определению последствий невозможности достижения результата работ.

Обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора. Еще одним отличием договора возмездного оказания

услуг от прочих договоров является порядок его одностороннего расторжения. Эти нормы, установленные ГК РФ, носят *императивный характер*.

В отличие от общего правила о недопустимости одностороннего отказа от исполнения обязательства (ст. 310) в договоре возмездного оказания услуг заказчик и исполнитель могут *в одностороннем порядке отказаться от исполнения договора* (ст. 782). При этом условием отказа со стороны заказчика является оплата исполнителю фактически понесенных им расходов, а со стороны исполнителя — лишь при условии полного возмещения заказчику убытков.

Условия, как видно, не равноценны, поскольку во втором случае речь идет о полном возмещении убытков, которые охватывают как реальный ущерб, включая и произведенные заказчиком расходы, так и упущенную им выгоду, в то время как в первом — исполнитель может требовать возмещения лишь понесенных им расходов.

Аудитор или аудиторская фирма, которые хотя бы по своему статусу более компетентны в вопросах гражданского законодательства, чем их клиенты, сразу различат два случая возмещения затрат:

- если услуги не могут быть исполнены по вине заказчика;
- если заказчик в одностороннем порядке отказывается от исполнения договора.

В первом случае услуги аудитора (аудиторской фирмы) подлежат оплате в полном объеме, включая упущенную выгоду, а во втором — заказчик оплачивает только фактически понесенные исполнителем (аудиторской фирмой) затраты.

Естественно, для аудиторов (аудиторских фирм), желающих улучшить свое финансовое положение за счет клиента, более выгодным является первый вариант, но при этом необходимо иметь в виду, что о невозможности исполнения услуги (проведения аудиторской проверки) по вине заказчика можно говорить только:

- при наличии вины заказчика;
- тогда, когда срок исполнения договора наступил, либо в случае, когда невозможность исполнения стала очевидной до наступления срока.

Односторонний отказ от аудиторских услуг со стороны заказчика может быть сделан только до наступления срока исполнения обязательств по договору.

В силу ст. 783 ГК РФ к договору возмездного оказания аудиторских услуг могут применяться общие положения о подряде

(ст. 702—729), если они не противоречат нормам гл. 39 ГК, а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг.

Важнейшие среди них нормы, регулирующие:

- 1) своевременность выполнения работ по договору;
- 2) сохранность документации;
- 3) права заказчика во время выполнения работ;
- 4) содействие заказчика;
- 5) конфиденциальность полученной сторонами информации;
- 6) ответственность аудитора (аудиторской фирмы) за ненадлежащее качество;
- 7) приемку заказчиком работы, выполненной аудитором (аудиторской фирмой);
- 8) качество работы;
- 9) сроки обнаружения ненадлежащего качества результата работы;
- 10) пределы и условия использования результатов работ;
- 11) права на результаты интеллектуального творчества.

1. Своевременность выполнения работ по договору. В соответствии со ст. 708 ГК РФ в договоре указываются начальный и конечный сроки выполнения работы. По согласованию между сторонами в нем могут быть предусмотрены также сроки завершения отдельных этапов работы (промежуточные сроки). Если иное не установлено законом, иными правовыми актами и не предусмотрено договором, то исполнитель несет ответственность за нарушение как начального и конечного, так и промежуточных сроков выполнения работ. Таким образом, в договоре следует оговорить сроки выполнения работ, а также порядок их изменения. Это очень важно, так как полноценная работа аудитора целиком зависит от полноты и качества предоставляемой для проверки отчетности. Если договором установлен определенный срок начала работ, а к этому моменту отчетность клиента еще не составлена, не укомплектована, не взаимоувязана, то аудитор вынужден приступить к проверке того, чего еще нет. Кроме того, в этих условиях на него может быть оказано давление со стороны клиента: просьба помочь составить отчет, чтобы уложиться в срок.

Во избежание подобной ситуации в договоре можно предусмотреть «плавающие» сроки начала и окончания работ. Так, если аудитор знает, что проверка продлится три недели, то сроком начала работ следует установить момент предоставления ему для проверки укомплектованной и взаимоувязанной бухгалтерской отчетности. Срок окончания работ по договору определится расчетным путем.

В соответствии со ст. 719 ГК РФ исполнитель вправе не приступать к работе, если нарушение заказчиком своих обязанностей в части предоставления документации для проверки препятствует исполнению договора исполнителем (аудитором). В этом случае, если иное не предусмотрено договором, аудитор (аудиторская фирма) вправе отказаться от исполнения договора и потребовать возмещения убытков.

2. Сохранность документации. Если иное не предусмотрено ГК РФ, иными законами или договором, ответственность за сохранность документации возлагается на сторону, предоставившую ее для проверки. Однако если документация клиента изымается у него и проверка проводится в служебных помещениях аудиторской фирмы, то ответственность за сохранность документации, предоставленной для проверки, должна взять на себя аудиторская фирма.

Риск случайной гибели или случайного повреждения результата выполненной аудитором работы до ее приемки заказчиком несет исполнитель — аудитор (аудиторская фирма).

Согласно положениям ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудитор обязан обеспечивать сохранность документов, как получаемых, так и составляемых им в ходе аудиторской проверки.

3. Права заказчика во время выполнения работы. Многие главные бухгалтеры и руководители проверяемых предприятий следят за тем, какие документы запрашиваются аудиторами для проверки, во сколько приходят и уходят проверяющие, внимательно наблюдают за ходом проверки, дают советы и высказывают пожелания.

ФЗ «Об аудиторской деятельности» установлено, что аудитор самостоятельно определяет форму и методы проверки, но согласно ст. 715 ГК РФ заказчик вправе в любое время проверять ход и качество работы, выполняемой исполнителем, *не вмешиваясь в его деятельность*.

Если исполнитель не приступает своевременно к исполнению договора оказания услуги или выполняет работу настолько медленно, что окончание ее к сроку становится явно невозможным, заказчик вправе отказаться от исполнения договора и потребовать возмещения убытков.

Когда в ходе выполнения работы также становится очевидным, что она не будет выполнена надлежащим образом, заказчик вправе назначить подрядчику разумный срок для устранения недостатков и при неисполнении этого требования отказаться от

услуг исполнителя либо поручить работу другому лицу за счет исполнителя, а также потребовать возмещения убытков.

4. Содействие заказчика. В соответствии со ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» руководители и иные должностные лица проверяемого экономического субъекта обязаны создавать аудитору (аудиторской фирме) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки. Статья 718 ГК РФ также обязывает заказчика в случаях, в объеме и в порядке, предусмотренных договором, оказывать подрядчику содействие в выполнении работы.

При неисполнении заказчиком этой обязанности аудитор (аудиторская фирма) вправе требовать возмещения причиненных убытков, включая дополнительные издержки, вызванные простоем, либо перенесения сроков исполнения работы, либо увеличения указанной в договоре стоимости услуги. Эта норма также *диспозитивна*.

Аудитору может потребоваться помощь в проведении инвентаризации, в подборе и поиске документов, так как несмотря на то, что, казалось бы, все предприятия применяют единый План счетов, руководствуются одними и теми же нормативными документами, ведут учет по одинаковой форме, две одинаковые бухгалтерии, а также две одинаковые системы хранения и группировки документов найти трудно.

Следовательно, если аудитор (аудиторская фирма) рассчитывает на активную помощь со стороны заказчика, то формы и сроки этой помощи следует предусмотреть в договоре.

5. Конфиденциальность полученной сторонами информации. Если одна сторона, исполняя свое обязательство, получила от другой стороны информацию о новых решениях и технических знаниях, в том числе не защищаемых законом, а также сведения, которые могут рассматриваться как коммерческая тайна, то она не вправе сообщать ее третьим лицам без согласия другой стороны. Порядок и условия пользования такой информацией определяются соглашением сторон (ст. 727 ГК РФ).

Таким образом, объем сведений должен быть определен в договоре. Включая такие сведения в перечень, прилагаемый к договору на проведение аудиторской проверки и являющийся его неотъемлемой частью, стороны тем самым принимают на себя обязанность осуществлять публикацию таких сведений только с согласия другой стороны по договору. За несоблюдение принципа конфиденциальности информации на стороны возлагается полная ответственность, включая упущенную выгоду.

Этические нормы аудиторской деятельности предусматривают полное безусловное соблюдение конфиденциальности всей информации (а не только той, которая содержит сведения о новых решениях и технических знаниях), ставшей известной аудитору в процессе осуществления проверки, так как в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» аудиторы и аудиторские организации обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых ими в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта.

6. Ответственность аудитора (аудиторской фирмы) за ненадлежащее качество. Если аудиторская проверка выполнена аудитором (аудиторской фирмой) с отступлениями от договора, ухудшившими результаты работы, заказчик согласно ст. 723 ГК РФ по своему выбору может потребовать либо безвозмездного устранения недостатков в разумный срок, либо соразмерного уменьшения установленной за работу платы, либо возмещения своих расходов на устранение недостатков, *если иное не установлено законом или договором.*

7. Приемка заказчиком работы, выполненной аудитором (аудиторской фирмой). Аудиторское заключение — мнение аудитора о качестве предоставленной ему для проверки официальной отчетности клиента. Кажется бы, о какой приемке работы может идти речь, если это *мнение*? Но это мнение основано на целом комплексе проверочных процедур, полноту и тщательность которых может проверить, а затем принять или не принять клиент.

В соответствии со ст. 720 ГК РФ заказчик обязан в сроки и в порядке, предусмотренные договором, при участии аудитора обсудить и принять результаты выполненной работы. При обнаружении отступлений от договора, ухудшающих результаты работы, или иных недостатков в работе клиент должен немедленно сообщить об этом аудитору (аудиторской фирме). И если в дальнейшем заказчик хочет сослаться на выявленные недостатки, то он должен будет незамедлительно составить акт либо иной документ, удостоверяющий приемку.

На исполнителя возлагается обязанность своими силами и за свой счет *устранить допущенные по его вине недостатки*, которые могут повлечь отступление от требований заказчика, установленных в договоре.

Эта норма не исключает того, что по соглашению сторон исполнитель примет на себя обязанность своими силами уstra-

нить и все другие недостатки. Однако в таком случае соглашение, о котором идет речь, должно определить, за чей счет будут произведены такие работы.

Если заказчик обнаружил отступления от договора, которые не могли быть установлены при обычном способе приемки, то он обязан известить об этом заказчика в разумный срок после их обнаружения. Как правило, такие скрытые недостатки выявляются в случае проверки предприятия иным контрольным органом — налоговой инспекцией, налоговой полицией, Федеральным казначейством и пр.

8. Качество работы. Как известно, качество аудиторской проверки закладывается на этапе ее планирования.

Качество выполненной аудитором (аудиторской фирмой) работы должно соответствовать условиям договора, а при отсутствии или неполноте условий договора — требованиям, предъявляемым к работам.

Если законом, иными правовыми актами или в установленном ими порядке предусмотрены обязательные требования к выполнению аудиторских услуг, то аудитор (аудиторская фирма) обязан выполнять работу, соблюдая эти обязательные требования. Вот почему в договоре на возмездное оказание аудиторских услуг следует указать, что аудиторская проверка проводится в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности, а также перечислить те аудиторские стандарты, которыми аудитор будет руководствоваться в своей деятельности.

9. Сроки обнаружения ненадлежащего качества результата работы. Требования, связанные с недостатками результата работы, проведенной аудитором (аудиторской фирмой), могут быть предъявлены заказчиком при условии, что они были обнаружены в разумный срок, *но в пределах двух лет со дня передачи результата работы*, если иные сроки не установлены законом, договором или обычаями делового оборота.

Воспользовавшись диспозитивной нормой, установленной ст. 725 ГК РФ, аудитор (аудиторская фирма) может регулировать свой профессиональный риск, а также сроки страхования профессионального риска.

Срок исковой давности для требований, предъявляемых в связи с ненадлежащим качеством работы, — один год.

10. Пределы и условия использования результатов работ. В договоре также следует установить пределы и условия использования результатов работ, не делая различий между результатами, способными и не способными к правовой охране.

Если в договоре нет указаний на этот счет, то и исполнитель, и заказчик в равной мере вправе использовать результат работы для себя, для собственных нужд. Но эту возможность следует реализовывать с чрезвычайной осторожностью, так как:

- ст. 138 ГК РФ за гражданином и юридическим лицом закреплены права на результаты его интеллектуальной деятельности, и, следовательно, право пользования третьему лицу такими результатами может быть предоставлено только с согласия правообладателя;
- ст. 139 ГК РФ предусматривает возможность защиты служебной и коммерческой тайны различными способами. Наиболее распространенный из них состоит в обязанности возместить убытки, причиненные разглашением служебной и коммерческой тайны.

11. Права на результаты интеллектуального творчества. Ряд обязанностей возлагается на исполнителя — аудитора (аудиторскую организацию) в связи с соблюдением прав на результаты интеллектуального творчества, принадлежащих другим лицам.

Исполнитель должен согласовывать с заказчиком необходимость использовать охраняемые результаты интеллектуальной деятельности, принадлежащие третьим лицам, а также приобретение прав на их использование.

В договоре на проведение аудиторской проверки должно быть предусмотрено, на которую из сторон (заказчика либо исполнителя — аудитора/аудиторскую организацию) будет возложена ответственность, если в ходе выполнения работ по договору будут нарушены права третьего лица, охраняемые законом. Естественно, что такая ответственность может возникнуть только в том случае, если третье лицо заявит о своих требованиях, но в договоре ее следует предусмотреть. Речь идет прежде всего об использовании в процессе аудита различных лицензионных программных продуктов. Если аудитор или сотрудники аудиторской организации работают на технических средствах аудиторской фирмы (либо на ноутбуках, которые можно взять с собой для работы к клиенту, либо персональных компьютерах обычного класса, если обработка документов клиента ведется в служебном помещении аудиторской организации), то ответственности перед владельцем прав на программные продукты у аудиторской организации не возникает.

Но совсем по-иному сложатся обстоятельства, если аудитор или аудиторская фирма в договоре предусмотрели пункт, обязы-

вающий заказчика предоставить технические средства. В таком случае программный продукт будет установлен аудитором на компьютере заказчика, который не сможет подтвердить своего права на него, так как он не приобретал этих прав.

Особенно часто подобное происходит тогда, когда аудиторская фирма оказывает клиенту услугу по восстановлению учета. При этом почти во всех случаях программный продукт остается у клиента, который (уже без аудитора) продолжает вести учет в той же системе.

Наиболее целесообразно в таких случаях предусмотреть в договоре приобретение клиентом программного продукта, наименование и версия которого будут указаны ему аудитором.

9.5. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита

Оценка надежности системы бухгалтерского учета (СБУ) и системы внутреннего контроля (СВК) является важной составляющей ознакомления аудиторов с особенностями аудируемого лица. В федеральном правиле (стандарте) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» отмечено, что аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования и разработки эффективного подхода к проведению аудита. В стандарте также определены основные понятия.

Система бухгалтерского учета — упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. СБУ может считаться надежной, если надежны все стадии обработки информации, выполняемые ею:

- контроль правильности оформления и полноты первичных учетных документов, их систематизация и хранение;
- отражение содержания первичных учетных документов в форме бухгалтерских записей или фиксация фактов хозяйственной деятельности в соответствии с нормативными положениями и учетной политикой (суммовая оценка, временной период, корреспонденция счетов, аналитический учет);

- расчет оценочных показателей и их отражение в форме бухгалтерских записей;
- ведение регистров учета;
- формирование отчетности;
- обеспечение сохранности информации, создание архивов учетной документации, архивирование информации на машинных носителях.

Надежность выполнения всех стадий учета должна обеспечивать система внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля — совокупность *контрольной среды и организационных мер, методик и процедур*, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, своевременной подготовки достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

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

- стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;
- организационную структуру аудируемого лица, распределение ответственности и полномочий;
- осуществляемую кадровую политику;
- определение порядка подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности для внешних пользователей;
- организацию внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;
- организацию работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

Стиль и основные принципы управления. Ответственность за разработку и фактическое воплощение СБУ и СВК несет руководство экономического субъекта. От руководства зависит, будут ли эти системы отвечать размерам и специфике деятельности предприятия, функционировать регулярно и эффективно.

Организационная структура распределения ответственности и полномочий. Любая деятельность осуществляется в рамках определенной структуры, предполагающей оправданное распределение ответственности и полномочий сотрудников. Такое распределение должно, во-первых, обеспечивать равномерную оптимальную загрузку сотрудников, а во-вторых, разделять несовместимые функции. Функции сотрудника несовместимы, если их исполнение одним лицом может способствовать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений. Документальным подтверждением наличия продуманной организации СБУ и СВК является наличие штатного расписания, должностных инструкций, инструкций по выполнению функций по обработке документации, учетной политики, графика документооборота и т.д.

Осуществляемая кадровая политика. Качество работы сотрудников зависит от их профессиональной компетентности, поэтому поддержание соответствующего уровня квалификации сотрудников должно являться предметом внимания руководства. Квалификация сотрудника зависит от его образования, стажа работы, способности к восприятию изменяющихся условий и к освоению новых технологий.

Определение порядка подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Качество подготовки отчетности определяется ее соответствием требованиям методики ведения учета и обобщений его результатов, поэтому эти требования в полной мере должны быть учтены при разработке технологии учета. Поскольку определены конкретные сроки представления отчетности в контролирующие органы (в настоящее время финансовая отчетность представляется в ФНС), необходимо определить сроки выполнения определенных процедур, завершающих каждый отчетный период, предусмотреть контроль качества и своевременности их выполнения.

Организация внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей. Качество управления зависит от продуманного информационного обеспечения, его соответствия принимаемым управленческим решениям. Поэтому необходимо решить конкретные задачи систематизации учетной информации и формирования регистров управленческого учета с максимальным использованием информации, поступающей в СБУ. И отличие от форм внешней отчетности, которые в основном регламентированы, регистры управленческого учета разрабатываются в каждой организации с учетом специфики принимаемых управленческих решений и их распределения.

Обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства. Финансово-хозяйственная деятельность осуществляется в рамках существующего законодательства, и задача руководства обеспечить эту деятельность всеми юридически необходимыми документами — уставом, договорами с партнерами, свидетельствами о регистрации, лицензиями на лицензируемые виды деятельности и т.д.

Организация работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита. В экономическом субъекте в соответствии с его учредительными документами или правилами внутреннего распорядка может быть назначен ревизор, создана ревизионная комиссия или организован отдел внутреннего аудита, которым передается часть функций СВК. Руководство должно обеспечить их работу, разработать документацию, регламентирующую их деятельность.

К методикам и процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

- подотчетность одних работников другим;
- внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);
- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;
- проверка данных по аналитическим счетам, данных оборотных ведомостей и арифметической точности записей;
- осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;
- ограничение доступа к активам и записям;
- сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

Подотчетность одних работников другим. Качество работы сотрудника зависит не только от его квалификации, но и от того, насколько надежно действует СВК, реализацией которой является осуществление контроля со стороны его непосредственного руководителя. Признаком работы этой системы является наличие виз и подписей уполномоченных на это лиц.

Внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности. Учет финансово-хозяйственных операций ведется в различных структурных подразделениях экономического субъекта (на складах, в цехах и подразделениях, в точках розничной и оптовой торговли и т.д.), кроме того, все факты финансово-хозяйственной деятельности регистрируются в бухгалтерском учете. Поэтому постоянные сверки данных, фиксируемых в отдельных подразделениях и в бухгалтерии, являются действенным средством контроля.

Сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями. Все имеющиеся в распоряжении экономического субъекта материальные ценности имеют количественную и стоимостную оценку. Стоимостная оценка отражается на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Количественный учет ведется в подразделениях, которые их используют и отвечают за их сохранность. Регулярные инвентаризации являются необходимым и эффективным методом СВК, поэтому руководство должно регламентировать проведение этих мероприятий.

Сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации. Любой экономический субъект в своей деятельности связан с внешней средой системой договорных отношений и обязанностей, определенных законодательством. Взаимные обязательства экономического объекта со своими контрагентами отражаются в бухгалтерском учете. Так как одни и те же факты находят отражение в СБУ двух организаций (поставщик — покупатель), то действенным методом контроля являются сверки данных учета организаций, связанных договорными отношениями, а документальным подтверждением ведения такого контроля — наличие актов сверки.

Проверка данных по аналитическим счетам, данных оборотных ведомостей и арифметической точности записей. Разработка рабочего плана счетов с определением принципов аналитического учета по каждому синтетическому счету, инструкций по использованию счетов аналитического учета является важнейшей задачей при организации СБУ. Неукоснительное исполнение положений этих инструкций является обязанностью сотрудников, а контроль за этим — одна из основных функций СВК. Для этой цели проверяются: оформление первичного учетного документа или бухгалтерской справки, наличие авторизации операции (разрешающие визы, юридическое обоснование), аналитические счета в форми-

руемой корреспонденции, суммовая оценка, дата, аналитические признаки (детализация аналитического учета).

Осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами. Автоматизация обработки учетной информации значительно упростила учет, освободив бухгалтера от многих трудоемких рутинных операций по формированию различных регистров, позволила организовать автоматическое формирование бухгалтерских записей при обработке «стандартных» учетных документов.

При несомненных достоинствах автоматизированных СБУ можно отметить и их специфические недостатки, которые желательно исключать. Работа СВК должна быть организована таким образом, чтобы минимизировать влияние системных и случайных ошибок, присущих автоматизированным информационным системам.

К системным ошибкам можно отнести ошибки в алгоритме обработки информации. Такие ошибки могут быть связаны с ошибками разработчика либо с тем, что не внесены изменения в алгоритмы при изменении правил ведения учета.

Случайные ошибки связаны с потерей информации при технических сбоях, искажением информации при несанкционированном доступе, тиражированием ошибок, поскольку один раз введенные данные попадают во все регистры учета.

Ограничение доступа к активам и записям. Такие ограничения реализуются закреплением материальных ценностей за ответственными лицами, несущими материальную ответственность за их сохранность и целевое использование, распределением прав и ответственности персонала при работе с информационными массивами, т.е. при вводе, корректировках и использовании информации. На практике это связано с заключением договоров о материальной ответственности, проведением инвентаризаций для определения фактического наличия материальных ценностей, организацией работы администратора базы данных, разработкой системы паролей, архивирования — для сохранности информации.

Сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями. Экономические показатели деятельности экономического субъекта, с одной стороны, определяются на этапе планирования, а с другой — имеют фактические значения по данным учета. Сравнение этих показателей является основой для принятия всех последующих управленческих решений и одним из важнейших средств контроля за эффективностью деятельности экономического субъекта.

В ходе проведения процедур первичной оценки надежности системы внутреннего контроля аудитор обязан принимать во внимание следующее:

- необходимо проверять надежность средств контроля бухгалтерской и хозяйственной документации экономического субъекта всего отчетного периода, а не только избранных периодов времени;
- при проверке необходимо уделить большее внимание тем периодам, деятельность в которых имела особенности или различия по сравнению с деятельностью, типичной для всего периода в целом;
- оценка надежности всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «низкой» не исключает возможности оценки надежности других отдельных средств контроля как «средней» или «высокой».

По итогам процедур первичной оценки надежности аудиторская организация может оценить надежность всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «среднюю» или «высокую». В этом случае аудиторская организация должна планировать аудиторские процедуры исходя из этого предположения, но не должна доверять данной системе абсолютно.

Если аудиторская организация оценит надежность системы внутреннего контроля в целом и (или) отдельных средств контроля как «низкую», она обязана констатировать это и в дальнейшем планировать аудиторские процедуры соответствующим образом.

Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля. Аудиторская организация, принявшая по итогам процедур первичной оценки решение о доверии системе внутреннего контроля и (или) отдельным средствам контроля, обязана в ходе аудиторской проверки осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы.

Процедуры подтверждения достоверности системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля осуществляются на основе методики и приемов, которые разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно.

Если в ходе процедур подтверждения надежности аудиторская организация придет к выводу, что оценка надежности системы внутреннего контроля в целом и (или) каких-либо отдельных средств внутреннего контроля окажется ниже той, которая была получена в ходе первичной оценки, она обязана скорректировать порядок осуществления других аудиторских процедур, что-

бы обеспечить достоверность своих выводов по результатам проведения аудита.

Аудиторские процедуры, проводимые для проверки работоспособности и надежности системы внутреннего контроля и отдельных средств контроля, называются *тестированием средств контроля*.

Все этапы оценки системы внутреннего контроля должны надлежаще документироваться с указанием аргументов, которыми руководствовалась аудиторская организация, давая ту или иную оценку надежности всей системы или отдельных средств контроля либо принимая решение, оказывающее влияние на планирование аудиторских процедур.

При аудите экономических субъектов, относящихся к субъектам *малого предпринимательства*, аудиторские организации также обязаны изучать и давать оценку системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, однако при этом следует учитывать специфические особенности таких субъектов. Для субъектов малого предпринимательства характерно то, что бухгалтерский учет в них ведется ограниченным числом работников и, кроме того, законодательно допускается совмещение обязанностей лица, ответственного за ведение учета и за хранение товарно-материальных ценностей. Таким образом, в ходе аудиторской проверки таких предприятий аудиторская организация не должна требовать в полной мере разделения ответственности и полномочий сотрудников.

В субъектах малого предпринимательства доверие аудитора к эффективности системы внутреннего контроля может быть ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов, и по этой причине мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности должно в большей мере определяться аудиторскими процедурами по существу. Аудиторская организация самостоятельно принимает решение о том, применять или не применять при аудите данного экономического субъекта методики аудита, характерные для субъектов малого предпринимательства. При этом она обязана отразить свой выбор и аргументацию в рабочей документации.

В то же время при планировании аудиторских процедур следует выбирать методику аудита, руководствуясь в первую очередь соображениями возможности разделения ответственности и полномочий сотрудников, ответственных за ведение учета, особенностями организации системы бухгалтерского учета и документо-

оборота таких экономических субъектов, а не только критериями отнесения организации к субъектам малого предпринимательства, основанными на виде деятельности, структуре уставного капитала и средней численности работников, предусмотренными другими нормативными актами Российской Федерации.

Документирование изучения и оценки системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля должно соответствовать масштабу проверяемого экономического субъекта. Для субъектов малого предпринимательства оно может проводиться в упрощенном виде по сравнению с документированием крупных и средних экономических субъектов.

9.6. Существенность в аудите

В теории и практике аудита понятие «существенность» — ключевое. В том или ином контексте существенность упоминается практически в каждом федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности. Кроме того, в нормативных документах по бухгалтерскому учету также используется это понятие. Это свидетельствует о том, что на всех этапах аудиторской проверки — от ознакомления с деятельностью аудируемого лица и принятия решения о проведении аудита, планирования и организации аудита до формирования мнения о достоверности финансовой отчетности в аудиторском заключении — аудитор должен постоянно оценивать данные, отражаемые в финансовой отчетности, либо результаты проверки достоверности этих данных в аспекте их существенности.

Единые требования, касающиеся концепции существенности в аудите, приведены в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите». В стандарте уточняется понятие «существенность» применительно к фактам, отражаемым в бухгалтерском учете и отчетности. Так, в п. 3 отмечено, что информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается *существенной*, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Существенность зависит от показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

Признак существенности применяется к двум принципиально разным понятиям:

а) к *фактам*, отражаемым в бухгалтерской (финансовой) отчетности (этот подход определен приказом Минфина РФ № 67н «Бухгалтерская отчетность» ПБУ 4/99), в основном это понятие используется бухгалтерами);

б) к обнаруженным или предполагаемым по результатам проверки *искажениям* в финансовой отчетности (этот подход определен федеральным правилом (стандартом) № 4 «Существенность в аудите» и используется в основном аудиторами).

На этапе подготовки аудиторской проверки, ее планирования важно выделить для проверки показатели (разделы и статьи отчетности), которые аудитор считает наиболее существенными. Те разделы отчетности, которые аудитор посчитает несущественными, он может не включать в план и программу проверки. В системе взаимосвязанных отчетных показателей и фактов аудитор должен выделить наиболее важные, существенные, требующие особенно тщательной проверки их достоверности. При этом согласно нормативным требованиям аудитор должен опираться на свое профессиональное суждение.

Такое профессиональное суждение в аудиторской организации должно быть изложено в виде внутреннего стандарта, где должны быть определены критерии, по которым в план аудита в обязательном порядке включается проверка данных об отдельных активах, обязательствах, составляющих капитала, хозяйственных операциях. Критерий существенности может быть качественным и количественным.

Качественный критерий позволяет определить значимость информации, выделить наиболее важные для проверки факты, отраженные в отчетности. Таким критерием может быть перечень тех разделов финансовой отчетности, которые аудитор должен обязательно включать в план и программу аудита. Например, во внутреннем стандарте аудиторской организации может быть отражено требование обязательной проверки таких показателей Отчета о прибылях и убытках, как «Выручка (нетто) от продажи товаров, работ, услуг», «Себестоимость проданных товаров, продукции работ, услуг» и «Текущий налог на прибыль». В другой аудиторской организации этот же критерий может содержать требование обязательной проверки всех показателей Отчета о прибылях и убытках (форма № 2). Кроме того, в стандарте может быть сформу-

лирован и такой качественный критерий: в любом случае аудиторы проверяют правильность расчета оценочных показателей (незавершенное производство, себестоимость реализованной продукции, финансовые результаты, суммы начисленных налогов и т.д.). Содержание внутренних стандартов — ноу-хау аудиторской фирмы — является обобщением ее опыта. Важно, чтобы во внутрифирменном стандарте были перечислены основные показатели, которые должны попасть во внимание аудитора, которые являются существенными для потенциального пользователя.

Количественный критерий выделения существенной для аудитора информации представляет собой числовое значение того или иного показателя, начиная с которого этот показатель становится важным, подлежащим проверке. Этот порог может быть просто конкретной суммой или частью от некоторого обобщенного количественного показателя. В первом случае говорят об абсолютном показателе существенности, во втором — об относительном.

Например, для выделения синтетических счетов бухгалтерского учета, в первую очередь подлежащих проверке по количественному критерию, могут служить модифицированный оборотно-сальдовый баланс (табл. 9.1) и таблица используемых бухгалтерских записей (табл. 9.2).

Таблица 9.1. Модифицированный оборотно-сальдовый баланс

№ п/п	Счет	Обороты				Остаток			
		Д-т	%	К-т	%	Д-т	%	К-т	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	01	695 934	3	53 678	0,2	356 740	6,6		
...									
45	60	579 400	2,5	673 960	2,9	497 800	9,2	653 070	12,1
...									
87	99	34 760	0,1	76 950	0,3	—			
Итого		23 197 800	100	23 197 800	100	5 389 570	100	5 389 570	100

В табл. 9.1 не приведены остатки на начало отчетного периода, так как они могут быть получены из имеющихся данных, если это имеет принципиальное значение для аудитора.

Критерий выделения бухгалтерских счетов для проверки по данным табл. 9.1 аудиторская организация должна сформулировать в своем внутреннем стандарте. Например: обязательной про-

верке подлежат счета, сальдо которых на конец года более критерия для сальдо КС = 5% итоговой строки или наибольший оборот (дебетовый или кредитовый) более критерия для оборота КО = 2% итоговой строки. Значения КС и КО в аудиторской организации закрепляются во внутрифирменном стандарте. В данном случае КС и КО являются относительными количественными критериями существенности.

Данные, приведенные в табл. 9.2, могут служить для уточнения состава синтетических счетов учета, подлежащих проверке.

Таблица 9.2. **Таблица используемых бухгалтерских записей**

<i>Корреспонденция</i>		<i>Число записей</i>	<i>Итоговая сумма</i>	<i>Примечание</i>
<i>Счет Д</i>	<i>Счет К</i>			
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
01	08	8	695 934	
...				
60	51	200	673 960	
99	90	2	34 760	
....				
Итого		15 670	46 395 600	

Например, в число проверяемых включаются те счета, по которым выполнены некорректные проводки либо отражены операции особенные, не характерные для проверяемого аудируемого лица, впервые отражаемые в бухгалтерском учете. В этом случае аудитор руководствуется качественным критерием оценки существенности. Данные этой таблицы позволяют аудитору выделить не просто проверяемые счета учета, но и конкретные группы однотипных операций, имеющих наибольший удельный вес в оборотах (показатели гр. 4). Например, проверять не все операции по выделенному ранее счету, а только операции, отраженные бухгалтерскими проводками с наибольшей итоговой суммой. Кроме того, данные табл. 9.2 позволяют аудитору исходя из условий проверки (времени, отведенного на проверку, состава группы проверяющих аудиторов, количества учитываемых операций) принять решение о форме контроля — сплошной или выборочной, о виде аудиторской выборки в каждом конкретном случае и о методе экстраполяции результатов выборочного контроля на всю проверяемую совокупность.

При оценке достоверности отчетности, выполняя аудиторские процедуры по существу, аудитор может обнаружить искажения. К ним также применяется критерий «существенность». Искажение считается существенным, если оно может привести к ошибочным решениям, сделанным на основании искаженной информации. В качестве критерия существенности искажений используют уровень существенности.

Под **уровнем существенности** понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

При разработке плана аудиторской проверки аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью оценки существенности (с количественной точки зрения) искажений, которые будут обнаружены. Приемлемый уровень существенности как мера предельной ошибки, которая не изменит мнения аудитора о достоверности отчетности, может иметь качественный и количественный характер. Аудитор обязан принимать во внимание качественную и количественную стороны существенности в аудите. С качественной стороны аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. С количественной — аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемых неотмеченных отклонений) количественный критерий — уровень существенности.

Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;
- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Определение приемлемого уровня существенности в условиях проверки конкретного предприятия имеет основополагающее значение. В зависимости от его значения строится план и программа аудита, определяется объем и глубина аудиторских процедур. Чем ниже уровень существенности, тем подробнее, глубже, объемнее должна быть проверка, тем меньше ошибки, которые должны попасть в поле зрения аудитора, тем больше должны быть аудиторские выборки. Это приводит к увеличению трудоемкости проверки. Поэтому уровень существенности должен быть обоснован и выбираться из условий оптимальности планирования аудита.

В практике аудита применяются различные способы расчета приемлемого уровня существенности. Первые рекомендации такого расчета были даны в российском правиле (стандарте) «Существенность и аудиторский риск». Хотя этот документ не имеет юридической силы, основные его рекомендации используются, развиваются, актуальны в настоящее время и сводятся к следующему.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту, — базовые показатели бухгалтерской отчетности.

Для нахождения уровня существенности в стандарте приведена таблица базовых показателей и их доли (%), используемой в расчете (табл. 9.3).

Таблица 9.3. Базовые показатели для расчета уровня существенности

<i>Наименование базового показателя</i>	<i>Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта</i>	<i>Доля, %</i>	<i>Значение, используемое для нахождения уровня существенности</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Балансовая прибыль предприятия		5	
Валовой объем реализации без НДС		2	
Валюта баланса		2	
Собственный капитал (итог раздела IV баланса)		10	
Общие затраты предприятия		2	

Уровень существенности рассчитывается следующим образом. По итогам финансового года определяются финансовые показате-

тели, перечисленные в первом столбце таблицы, экономического субъекта, подлежащего проверке. Их значение может быть занесено во второй столбец в тех стоимостных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей рассчитываются процентные доли, приведенные в третьем столбце таблицы, и результат заносится в четвертый столбец.

Возможно, что часть показателей включить в таблицу не удастся. Например, предприятие может не иметь прибыли по итогам года либо может иметь небольшую прибыль, которая, по мнению аудитора, с учетом анализа показателей за предыдущие годы является не характерной для данного предприятия. Предприятие может не иметь показателя «реализация продукции», если это бесприбыльное, некоммерческое предприятие либо организация, которая финансируется в основном не за счет выручки от реализации товаров, работ, услуг. В этих случаях в определенных строках таблицы могут быть поставлены прочерки.

Аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в четвертом столбце. Если какие-либо значения сильно отклоняются в большую или меньшую сторону от остальных, он может отбросить такие значения. На базе оставшихся показателей рассчитывается среднее значение, которое можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления оно отклонилось от среднего не более чем на 20% в ту или иную сторону. Это значение и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки. По окончании этапа планирования аудита конкурентное значение уровня существенности должно быть одобрено руководителем аудиторской проверки.

Этот порядок приведен для образца и имеет рекомендательный характер. Аудиторские организации должны разработать собственный порядок нахождения уровня существенности. Например, в отличие от предложенного порядка они могут:

- изменить значения коэффициентов в столбце 3;
- вводить, убирать, менять финансовые показатели, приведенные в столбце 1;
- менять порядок усреднения при нахождении показателя;

- принимать во внимание значения финансовых показателей за предыдущие годы и учитывать динамику их изменения;
- предусмотреть не один показатель уровня существенности, а несколько — для различных статей баланса;
- самостоятельно разработать таблицу и ввести схему расчетов уровня существенности.

Рекомендации по отбору базовых показателей для предприятий различных отраслей приведены в табл. 9.4¹.

Таблица 9.4. Базовые показатели для расчета уровня существенности

<i>Отраслевая принадлежность организации</i>	<i>Показатель для определения уровня существенности</i>						
	<i>Выручка от реализации</i>	<i>Затраты организации</i>	<i>Прибыль до налогообложения</i>	<i>Затраты</i>	<i>Стоимость основных средств</i>	<i>Валюта баланса</i>	<i>Незавершенное производство</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
Нефтегазоперерабатывающая промышленность					х		
Электроэнергетика					х		
Транспорт					х		
Торговля	Х	Х				х	
Промышленное предприятие				х			
Инвестиционные институты	Х		Х			Х	
Организация средств телекоммуникаций	Х	Х				Х	
Строительство					х		х
Гостиницы					х		
Малые предприятия						Х	
Некоммерческие организации		Х					
Другие организации	Х	Х				Х	

Для определения уровня существенности необходимо задать процент базового показателя, используемого для расчета. Рекомендуемые интервалы доли базового показателя, %, приведены в табл. 9.5.

¹ Газарян А.В., Соболева Г.В. Практика организации процесса аудита. М.: Бухгалтерский учет. 2007.

Таблица 9.5. Процентная доля базового показателя

<i>Наименование показателя</i>	<i>Рекомендуемый интервал</i>	<i>Установленное значение</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Выручка от реализации	2—3	
Затраты	2	
Прибыль до налогообложения	5	
Запасы	3—4	
Незавершенное производство	3—4	
Остаточная стоимость основных средств	3—5	
Валюта баланса	2—3	

На основании своего профессионального суждения аудитор устанавливает значение процента в пределах рекомендуемого интервала для избранного показателя и заносит его в гр. 3.

Рассмотрим примеры расчета уровня существенности при следующих исходных данных о предприятии (табл. 9.6).

Таблица 9.6. Исходные данные для расчетов

<i>Наименование показателя</i>	<i>Значение показателя, тыс. руб.</i>	<i>Рекомендуемый интервал, %</i>	<i>Выбранное значение, %</i>	<i>Значение, учитываемое в расчете</i>
Выручка от реализации	160 000	2—3	3	
Затраты	315 000	2	2	
Прибыль до налогообложения	60 000	5	5	
Запасы	150 000	3—4	3	
Незавершенное строительство	200 000	3—4	3	
Остаточная стоимость основных средств	170 000	3—5	4	
Валюта баланса	400 000	2—3	2	

Пример 1. Аудируемое предприятие — строительная организация. Для него базовыми показателями являются остаточная стоимость основных средств и стоимость незавершенного производства.

Расчет: $(170\,000 \cdot 4\% + 200\,000 \cdot 3\%)/2 = (6800 + 6000)/2 = 6400$ тыс. руб.

Пример 2. Аудируемое предприятие — организация средств телекоммуникаций. Для него базовыми являются выручка от реализации, затраты, валюта баланса.

Расчет: $(160\,000 \cdot 3\% + 315\,000 \cdot 2\% + 400\,000 \cdot 2\%)/3 = (5400 + 6300 + 8000)/3 = 6566,7$ тыс. руб.

После округления уровень существенности 6500 тыс. руб.

Рассчитанный таким образом критерий называют **общим уровнем существенности**.

Практика показывает, что в процессе планирования аудиторской проверки выделяются отдельные участки учета, проверку которых поручают членам группы аудиторов. При формировании задания на проверку отдельного раздела учета (синтетического счета, группы счетов) необходимо определить тот уровень существенности, которым будет руководствоваться проверяющий для оценки существенности обнаруженных ошибок и искажений на конкретном участке (при проверке остатка по счету или результатов однотипных хозяйственных операций), т.е. определить **частные уровни существенности** для отдельных направлений проверки. Существуют различные подходы к распределению общего уровня существенности для отдельных счетов бухгалтерского учета.

Некоторые из методов рассмотрим на примере данных, приведенных в табл. 9.7¹.

Таблица 9.7. Оборотно-сальдовый баланс, тыс. руб.

Счет	Сальдо начальное		Обороты		Сальдо конечные	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
A	10 000		10 000	10 000	10 000	
B		40 000	20 000	30 000		50 000
C		30 000	30 000	60 000		60 000
D	50 000		10 000	20 000	40 000	
E		10 000	20 000	20 000		10 000
F	20 000		70 000	20 000	70 000	
Итого			160 000	160 000	120 000	120 000

Вариант 1. Традиционно общий уровень существенности распределяется пропорционально удельному весу остатка по счету в общем итоге. Например, пропорционально остатку по счету в валюте баланса. Отдельно для активной и пассивной части. При этом между активной и пассивной частью общий уровень существенности делится пополам.

Пример 3. Общий уровень существенности 6000 тыс. руб. Тогда между счетами активными и пассивными распределяется 3000 тыс. руб.

Результат расчета приведен табл. 9.8.

¹ Более подробно эти методы описаны в книге Бычковой С.М., Растамхановой Л.Н. «Риски в аудиторской деятельности». М.: Финансы и статистика, 2003.

**Таблица 9.8. Оборотно-сальдовый баланс, тыс. руб.,
и результат распределения уровня существенности
пропорционально конечным сальдо (вариант 1)**

Счет	Обороты		Сальдо конечные		Частный уровень существенности
	дебет	кредит	дебет	кредит	
a	10 000	10 000	10 000		250
b	20 000	30 000		50 000	1250
c	30 000	60 000		60 000	1500
d	10 000	20 000	40 000		1000
e	20 000	20 000		10 000	250
f	70 000	20 000	70 000		1750
Итого	160 000	160 000	120 000	120 000	6000

Вариант 2. Для распределения общего уровня существенности используется часть наибольшего из оборотов (дебетового или кредитового) в сумме этих оборотов. Результат такого расчета приведен в табл. 9.9.

**Таблица 9.9. Расчет частных уровней существенности
по наибольшим оборотам по счетам (вариант 2)**

Счет	Обороты		Наибольший оборот	Частный уровень суще- ственности
	дебет	кредит		
a	10 000	10 000	10 000	290
b	20 000	30 000	30 000	860
c	30 000	60 000	60 000	1710
d	10 000	20 000	20 000	570
e	20 000	20 000	20 000	570
f	70 000	20 000	70 000	2000
Итого	160 000	160 000	210 000	6000

Вариант 3. Для того чтобы учесть как обороты, так и остаток по счету, основанием для распределения общего уровня существенности может служить сумма абсолютных величин оборотов и конечного сальдо. Пример такого расчета приведен в табл. 9.10.

В табл. 9.11 приведено сравнение результатов различных подходов к расчету частных уровней существенности для счетов бухгалтерского учета. Как видно из таблицы, порядок расчетных величин практически совпадает. Поэтому между ними нет принципиальной разницы. Наиболее объективным представляется ва-

риант 3, который оценивает значимость счета и по конечному результату (сальдо), и по учтенным оборотам¹.

Таблица 9.10. Расчет частных уровней существенности по суммам абсолютных значений оборотов и сальдо по счетам (вариант 3)

Счет	Обороты		Сальдо конечное	Сумма оборотов и сальдо	Частный уровень суще- ственности
	дебет	кредит			
a	10 000	10 000	10 000	30 000	320
b	20 000	30 000	50 000	100 000	1070
c	30 000	60 000	60 000	150 000	1610
d	10 000	20 000	40 000	70 000	750
e	20 000	20 000	10 000	50 000	550
f	70 000	20 000	70 000	160 000	1700
Итого	160 000	160 000	240 000	560 000	6000

Таблица 9.11. Сравнение различных вариантов расчетов частных уровней существенности

Счет	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
A	250	290	320
B	1250	860	1070
C	1500	1710	1610
D	1000	570	750
E	250	570	550
F	1750	2000	1700
Итог	6000	6000	6000

Исходя из своего профессионального суждения, аудиторы фирмы должны выбрать метод распределения общего уровня существенности и закрепить в форме внутреннего стандарта.

9.7. Аудиторский риск

Риск — одна из основных категорий в аудите. Отметим, что почти в каждом федеральном стандарте аудиторской деятельности в том или ином контексте упоминаются риски, которые ограничивают успешность деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора. В связи с тем что аудитор всегда ограничен в своей возможности проверить досконально всю документацию аудируемого лица, существует вероятность того, что

¹ Пресняков С. Оценка достоверности бухгалтерской отчетности // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь», 2005. № 37, 38.

его мнение о достоверности отчетности не будет соответствовать ее качеству, а содержание аудиторского заключения будет неверным. Это негативно отразится на деловой репутации аудиторской организации, может привести к финансовым санкциям со стороны организаций, понесших в результате этого урон. Это может быть аудируемая организация, получившая положительное аудиторское заключение, в отчетности и налоговых декларациях которой впоследствии проверяющие органы обнаружат существенные искажения. Возникшие при этом санкции такая организация может в судебном порядке, если это было предусмотрено условиями договора на аудиторские услуги, переадресовать аудиторской фирме. Урон могут понести предприятия — контрагенты аудируемой организации, если, положившись на подтвержденную аудитором достоверность отчетности, их руководители примут неадекватные экономические решения.

Различают предпринимательский и аудиторский риски. *Предпринимательский риск* аудитора заключается в том, что аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом или другими организациями. Этот риск допускает потерю конкурентоспособности аудитора, появление антирекламы деятельности аудитора; вероятность судебных исков по отношению к аудитору. Он зависит как от организации работы аудиторской организации, так и от финансового состояния клиента, характера операций клиента, компетентности администрации и учетного персонала клиента, сроков проведения аудита и т.д. Величиной, обратной риску любой системы, является ее **надежность**. Чем выше риск, тем ниже надежность системы, и наоборот.

В федеральном правиле (стандарте) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» как основная характеристика качества проведения аудиторских проверок рассматривается аудиторский риск.

Под **аудиторским риском** понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает три составные части — неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения, которые фактически определяют условия выполнения аудита.

Неотъемлемый риск (НР) — подверженность остатков средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств

на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций), при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Риск средств контроля (РСК) — риск того, что искажение, которое может возникнуть в отношении остатков средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск необнаружения (РН) — риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций.

Каждая из этих составляющих определяет качество, надежность работы самой бухгалтерии (ее характеризует НР), системы внутреннего контроля (РСК) и надежность работы самой аудиторской группы (РН).

Связь между аудиторским риском (АР) и его составляющими выражает формула

$$AP = NP \cdot PCK \cdot RN.$$

Эту формулу можно рассматривать как произведение, если каждая составляющая имеет числовую оценку (вероятность в долях или в процентах) и если источники рисков являются независимыми.

Аудиторский риск определяет взаимодействие всех участников информационного процесса, результат которого интересует пользователей. Поэтому АР есть некоторая заданная, приемлемая с точки зрения общественного мнения характеристика. Часто упоминается ее значение 5%. Это означает, что в 5 случаях из 100 аудиторская организация может дать ошибочное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если АР имеет заданное значение, то НР и РСК аудитор должен оценить на этапе подготовки аудиторской проверки, ее планирования. Чем более низкую оценку этим составляющим дает аудитор, тем больший РН он может предусмотреть при планировании аудиторских процедур. Действительно:

$$RN = AP / (NP \cdot PCK).$$

На практике аудиторы дают АР и его составляющим качественную оценку «самая высокая», «высокая», «средняя», «более низкая», «более высокая», «низкая», «более низкая» и т.д. Очевидно, в этом случае формула носит весьма условный характер.

В федеральном правиле (стандарте) № 8 приведена таблица зависимости между качественными оценками компонентов аудиторского риска (табл. 9.12).

Таблица 9.12. Зависимость между компонентами аудиторского риска

Аудиторская оценка неотъемлемого риска	Аудиторская оценка риска средств контроля		
	Высокая	Средняя	Низкая
Высокая	Самая* низкая	Более* низкая	Средняя*
Средняя	Более* низкая	Средняя*	Более* высокая
Низкая	Средняя*	Более* высокая	Самая* высокая

В клетках, помеченных *, приведена оценка риска РН при заданных НР и РСК. Как видно из таблицы, самым неблагоприятным для аудитора является левый верхний угол — самая низкая оценка допустимого РН, что требует высокой надежности планируемых аудиторских процедур. Наибольший РН аудитор может себе позволить, если даны низкие оценки НР и РСК.

Для оценки составляющих аудиторского риска используются различные методы, которые в основном связаны с проведением обследований в форме вопросов, тестирования.

Ниже приведены примеры тестов для оценки НР и РСК, предложенных разработчиками ЗАО «Термика» комплексной системы автоматизации аудиторской деятельности «Экспресс аудит» (табл. 9.13, 9.14).

Таблица 9.13. Оценка неотъемлемого риска

Наименование аудируемого лица	ООО «ВЫМПЕЛ»	Номер рабочего документа
Проверяемый период	С 1 января 2007 г. по 31 декабря 2007 г.	
ФИО лица, составившего документ		
Дата составления документа		
ФИО лица, проверявшего документ		
Дата проверки документа		

Продолжение табл. 9.13

Показатели	Критерии		Факти- ческое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
I. Особенности деятельности, осуществляемой аудируемым лицом			
1. Операционная деятельность			
оказание услуг (без использования объектов, обслуживающих произ- водств и хозяйств)	Да	1—3	
	Нет	—	
оказание услуг (с использованием объектов, обслуживающих произ- водств и хозяйств)	Да	3—5	
	Нет	—	
выполнение работ (оказание услуг) (без использования объектов вспомо- гательных производств (кроме строи- тельно-монтажных работ))	Да	3—5	
	Нет	—	
выполнение работ (оказание услуг) (с использованием объектов вспомо- гательных производств (кроме строи- тельно-монтажных работ))	Да	5—8	
	Нет	—	
выполнение строительно-монтажных работ, в том числе для собственных нужд (без использования объектов вспомогательных производств)	Да	5—8	
	Нет	—	
выполнение строительно-монтажных работ, в том числе для собственных нужд (с использованием объектов вспо- могательных производств)	Да	8—10	
	Нет	—	
выпуск продукции (без использова- ния подсобных производств и хо- зяйств)	Да	5—8	
	Нет	—	
выпуск продукции (с использованием подсобных производств и хозяйств)	Да	8—10	
	Нет	—	
производство сельскохозяйственной продукции	Да	8—10	
	Нет	—	
реализация покупных товаров (оп- товая торговля)	Да	3—5	
	Нет	—	
реализация покупных товаров (роз- ничная торговля)	Да	5—8	
	Нет	—	
оказание услуг лизинга	Да	3—5	
	Нет	—	
выполнение НИР	Да	8—10	
	Нет	—	
2. Инвестиционная деятельность			
приобретение (реализация) объектов недвижимости	Да	5—8	
	Нет	—	

Продолжение табл. 9.13

Показатели	Критерии		Факти- ческое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
осуществление НИОКР	Да	3—5	
	Нет	—	
осуществление финансовых вложений	Да	1—3	
	Нет	—	
реализация ценных бумаг	Да	8—10	
	Нет	—	
осуществление операций по уступке прав требований	Да	8—10	
	Нет	—	
3. Финансовая деятельность			
выпуск акций, облигаций, векселей	Да	8—10	
	Нет	—	
получение (погашение) кредитов и займов	Да	3—5	
	Нет	—	
4. Осуществление внешнеэкономиче- ской деятельности	Да	8—10	
	Нет	—	
5. Наличие отраслевых методических рекомендаций, имеющих свою спе- цифику и отличия от общеприня- тых нормативных документов	Да	5—8	
	Нет	—	
6. Продажа имущества	Да	3—5	
	Нет	—	
7. Наличие налоговых льгот	Да	3—5	
	Нет	—	
8. Осуществление мероприятий за счет средств, имеющих целевой ха- рактер (бюджетное финансирова- ние, прочие источники)	Да	5—8	
	Нет	—	
9. Доля расчетов денежными средст- вами в общем объеме расчетов	Менее 50%	8—10	
	Более 50%	1—5	
10. Наличие незавершенного производ- ства и специфика его оценки	Оценка и инвента- ризация НЗП слож- ны и специфичны	8—10	
	НЗП легко поддает- ся оценке и инвен- таризации	1—5	
	У организации от- сутствует НЗП	—	
11. Наличие аффилированных лиц	Да	5—8	
	Нет	—	

Продолжение табл. 9.13

Показатели	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
II. Структура организации			
1. Соответствие организационной структуры размеру и степени сложности бизнеса клиента	Недостаточное	1—5	
	Относительное	1—4	
	Высокое	—	
2. Наличие обособленных подразделений и филиалов, имеющих отдельный баланс	Отсутствуют	—	
	Имеются обособленные подразделения и филиалы	8—10	
	Головная организация осуществляет функции расчетного центра (расчеты между филиалами отражаются в бухгалтерии головной организации)	5—8	
3. Наличие территориально удаленных подразделений, выполняющих отдельные учетные функции либо оформляющих первичные документы	Да	5—8	
	Нет	—	
4. Географическое положение обособленных подразделений	На территории одного субъекта РФ и муниципального образования как головная организация	1—2	
	На территории одного субъекта РФ, но иного муниципального образования, чем головная организация	2—5	
	На территории иного субъекта РФ, чем головная организация	5—8	
	За пределами РФ	8—10	
III. Информационная обеспеченность организации			
1. Наличие специальной периодической литературы в организации	Да	—	
	Нет	1—5	
2. Наличие регулярно обновляемых справочно-информационных электронных баз	Да	—	
	Нет	8—10	

Продолжение табл. 9.13

Показатели	Критерии		Факти- ческое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
IV. Опыт и квалификация работников, ответственных за ведение бухгалтерского и налогового учета и составление отчетности			
1. Главный бухгалтер имеет высшее или среднее специальное образование	Да	1—5	
	Нет	5—10	
Стаж работы в данной должности	Менее 2 лет	8—10	
	От 2 до 10 лет	3—5	
	Свыше 10 лет	1—3	
Стаж работы в проверяемой организации	Менее 1 года	5—10	
	От 1 года до 5 лет	3—5	
	Свыше 5 лет	1—3	
2. Средний возраст работников бухгалтерии и налоговой службы	От 20 до 30 лет	5—10	
	Свыше 30	1—5	
3. Доля работников бухгалтерии и налоговой службы, имеющих высшее или среднее экономическое образование	Менее 30%	8—10	
	От 30 до 65%	5—8	
	Более 65%	1—5	
4. Доля работников бухгалтерии и налоговой службы, обучавшихся за последний год на курсах повышения квалификации, посещающих семинары, получающих дополнительное образование	Менее 20%	8—10	
	От 20 до 40%	5—8	
	Свыше 40%	1—5	
5. Текучесть кадров бухгалтерии и налоговой службы	Высокая (свыше 40%)	8—10	
	Средняя (от 10 до 40%)	5—8	
	Низкая (менее 10%)	1—5	
V. Наличие обстоятельств, влияющих на возможность искажения показателей финансовой и налоговой отчетности			
1. Угроза непрерывности деятельности	Да	5—10	
	Нет	—	
2. Реорганизация	Да	5—10	
	Нет	—	
3. Наличие внешнего давления на руководителей и персонал (со стороны собственников, проверяющих органов, вышестоящих организаций)	Да	5—10	
	Нет	—	

Окончание табл. 9.13

Показатели	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
VI. Роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовки отчетности			
1. Применяемая система компьютерной обработки данных	Универсальная	5—8	
	Адаптированная к условиям данной организации	1—5	
	Разработанная специально для данной организации	1—5	
	Не применяется	8—10	
Итоговая оценка (фактическое количество баллов)	X	X	

Максимальное число баллов	370
Фактическое число баллов	
Фактическая оценка неотъемлемого риска, %	

<i>Качественная оценка неотъемлемого риска</i>	<i>Неотъемлемый риск, %</i>	<i>Фактическая оценка неотъемлемого риска, %</i>
Низкий	До 30%	
Средний	От 31 до 60%	
Высокий	От 61 до 100%	

Таблица 9.14. Оценка системы учета и внутреннего контроля

Наименование аудируемого лица	ООО «ВЫМПЕЛ»	<i>Номер рабочего документа</i>
Проверяемый период	С 1 января 2007 г. по 31 декабря 2007 г.	
ФИО лица, составившего документ		
Дата составления документа		
ФИО лица, проверявшего документ		
Дата проверки документа		

Продолжение табл. 9.14

Показатели	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
1. Оценка контрольной среды			
1. Уровень профессиональной компетенции главного бухгалтера предприятия	Высокий	8—10	
	Средний	5—8	
	Низкий	1—3	
2. Наличие и функционирование службы внутреннего аудита или отдела внутреннего контроля, соответствие их целей, задач, структуры масштабам деятельности организации	Да	5—10	
	Частично	1—5	
	Нет	—	
3. Наличие ответственного исполнителя за подготовку налоговой отчетности	Да	8—10	
	Нет	—	
4. Работа с аудиторскими материалами, внесение изменений в учет согласно рекомендациям аудиторов	Да	8—10	
	Нет	—	
	Не всегда	3—5	
5. Наличие и соблюдение единой методики учета в головном предприятии и его филиалах, структурных подразделениях (в том числе консолидированной отчетности)	Да	8—10	
	Нет	—	
2. Оценка системы учета			
2.1. Учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского и налогового учета			
1. Наличие учетной политики	Да, с обобщенными данными	5—8	
	Да, с раскрытием сведений об учете и налогообложении	8—10	
	Нет	—	
2. Учетная политика применяется	Последовательно от одного отчетного периода к другому	8—10	
	Непоследовательно	1—5	
3. Изменения в учетную политику	Вносятся в соответствии с требованиями нормативных актов по бухгалтерскому учету	5—10	

Продолжение табл. 9.14

<i>Показатели</i>	<i>Критерии</i>		<i>Фактическое число баллов</i>
	<i>Варианты ответов</i>	<i>Шкала баллов</i>	
	С несоблюдением требований нормативных актов по бухгалтерскому учету	1—5	
4. Учетная политика применяется	Всеми структурными подразделениями организации	5—10	
	Не всеми структурными подразделениями организации	1—5	
	Не применяется структурными подразделениями организации	—	
5. В учетной политике направления хозяйственной деятельности и способы их учета	Раскрыты достаточно полно	5—10	
	Раскрыты частично	3—5	
	Не раскрыты	—	
6. Наличие в учетной политике противоречивых положений	Да	1—5	
	Нет	5—10	
7. Наличие в учетной политике методов учета, отличных от установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету и налоговым законодательством	Да	1—5	
	Нет	5—10	
2.2. Структура и характеристика финансово-бухгалтерской и налоговой служб			
1. Наличие в структуре организации обособленной налоговой службы, отвечающей за ведение налогового учета и составления налоговой отчетности	Да	5—10	
	Нет	—	
2. Наличие графика документооборота	Да	1—5	
	Нет	—	
3. Наличие должностных инструкций на работников финансово-бухгалтерской и налоговой службы	Да	1—5	
	Нет	—	
2.3. Формы и методы отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете			
1. Применение единого рабочего плана счетов бухгалтерского учета (в том числе всеми филиалами и структурными подразделениями)	Да	5—10	
	Нет	—	
	Частично	1—5	

Продолжение табл. 9.14

<i>Показатели</i>	<i>Критерии</i>		<i>Фактическое число баллов</i>
	<i>Варианты ответов</i>	<i>Шкала баллов</i>	
2. Система налогового учета организована на основании	Только регистров бухгалтерского учета	1—5	
	Самостоятельно разработанных регистров налогового учета	5—8	
	Регистров бухгалтерского учета и самостоятельно разработанных регистров налогового учета по отдельным операциям	5—10	
3. Финансово-хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском и налоговом учете	Только на основании первичных документов	5—10	
	Без подтверждающих первичных документов	—	
4. В организации разработаны регистры налогового учета наиболее сложных операций (на ремонт, НИОКР, по определению финансового результата при реализации основных средств, ценных бумаг, уступки прав требования и т.д.), по которым налоговым законодательством определен особый порядок учета	Да	5—10	
	Нет	—	
	Частично	1—5	
5. Финансово-хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий	Да	5—10	
	Нет	—	
	Не всегда	1—5	
6. При наличии на предприятии нескольких видов деятельности ведение раздельного учета выручки и затрат	Да	1—5	
	Нет	—	
7. Ведение бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета	Да	5—10	
	Нет	—	

Продолжение табл. 9.14

Показатели	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
8. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации	Да	5—10	
	Нет	—	
9. Соответствие данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета	Да	5—10	
	Нет	—	
	Не всегда	1—5	
10. Соответствие данных остатков по счетам синтетического учета, данным форм бухгалтерской отчетности	Да	5—10	
	Нет	—	
	Не всегда	1—5	
11. Порядок и сроки хранения документации	Соответствуют требованиям нормативных актов полностью	5—10	
	Соответствуют требованиям нормативных актов частично	1—5	
	Не соответствует требованиям нормативных актов	—	
2.4. Компьютерная обработка данных (КОД)			
1. Способ ведения учета и подготовки отчетности	Полностью компьютеризированный учет	5—10	
	Смешанный	5—8	
	Ручной	1—5	
2. Тип используемой компьютерной программы	Использование лицензированной программы	5—10	
	Программа разработана самим предприятием	5—8	
	Использование нелицензированной программы	1—5	

Продолжение табл. 9.14

Показатели	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
3. Система компьютерной обработки данных	Охватывает отдельные участки учета, автоматизирует работу отдельных подразделений	1—5	
	Охватывает весь бухгалтерский и налоговый учет	5—8	
	Охватывает всю деятельность организации (полностью интегрированная система)	5—10	
2.5. Составление бухгалтерской и налоговой отчетности			
1. Наличие ответственного исполнителя за подготовку налоговой отчетности	Да	1—5	
	Нет	—	
2. Бухгалтерская и налоговая отчетность составляется	С соблюдением требований законодательства	5—10	
	С нарушением требований законодательства	1—5	
3. Соблюдение предприятием установленного порядка подготовки и сроков сдачи отчетности	Да	5—10	
	Нет	—	
	Не всегда	1—5	
3. Оценка контрольных процедур			
1. Служба внутреннего аудита или отдела внутреннего контроля	Действует	5—10	
	Отсутствует	—	
2. Проведение проверок своих филиалов, структурных подразделений либо собственными силами (внутренний аудит, ревизионная комиссия), либо при помощи аудиторских фирм	Да	5—10	
	Нет	—	
	Не всегда	1—5	
3. Ревизионная комиссия (ревизионный отдел)	Действует	1—5	
	Отсутствует	-	
4. Инвентаризационная комиссия	Утверждена руководителем и действует	1—5	
	Отсутствует	—	
	Отсутствует	—	
5. Комиссия по приему, вводу в эксплуатацию и списанию основных средств	Утверждена руководителем и действует	1—5	
	Отсутствует	—	
	Отсутствует	—	

Окончание табл. 9.14

<i>Показатели</i>	<i>Критерии</i>		<i>Фактическое число баллов</i>
	<i>Варианты ответов</i>	<i>Шкала баллов</i>	
6. Служба по контролю за выполнением обязательств по заключенным договорам, предъявлением претензий и выполнением обязательств по предъявленным организации претензиям	Утверждена руководителем и действует	1—5	
	Отсутствует	—	
7. Наличие приказа о проведении плановых инвентаризаций денежных средств, имущества и финансовых обязательств	Да	1—5	
	Нет	—	
8. Документы по проведению инвентаризации составляются с соблюдением требований нормативных актов	Да	1—5	
	Нет	—	
9. Проведение сверок расчетов с партнерами (ежегодное, ежеквартальное)	Да	5—10	
	Нет	—	
	При необходимости	1—5	
10. Отслеживание своевременности погашения дебиторской и кредиторской задолженностей	Да	5—10	
	Нет	—	
	Нерегулярно	1—5	
11. Работа с персоналом: проведение оперативных совещаний, внутрифирменной учебы	Да	5—10	
	Нет	—	
	Иногда	1—5	
12. Наличие договоров с материально ответственными лицами	Да	5—10	
	Нет	—	
	Не полностью	1—5	
Итоговая оценка (фактическое количество баллов)		X	

Максимальное число баллов	400
Фактическое число баллов	
Фактическая надежность системы внутреннего контроля, %	

<i>Оценка надежности системы внутреннего контроля</i>	<i>Надежность системы внутреннего контроля, %</i>	<i>Оценка надежности системы внутреннего контроля, %</i>
Высокая	От 81 до 100	
Средняя	От 41 до 80	
Низкая	От 11 до 40	
Внутренний контроль отсутствует	От 0 до 10	

<i>Качественная оценка контрольного риска</i>	<i>Контрольный риск, %</i>	<i>Оценка риска (100% — фактическая надежность системы внутреннего контроля в процентах)</i>
Низкий	10—0	
Средний	50—11	
Высокий	100—51	

Используя подобные тесты, аудитор может дать только предварительную оценку рисков, присущих системе бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля.

Вопросы для самопроверки

1. В чем состоит назначение письма-обязательства?
2. Охарактеризуйте систему внутреннего контроля экономического субъекта.
3. Назовите основные условия функционирования системы внутреннего контроля.
4. Какие процедуры присущи системе внутреннего контроля?
5. Охарактеризуйте элементы системы внутреннего контроля.
6. Назовите основные методы оценки средств системы внутреннего контроля.
7. Приведите определение существенности для аудиторской деятельности и охарактеризуйте ее.
8. Определите понятие «аудиторский риск».
9. Что понимают под внутрихозяйственным риском?
10. Что означает риск контроля?
11. Что такое риск необнаружения?
12. Что понимается под приемлемым аудиторским риском?

ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Планирование аудиторской деятельности регулируется федеральным правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита». Положения стандарта применяются в первую очередь к повторяющемуся аудиту (проверкам, которые аудиторская организация проводит в отношении данного аудируемого лица не первый год). Для аудиторской проверки, которая проводится в отношении данного аудируемого лица в первый раз (первичного аудита), аудитору требуется расширить процесс планирования, включив в него другие вопросы помимо тех, которые указаны в правиле (стандарте) № 3. Вопросы проведения первоначального аудита дополнительно раскрываются в правиле (стандарте) № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица».

Будучи начальным этапом проведения аудита, планирование состоит в разработке аудиторской организацией:

- стратегии аудита, выражающейся в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита;
- детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур; в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Планируя порядок проведения аудита, аудиторская организация должна руководствоваться как общими, так и частными принципами проведения аудита: комплексностью; непрерывностью; оптимальностью.

Принцип *комплексности* планирования аудита означает обеспечение взаимоувязанности и согласованности всех этапов планирования — от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита.

Принцип *непрерывности* выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам,

представительствам, дочерним организациям). При планировании аудита на длительный период времени, в случае аудиторского сопровождения экономического субъекта, аудиторской организации в течение года следует своевременно корректировать планы и программы проведения аудита с учетом изменений в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и результатов промежуточных аудиторских проверок.

Принцип *оптимальности* заключается в том, что в процессе планирования аудиторской организации следует обеспечить вариантность для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.

Планирование аудита включает следующие основные этапы: предварительный; подготовки и составления общего плана аудита; подготовки и составления программы аудита.

10.1. Предварительный этап планирования

На этапе предварительного планирования аудитор должен получить информацию:

- о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности;
- о внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями;
- об организационно-управленческой структуре экономического субъекта;
- о видах деятельности;
- о структуре капитала и курсе акций;
- о технологических особенностях;
- об уровне рентабельности;
- об основных контрагентах экономического субъекта;
- о порядке распределения прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта;
- о существовании дочерних и зависимых организаций;
- о системе внутреннего контроля;
- о принципах формирования оплаты труда персонала.

Основными источниками информации об экономическом субъекте служат:

- устав экономического субъекта;
- документы о регистрации экономического субъекта;
- протоколы заседаний совета директоров, учредителей, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта;
- документы, регламентирующие учетную политику;
- бухгалтерская (финансовая) и статистическая отчетность;
- документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты);
- контракты, договоры, соглашения экономического субъекта;
- отчеты аудиторов, консультантов;
- внутрифирменные инструкции;
- материалы налоговых проверок;
- материалы судебных и арбитражных исков;
- документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний;
- сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта;
- информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита. Считая проведение аудита возможным, аудиторская организация готовит письмо о проведении аудита (см. п. 9.1) и отправляет его в адрес экономического субъекта. Затем формируется группа аудиторов для проведения проверки и с экономическим субъектом заключается договор.

Если аудиторская организация не считает возможным проведение аудита, в адрес экономического субъекта посылается отказ от его проведения.

10.2. Содержание общего плана и программы проведения аудиторской проверки

Разработка общего плана и программы аудиторской проверки основывается на предварительных данных об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур.

Проведением аналитических процедур аудиторская организация должна выявить области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур аудиторской орга-

низации следует варьировать в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита оценивается эффективность системы внутреннего контроля, действующей у экономического субъекта, и проводится оценка самой системы внутреннего контроля. Система внутреннего контроля эффективна, если своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации и выявляет ее. Оценивая эффективность системы внутреннего контроля, аудиторская организация должна собрать достаточное количество аудиторских доказательств. Если аудиторская организация решает положиться на систему внутреннего контроля и систему бухгалтерского учета для получения достаточной степени уверенности в достоверности бухгалтерской отчетности, она должна скорректировать объем предстоящего аудита.

При подготовке общего плана и программы аудита аудиторской организации следует установить приемлемые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной. Планируя аудиторский риск, аудиторская организация определяет неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск бухгалтерской отчетности и риск контроля, которые присущи этой отчетности независимо от аудита экономического субъекта. С учетом установленных рисков и уровня существенности аудиторская организация выявляет значимые для аудита области и планирует необходимые аудиторские процедуры. В процессе аудита могут возникнуть обстоятельства, влияющие на изменение аудиторского риска и уровня существенности, установленные при планировании.

Составляя общий план и программу аудита, следует учитывать уровень автоматизации обработки учетной информации, что также позволит точнее определить объем и характер аудиторских процедур.

Если аудиторская организация сочтет целесообразным, она может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана. При этом она независима в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане, но несет полную ответственность за результаты своей работы.

Результаты проводимых аудиторской организацией процедур при подготовке общего плана и программы следует детально документировать, поскольку они служат основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса проведения аудиторских проверок разделов и счетов бухгалтерского учета.

Общий план — это руководство осуществления программы аудита. В процессе проведения аудиторской проверки у аудиторской организации могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана. Вносимые в план изменения, а также причины изменений аудитору следует подробно документировать.

В общем плане необходимо предусмотреть сроки проведения аудита и составить график его проведения, подготовки отчета (информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения. В процессе планирования необходимо учесть реальные трудозатраты, уровень существенности, проведенную оценку аудиторских рисков.

В общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля и рисков аудита. Когда принимается решение о проведении выборочного аудита, аудитор формирует аудиторскую выборку.

В общем плане рекомендуется предусмотреть:

- конкретные области, подлежащие изучению, чтобы аудит был объективным;
- существенные моменты, которые следует охватить;
- формирование аудиторской группы, ее численность и квалификацию специалистов, привлекаемых к проведению проверки;
- распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудиторской проверки;
- стандарты, процедуры, методики или документы, с которыми следует ознакомить группу аудиторов;
- бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита;
- предполагаемые сроки работы группы;
- инструктирование всех членов группы об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита;
- контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;
- разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;

- документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке конкретного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

Аудиторская организация определяет в общем плане роль внутреннего аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе проведения проверки.

Содержание общего плана аудита может оформляться в виде таблицы (табл. 10.1).

Таблица 10.1. **Общий план аудита**

Проверяемая организация	
Период аудита	
Число человеко-часов	
Руководитель аудиторской группы	
Состав аудиторской группы	
Планируемый аудиторский риск	
Планируемый уровень существенности	

<i>№ п/п</i>	<i>Планируемые виды работ</i>	<i>Период проведения</i>	<i>Исполнитель</i>	<i>Примечания</i>

Руководитель аудиторской организации

Руководитель аудиторской группы,
имеющий право подписи аудиторских заключений
от имени аудиторской организации

10.3. Подготовка общего плана проведения аудиторской проверки

Общий перечень объектов проверки (планируемых видов работ) при составлении общего плана аудита охватывает такие позиции:

- учредительные и другие общие документы организации (устав организации, лицензии по видам деятельности, прика-

зы, распоряжения, служебные записки, протоколы заседаний учредителей, штатное расписание и др.);

- учетная политика организации (в целях ведения бухгалтерского учета; в целях налогообложения);
- основные средства;
- нематериальные активы;
- производственные запасы;
- расчеты по оплате труда;
- затраты на производство;
- готовая продукция, товары и реализация;
- денежные средства;
- расчеты;
- финансовые результаты и использование прибыли;
- капитал и резервы;
- кредиты и финансирование;
- учет по забалансовым счетам;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность и приложения.

10.4. Подготовка программы аудиторской проверки

Разработка программы проведения аудиторской проверки включает этапы, аналогичные тем, что и разработка общего плана аудита. Программа является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Она служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно — средством контроля сроков проведения работы для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, присвоить номер (код) каждой проводимой аудиторской процедуре, чтобы в процессе работы иметь возможность делать ссылки на них в рабочих документах.

Аудиторскую программу составляют либо в виде программы тестов средств контроля, либо в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, чтобы помочь выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. *Программа аудиторских процедур по существу* представляет собой перечень действий аудитора для детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и по каждому разделу составить программу аудита. В зависимости от изменения условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, — фактический материал для составления аудиторского отчета (информации руководству аудируемого лица) и аудиторского заключения, а также основание для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Программа проверки может составляться по форме, приведенной в табл. 10.2.

Таблица 10.2. **Программа проверки**

Проверяемая организация	
Период проверки	
Число человеко-часов	
Руководитель аудиторской группы	
Состав аудиторской группы	
Планируемый аудиторский риск	
Планируемый уровень существенности	

№ п/п	Перечень аудиторских процедур по раз- делам аудита	Период проведения	Исполни- тель	Рабочие документы аудитора	Примечания

Руководитель аудиторской организации

Руководитель аудиторской группы,
имеющий право подписи аудиторских заключений
от имени аудиторской организации:

При составлении программы и по ходу аудита аудитор должен предусмотреть ответы на ряд вопросов, влияющих на проведение проверки:

- нужны ли дополнительные разъяснения при интерпретации сомнительных документов?
- выходит ли сделанное наблюдение за рамки аудита? Если да, то важно ли оно для качества, безопасности и т.п. и стоит ли того, чтобы выходить за рамки данной аудиторской проверки?
- удовлетворителен ли уровень существенности при проведении проверки?
- существуют ли особые «аудиторские находки» или наблюдения, беспокоящие клиента?
- полностью ли применены в данной ситуации употребляемые способы оценки деятельности экономического субъекта?
- по плану ли осуществляется аудиторская проверка? Не выходит ли за отведенное время? Если да, то какими областями аудита можно пренебречь без ущерба для поставленных целей?

Выработка мнений по этим и другим подобным вопросам требует от аудитора широты взглядов, осознания своей роли, собственной «фильтрующей системы». Ответы на перечисленные вопросы не должны зависеть от предубеждений или каких-либо иных причин. Промежуточные мнения не следует твердо формулировать до тех пор, пока они не будут подкреплены фактами.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть документально оформлены и записаны в установленном порядке.

Вопросы для самопроверки

1. В соответствии с какими принципами должно проводиться планирование аудиторской проверки?
2. В чем заключается принцип комплексности планирования?
3. Что понимают под принципом непрерывности планирования?
4. Раскройте сущность принципа оптимальности планирования.
5. Какие основные этапы выделяют при планировании проверки?
6. В чем состоит суть предварительного планирования проверки?
7. Раскройте сущность подготовки и составления общего плана проверки.
8. В чем смысл подготовки и составления программы проверки?
9. Приведите общий перечень планируемых видов работ аудиторской проверки.

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

11.1. Аудиторские доказательства

Федеральное правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства» устанавливает единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также к процедурам, выполняемым в целях получения доказательств.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны получить надлежащие доказательства для формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Тестирование средств внутреннего контроля означает проверки в целях получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу нацелены на получение аудиторских доказательств существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Под процедурами проверки понимают:

- детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры.

Понятия «достаточность» и «надлежащий характер» взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным

в результате тестирования средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и достоверность этой отчетности. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые представляют собой лишь доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера. Зачастую аудиторские доказательства собирают из разных источников или из документов разного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом. На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и аудиторского риска как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска применения средств внутреннего контроля;
- существенность проверяемой статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение мошенничества или ошибок;
- источник и достоверность информации.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор обязан рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств в целях подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

- *организация* — устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;
- *функционирование* — эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор рассматривает достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, в целях подтверждения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности — утверждения, сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме и отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Они включают в себя следующие элементы:

- *существование* — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- *права и обязанности* — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- *возникновение* — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, происшедшие в течение аудируемого периода;
- *полноту* — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;
- *стоимостную оценку* — отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;
- *точное измерение* — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к аудируемому периоду времени;
- *представление и раскрытие* — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке. Например, при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит как от источника (внутреннего или внешнего), так и от формы представления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля эффективны;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из разных источников, имеют разное содержание и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. Напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить дополнительные процедуры для выяснения причин такого несоответствия.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения таких процедур проверки по существу, как инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения этих процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства разной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся разной степенью надежности, включают документальные аудиторские доказательства, созданные:

- третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);
- третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);
- аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Проверка документов, касающихся имущества аудируемого лица, предоставляет достоверные аудиторские доказательства относительно его существования, но не обязательно относительно права собственности на него или его стоимостной оценки.

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осу-

ществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос — поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. По форме он может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение включает ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (обычно аудитор запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры включают анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица в целях выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, причин таких ошибок и искажений.

Наряду с приведенными методами сбора аудиторских доказательств могут применяться и некоторые другие, например инвентаризация, прослеживание, устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны, подготовка альтернативного баланса.

Эти методы не противоречат тем, что приведены в стандарте, а лишь дополняют и расширяют их. Так, *инвентаризация* является классическим методом, широко применяемым в бухгалтерском учете. Она дополняет такие методы, как наблюдение и инспектирование.

Прослеживание позволяет изучить нетипичные ситуации (статьи, бухгалтерские записи и др.), которые отражены в документах клиента. Этот метод близок по содержанию к подтверждению и аналитическим процедурам.

Устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны может проводиться на всех этапах аудиторской проверки. Результаты устных опросов должны записываться в виде протокола или краткого конспекта, в ко-

тором обязательно указываются фамилия аудитора, проводившего опрос, а также фамилия, имя, отчество опрошенного лица.

Для проведения типовых опросов аудиторская организация может готовить бланки с перечнями вопросов. На этих бланках могут отмечаться ответы опрошенных лиц. Письменная информация по итогам устных опросов должна приобщаться аудиторской организацией к другим рабочим документам аудиторской проверки.

Этот метод может дополнять любой из приведенных в стандарте.

Составление альтернативного баланса, по существу, является расширенным вариантом пересчета и др.

Например, для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) аудиторская организация может составить баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья, материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

Возможен вариант получения оборотного или сальдового баланса по результатам деятельности предприятия (за квартал, полугодие, год). Это весьма трудоемкая работа, но она позволяет проверить правильность ведения учета в целом по предприятию.

В целях расширения положений, касающихся методов сбора аудиторских доказательств, рассмотренные вопросы должны быть развиты во внутренних стандартах как аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, так и внутренних стандартах аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

11.2. Использование результатов работы внутреннего аудита

Федеральное правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» введен постановлением Правительства РФ от 25 августа 2006 г. № 523; этот стандарт разработан с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы службы

внутреннего аудита, организованной у аудируемого лица. Федеральное правило (стандарт) № 29 не применяется, если служба внутреннего аудита аудируемого лица оказывает помощь внешнему аудитору при выполнении процедур внешнего аудита. Процедуры, предусмотренные в настоящем федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности, должны применяться к сфере внутреннего аудита в той части, которая имеет отношение к аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Внешний аудитор рассматривает деятельность службы внутреннего аудита и ее влияние на внешние аудиторские процедуры, если таковое существует.

Внутренний аудит — это контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением — службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.

В то время как внешний аудитор несет исключительную ответственность за выражение аудиторского мнения и за определение характера, временных рамок и объема внешних процедур аудита, некоторые результаты работы службы внутреннего аудита могут оказаться полезными для внешнего аудитора.

Объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от размера и структуры аудируемого лица и требований его руководства. Обычно функции службы внутреннего аудита включают один или несколько следующих элементов:

а) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля (постановка необходимых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять должное внимание, а на службу внутреннего аудита обычно возлагаются обязанности по проверке этих систем, мониторингу эффективности их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию);

б) исследование финансовой и управленческой информации (включает обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур);

в) контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица;

г) контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Роль службы внутреннего аудита определяется руководством аудируемого лица.

Цели внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудитора, который назначается для представления независимого аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Цели службы внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства. Основная же цель внешнего аудитора — получить разумную уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений.

Тем не менее некоторые средства достижения целей внешних и внутренних аудиторов аналогичны, и отдельные направления деятельности службы внутреннего аудита могут оказаться полезными при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита.

Служба внутреннего аудита является подразделением аудируемого лица. Деятельность службы внутреннего аудита независимо от степени ее самостоятельности и объективности не может достичь той степени независимости, которая требуется от внешнего аудитора при выражении мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Внешний аудитор несет исключительную ответственность за выраженное аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается при использовании результатов работы службы внутреннего аудита. Все суждения в отношении аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности выносятся внешним аудитором.

Внешний аудитор изучает деятельность службы внутреннего аудита для того, чтобы установить и оценить риски существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также разработать и выполнить аудиторские процедуры.

При наличии эффективной системы внутреннего аудита можно модифицировать характер и временные рамки, а также уменьшить объем аудиторских процедур, выполняемых внешним аудитором, но нельзя полностью отменить их. Однако в некоторых случаях, рассмотрев деятельность службы внутреннего аудита, внешний аудитор может принять решение о том, что внутренний аудит не окажет никакого влияния на процедуры внешнего аудита.

Внешний аудитор должен предварительно оценить, насколько эффективны функции службы внутреннего аудита, если он собирается в дальнейшем полагаться на их эффективность, что повлияет на аудиторский риск и его оценку. Предварительная оценка эффективности функций внутреннего аудита, данная внешним аудитором, влияет на суждение внешнего аудитора относительно того, каким образом использование результатов деятельности службы внутреннего аудита может повлиять на оценку рисков и изменить характер, временные рамки и объем дальнейших процедур внешнего аудита.

При достижении понимания и осуществлении оценки эффективности функций внутреннего аудита нужно учитывать следующие важные критерии:

а) *организационный статус*, т.е. конкретный статус службы внутреннего аудита в структуре аудируемого лица и влияние этого статуса на способность такой службы быть объективной (в идеальной ситуации служба внутреннего аудита отчитывается перед высшим руководством аудируемого лица и освобождена от другой управленческой подотчетности; любые ограничения, налагаемые руководством на службу внутреннего аудита, должны быть тщательно изучены, в частности, внутренние аудиторы должны иметь возможность свободного общения с внешним аудитором);

б) *объем функций*, т.е. характер и объем поручений, выполняемых службой внутреннего аудита (внешний аудитор также определяет, следует ли руководство аудируемого лица рекомендациям службы внутреннего аудита и как это подтверждается);

в) *профессиональную компетентность* (выполняется ли внутренний аудит лицами, имеющими адекватные профессиональные навыки и опыт, достаточные для работы в качестве внутренних аудиторов, например, внешний аудитор может проанализировать принципы и конкретные процедуры найма и обучения внутренних аудиторов, их опыт и профессиональный уровень);

г) *должную профессиональную добросовестность* (надлежащим ли образом внутренний аудит планируется, контролируется и оформляется документально, т.е. должно быть рассмотрено наличие адекватных аудиторских пособий, рабочих программ и рабочих документов).

При планировании использования работы службы внутреннего аудита внешний аудитор рассматривает предварительный план внутреннего аудита на данный период и обсуждает его со службой внутреннего аудита на самом раннем этапе. Если работа служ-

бы внутреннего аудита является одним из факторов при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита, то желательно предварительно согласовать сроки этой работы, объем аудиторского взаимодействия, уровень существенности и предлагаемые методы отбора проверяемой совокупности, документальное оформление выполненной работы, а также процедуры обзорной проверки и формы отчетности.

Взаимодействие со службой внутреннего аудита является более действенным, если встречи происходят через определенные интервалы времени в течение всего периода проведения внешнего аудита. Внешний аудитор должен быть информирован о соответствующих внутренних аудиторских отчетах (заключениях) и получить доступ к ним, а также должен быть информирован обо всех важных аспектах, о которых стало известно внутреннему аудитору и которые могут повлиять на работу внешнего аудитора. Подобным образом внешний аудитор обычно информирует внутреннего аудитора о любых важных вопросах, которые могут повлиять на работу внутреннего аудитора.

При использовании конкретной работы службы внутреннего аудита внешний аудитор оценивает и выполняет тестирование эффективности этой работы для подтверждения ее адекватности целям внешнего аудитора.

Оценка конкретной работы службы внутреннего аудита включает рассмотрение адекватности объема работы и соответствующих им программ, а также того, остается ли в силе предварительная оценка эффективности функций службы внутреннего аудита, основываясь на следующих вопросах:

а) выполняется ли работа лицами, имеющими необходимое образование и опыт работы в качестве внутренних аудиторов, надлежащим ли образом контролируется и документально оформляется работа ассистентов внутреннего аудитора;

б) получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумные выводы;

в) являются ли сделанные выводы надлежащими в конкретных обстоятельствах и соответствуют ли подготовленные отчеты (заключения) результатам выполненной работы;

г) раскрыта ли информация о любых исключениях или необычных фактах, выявленных при внутреннем аудите, должным образом.

Характер, временные рамки и объем выполняемых аудиторских процедур в отношении конкретной работы службы внутрен-

него аудита зависят от суждения внешнего аудитора о риске существования неправильного или ложного заявления относительно соответствующей области аудита, от оценки внутреннего аудита и оценки конкретной работы службы внутреннего аудита. Такие аудиторские процедуры могут включать исследование уже проверенных при внутреннем аудите областей, исследование других подобных областей и наблюдение за выполнением процедур внутреннего аудита.

Внешний аудитор документирует свои выводы относительно конкретной работы службы внутреннего аудита, которая была им оценена и в отношении которой им были выполнены аудиторские процедуры.

11.3. Использование работы эксперта

Действия аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, по привлечению к аудиторской проверке эксперта и использованию результатов его работы определены российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта»¹.

Экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

В качестве эксперта аудиторская организация может привлечь специализированную организацию, являющуюся юридическим лицом.

При проведении аудита аудиторская организация может использовать в качестве эксперта оценщика, инженера, геолога, актуария и (или) другого специалиста.

Эксперт может быть приглашен для проведения таких видов работ:

- 1) оценки отдельных видов имущества (земли, зданий, машин и оборудования, произведений искусства, драгоценных камней и др.);
- 2) определения количества и (или) состояния имущества (запасов полезных ископаемых в месторождениях, срока службы машин и оборудования и др.);

¹ Федеральное правило (стандарт) «Использование работы эксперта» находится в стадии разработки.

3) проведения расчетов специальными приемами и способами (актуарных оценок и др.);

4) измерения объемов выполненных работ и работ, подлежащих выполнению по неисполненным договорам, для целей признания реализации (строительных, геологоразведочных, проектных и др.);

5) юридической оценки и интерпретации договоров, учредительных документов, нормативных актов.

Аудиторская организация принимает решение об использовании работы эксперта при проведении аудита исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности, возможности и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен иметь:

- необходимую квалификацию, как правило, подтвержденную документально (квалификационным аттестатом, лицензией, дипломом и т.п.);
- достаточный опыт и хорошую репутацию в области, заключение в которой предполагает получить аудиторская организация, как правило, подтвержденные отзывами, рекомендациями, публикациями, справками и т.п.

Эксперт, привлекаемый к работе аудиторской организацией, должен быть объективным. Аудиторской организации, как правило, не следует использовать работу эксперта при проведении аудита, если:

- эксперт — физическое лицо является основным или преобладающим учредителем (участником) или руководителем экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо состоящим с указанными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов), либо иным должностным лицом или штатным сотрудником экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит;
- эксперт — юридическое лицо является основным или преобладающим учредителем (участником), кредитором, страховщиком экономического субъекта, в отношении которого

аудиторская организация проводит аудит, либо этот экономический субъект является основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта — юридического лица. Если после назначения эксперта возникли или стали известны обстоятельства, указанные в настоящем пункте, аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие подтверждение объективности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита лишь с согласия экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит. Отказ экономического субъекта от использования работы эксперта должен быть подтвержден в письменной форме. При таком отказе аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безоговорочно положительного.

Аудиторская организация использует работу эксперта при проведении аудита на основе договора возмездного оказания услуг, заключаемого между экономическим субъектом, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, и экспертом либо между аудиторской фирмой и экспертом.

Помимо общепринятых условий договор оказания услуг экспертом должен предусматривать:

- цели и объем работы эксперта;
- описание конкретных вопросов, в отношении которых аудиторская организация ожидает получить заключение эксперта;
- описание взаимоотношений эксперта с экономическим субъектом, если оно потребуется;
- конфиденциальность информации экономического субъекта;
- сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе, и об их соответствии тем предположениям и методам, которые использовались в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация привлекала к работе эксперта);
- форму и содержание заключения эксперта.

Эксперт представляет результаты своей работы в виде заключения (отчета, расчета и т.п.) в письменной форме.

Заключение эксперта должно быть достаточно полным и подробным, чтобы опытный аудитор и (или) другой эксперт, озна-

комившись с ним, мог получить представление о проведенной работе. В частности, в заключении эксперта должны быть отражены:

- наименование экономического субъекта, при аудите которого эксперт выполнил свою работу;
- объект проведенной работы;
- объем проведенной работы и предел ответственности эксперта;
- применявшиеся методы работы, в том числе их соответствие методам, использовавшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);
- принятые экспертом предположения при проведении работы, в том числе их соответствие предположениям, принятым в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);
- любые неразрешенные существенные сомнения, связанные с проведенной работой;
- результаты проведенной работы.

Заключение эксперта, как правило, состоит из трех частей: вводной, исследовательской и выводов.

В *вводной части* заключения эксперта указываются:

- наименование экономического субъекта, при аудите которого эксперт выполнил свою работу;
- наименование работы, проведенной экспертом, и описание предмета этой работы;
- сведения об эксперте (фамилия, имя, отчество, квалификация);
- дата поступления материалов на исследование;
- наименование материалов, поступивших на исследование;
- обстоятельства аудита и исходные данные, имеющие значение для дачи заключения, с обязательным указанием источника их получения;
- вопросы, поставленные перед экспертом.

Вопросы в заключении приводятся в той формулировке, в какой они даны в договоре оказания услуг эксперта. При необходимости их уточнить эксперт должен изложить вопрос, а затем указать, как он понимает задание в соответствии со своей компетенцией. Если эксперт считает некоторые вопросы выходящими (полностью или частично) за пределы его специальных познаний, он отмечает это в заключении. Эксперт вправе сгруппировать вопросы, изложить их в той последовательности, которая обеспечивает наиболее целесообразный порядок исследования. Если вопрос ставится по инициативе эксперта, он также излагается в вводной части.

В *исследовательской части* заключения описываются процесс исследования и его результаты, а также дается объяснение установленным фактам.

Каждому вопросу, на который предстоит ответить эксперту, должен соответствовать определенный раздел исследовательской части. При необходимости одновременного исследования двух и более вопросов, тесно связанных между собой, результаты излагаются в одном разделе.

В исследовательской части излагаются:

- методы исследований, которые описываются доступно для понимания лицами, не имеющими специальных познаний, и настолько подробно, чтобы при необходимости можно было проверить правильность выводов эксперта, повторив данные исследования;
- обоснование и объяснение принятых при исследованиях предположений;
- справочно-нормативные документы (издания), которыми эксперт руководствовался при решении поставленных вопросов, с указанием даты издания и органа, их издавшего;
- экспертная оценка результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по решаемому вопросу.

Специальные термины должны разъясняться.

Если на некоторые из поставленных вопросов не представилось возможности дать ответ, в исследовательской части эксперт указывает причины этого.

Выводы эксперта излагаются в виде ответов на поставленные вопросы в той последовательности, в которой они изложены в вводной части заключения.

На каждый из поставленных вопросов должен быть дан ответ по существу либо указано на его невозможность в ходе исследования по тем или иным причинам.

Выводы об обстоятельствах, по которым эксперту не были поставлены вопросы, но которые были установлены им в процессе исследования, излагаются в конце заключения. Если вывод не может быть сформулирован без подробного описания результатов исследования, изложенных в исследовательской части, может быть сделана ссылка на исследовательскую часть заключения.

Сведения, приведенные в заключении эксперта, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы их содержание и форма были очевидны, а разное толкование невозможно.

Заключение эксперта делается на бумажном, машинном или ином согласованном с аудиторской организацией носителе, обеспечивающем сохранность содержащейся в нем информации в течение времени, установленного для хранения рабочих документов аудиторской организации в архиве.

Заключение эксперта содержит следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- личную подпись эксперта и ее расшифровку.

Заключение эксперта — юридического лица должно быть скреплено его печатью.

Эксперт подготавливает свое заключение, как минимум, в двух экземплярах, один из которых представляется экономическому субъекту, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, а второй — аудиторской организации.

Результаты работы эксперта подлежат рассмотрению аудиторской организацией в отношении:

- информации, на которой основано заключение эксперта;
- предположений и методов, использованных экспертом при подготовке его заключения, в том числе их соответствия предположениям и методам, использовавшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);
- общих результатов проведенного аудита.

Если при рассмотрении результатов работы эксперта аудиторской организацией выявляются существенные несоответствия между заключением эксперта и информацией (документами) экономического субъекта либо аудиторская организация считает, что результаты работы эксперта необоснованны, то аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие проверку обоснованности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

Заключение эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудиторской организации.

Если в исключительном случае эксперт дает устные разъяснения, то они должны быть отражены аудиторской организацией в ее рабочей документации.

Как правило, аудиторское заключение не должно содержать указаний на использование аудиторской организацией при проведении аудита работы эксперта и на заключение эксперта.

При невозможности получить заключение эксперта, существенной неуверенности эксперта в оценке каких-то исследованных обстоятельств, а также неразрешенных разногласий между экономическим субъектом и экспертом или между аудиторской организацией и экспертом аудиторская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безоговорочно положительного.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к такой работе в аудиторском заключении, не снимает с аудиторской организации ответственности за подготовленное аудиторское заключение.

11.4. Документирование аудита

Федеральный аудиторский стандарт № 2 «Документирование аудита» устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Документация — это рабочие документы и материалы,готавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде и т.д.

Рабочие документы используются: при планировании и проведении аудита; при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы; для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита. Он должен отражать в рабочих документах информацию о планировании аудита, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содер-

жаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с его выводами по ним. В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, известные аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае необходимости передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, он смог исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную прежним аудитором работу и обоснованность его решений и выводов.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

- характер аудиторского задания;
- требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;
- характер и сложность деятельности аудируемого лица;
- характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;
- конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.). Такая стандартизация документирования облегчает поручение работы подчиненным и позволяет надежно контролировать результаты выполняемой ими работы.

Для повышения эффективности аудита в ходе проверки допускается использовать графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что перечисленные материалы подготовлены надлежащим образом.

Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- подробную информацию о процедурах, примененных в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
- копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуж-

давшимися с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;

- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения.

В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее пяти лет.

Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

Вопросы для самопроверки

1. Приведите основные положения, содержащиеся в федеральном правиле (стандарте) № 5 «Аудиторские доказательства».
2. Перечислите виды аудиторских доказательств.
3. Какие из аудиторских доказательств наиболее ценны для аудитора?
4. Назовите наиболее распространенные методы сбора аудиторских доказательств.
5. В каких случаях аудитор может использовать результаты внутреннего аудита?
6. Чем обеспечивается объективность внутреннего аудита?
7. В каких ситуациях аудитор может использовать работу эксперта?
8. Какова структура заключения эксперта?
9. Укажите обязательные реквизиты рабочего документа аудитора.

ВЫБОРОЧНЫЙ МЕТОД ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

12.1. Аудиторская выборка

От оценки аудитором состояния учета и внутреннего контроля на предприятии зависят и все его последующие действия, так как если у аудитора в результате изучения бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента и бесед с персоналом сложилась абсолютная уверенность в том, что отчетность составлена верно на основе правильных и достоверных исходных данных, то он может проводить выборочную проверку первичных документов и регистров учета.

Если же, изучая отчетность клиента, аудитор остался неудовлетворенным правильностью оформления исходных данных, компетентностью бухгалтерского персонала, организацией внутреннего контроля, он обязан провести самую тщательную проверку и, как правило, сплошную. Так как в подобных случаях аудитор не может положиться на внутренние доказательства, он может доверять только доказательствам, собранным им самостоятельно.

Сплошная проверка всей финансово-хозяйственной деятельности очень трудоемка, но согласно нормам профессиональной этики аудитор должен либо полностью убедиться в достоверности (недостоверности) бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента, либо отказаться от выражения мнения о ней.

Аудиторская организация может проверить точность отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или провести сплошную проверку средств системы контроля, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов неправомерно, либо если применение аудиторской выборки менее эффективно, чем сплошная проверка.

Чаше у аудитора создается средняя степень уверенности в достоверности отчетности клиента. Это может быть вызвано тем, что по одним разделам учет хорошо организован, осуществляется квалифицированными специалистами, автоматизирован, налажен

внутренний контроль со стороны главного бухгалтера и специалистов смежных участков учета, а по другим разделам учета складывается прямо противоположная картина.

Именно при средней степени уверенности необходимо применять выборочные методы контроля.

Аудиторская выборка представляет собой отобранные по определенным правилам элементы для формирования проверяемой совокупности в виде отдельных документов, записей и т.п.

Выборочная проверка — это вид сплошного наблюдения. Она может быть двух видов: на соответствие, по существу.

Задача выборочной проверки *на соответствие* — установить, часто ли в проверяемом отчетном периоде нарушались нормы внутреннего контроля. Выборочная проверка на соответствие еще называется атрибутивной. Примером атрибутивной выборки может служить проверка такого элемента внутреннего контроля, как санкционирование руководством предприятия оплаты счетов-фактур на покупку материальных ценностей, оплату услуг сторонних организаций, сличение поступающих на предприятие материальных ценностей по наименованиям, количеству и качеству в натуре с данными сопровождающих их документов и др.

Задача выборочной проверки *по существу* состоит в измерении нарушений внутреннего контроля в стоимостном выражении. Выборочную проверку по существу иначе называют количественной. Примером количественной проверки может служить подтверждение сальдо счетов бухгалтерского учета, записей в первичных документах, получение подтверждений от третьих лиц, анализ показателей хозяйственной деятельности.

Метод выборочной проверки основан на принципах теории вероятности, согласно которым можно получить довольно точные данные о целом по его относительно малой части.

При выработке порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь эти цели. Затем аудитор должен определить возможные ошибки, оценить необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого установить совокупность рассматриваемых данных. Аудиторская организация должна определить изучаемую совокупность в соответствии с целями аудита. Совокупность должна состоять из набора единиц, которые могут быть идентифицированы определенным образом. Аудиторская ор-

ганизация проводит выборку элементов совокупности наиболее эффективно и экономно, что позволяет ей достичь поставленных целей аудита.

Организация любого выборочного исследования включает в себя определение: размера выборки (массива, поля проверяемой и генеральной совокупностей); единицы наблюдения; единицы отбора; методов отбора; объема выборки; проверки представительности (репрезентативности) выборки; порядка распространения выборочных данных на проверяемую совокупность.

Для достижения поставленных целей проверки необходимо определение соответствующей проверяемой совокупности, поскольку именно к ней относится заключение, сделанное на основе выборки.

Проверяемая совокупность — это весь набор определенных элементов. В аудите элементами могут быть бухгалтерские записи (проводки), статьи, записи, из которых делается выборка и о которых эта выборка должна представлять информацию.

Для составления проверяемой совокупности вся документация клиента разбивается на однородные массивы данных по различным признакам — характеру документов, материально ответственным лицам, временной последовательности и др. Например, если аудитор собирает информацию о дебиторской задолженности свыше определенной суммы, то исследуемой совокупностью будет совокупность всех бухгалтерских документов, записей, затрагивающих расчеты с дебиторами, но не менее чем на обусловленную сумму.

В выборке такого типа *единица отбора* совпадает с единицей наблюдения — это документ, подготовленный на предприятии клиента или полученный клиентом от третьих лиц.

Следует отличать единицу наблюдения от единицы отбора. Единица наблюдения при аудиторской проверке объективно обусловлена. Ею может быть какой-либо раздел или участок бухгалтерского учета, тип хозяйственных операций. В рамках одной и той же единицы наблюдения единицы отбора могут быть различными. Эффективность выборки повышается при определении в качестве единицы отбора элемента наиболее детального уровня, но с условием, что этот элемент может быть проверен практически.

Федеральное правило (стандарт) № 16 «Аудиторская выборка» устанавливает единые требования к выборочным проверкам

в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке в целях сбора аудиторских доказательств. При разработке процедур аудита аудиторская организация или индивидуальный аудитор должны определить надлежащие методы отбора элементов, подлежащих проверке при сборе аудиторских доказательств для достижения целей аудиторских тестов. Приведем основные термины:

1) *аудиторская выборка* (выборочная проверка) — применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой проведена выборка;

2) *ошибка* —

- отклонение от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- искажение в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу);

3) *общая ошибка* —

- степень отклонения от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- суммарное искажение в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу);

4) *аномальная ошибка* — ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно (за исключением некоторых случаев) и, таким образом, не является репрезентативной для данной генеральной совокупности;

5) *генеральная совокупность* — полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты (подмножества), где каждая страта проверяется отдельно;

6) *элементы выборки* — индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность. Например, однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, счета-фактуры по продажам, обороты по лицевым счетам дебиторов;

7) *статистический подход* к выборочной проверке (статистическая выборка) — применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

- случайный (либо систематический со случайным выбором начальной точки) отбор тестируемой совокупности;
- применение теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки.

Подход к выборке, который не соответствует ни одной из приведенных характеристик, считается нестатистическим (нестатистической выборкой);

8) *стратификация* — процесс деления генеральной совокупности на страты (подмножества), каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (например, со стоимостью);

9) *допустимая ошибка* — максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой.

Риск, связанный с использованием аудиторской выборки, возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог бы быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были применены идентичные процедуры аудита.

Различают два типа рисков, связанных с использованием аудиторской выборки:

1) риск того, что аудитор придет к выводу о том:

- а) что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- б) что существенной ошибки не существует, вопреки тому, что в действительности она есть (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению;

2) риск того, что аудитор придет к выводу о том:

- а) что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- б) что произошла существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны.

Математическим дополнением этих рисков служат так называемые уровни доверия, например: высокому риску соответствует низкий уровень доверия, среднему — средний и низкому — высокий.

Риск, не связанный с использованием аудиторской выборки, является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки (т.е. количеством отбираемых для проверки элементов). Например, в большинстве случаев аудиторские доказательства лишь предоставляют доводы в подтверждение определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, кроме того, аудитор может воспользоваться ненадлежащими процедурами или неправильно трактовать доказательство и оказаться не в состоянии распознать ошибку.

12.2. Методы отбора элементов выборки

При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для тестирования. Аудитор может отобрать:

- все элементы (сплошная проверка);
- специфические (определенные) элементы;
- отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Выбор метода или сочетания методов зависит от обстоятельств проверки, в частности от аудиторского риска и эффективности аудита. При этом аудитор должен удостовериться, что используемые им методы надежны с точки зрения получения достаточного надлежащего аудиторского доказательства для реализации целей тестирования.

Аудитор может решить, что наиболее целесообразным было бы исследовать всю генеральную совокупность элементов, которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета или группу однотипных операций (или страту в составе данной генеральной совокупности). Сплошная проверка, как правило, не применяется при проведении тестов средств внутреннего контроля; она чаще применяется в случае аудиторских процедур проверки по существу.

Например, сплошная проверка может быть целесообразна, если:

- генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости;
- неотъемлемый риск и риск средств внутреннего контроля высоки, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- повторяющийся характер расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной системы бухгалтерского учета, делает сплошную проверку эффективной по соотношению затрат и результатов.

Аудитор может решить отобрать специфические (определенные) элементы генеральной совокупности, основываясь на следующих факторах: понимании деятельности аудируемого лица; предварительной оценке неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля; характеристиках и особенностях тестируемой генеральной совокупности.

Отбор специфических элементов на основании профессионального суждения аудитора влечет за собой риск, не связанный с использованием выборочного метода. Отбираемые специфические статьи могут включать:

а) элементы с высокой стоимостью или так называемые ключевые элементы выборки. Аудитор может решить отобрать для проверки определенные элементы генеральной совокупности исходя из их высокой стоимости или обладания какой-либо иной характеристикой, например элементы, которые являются подозрительными, необычными, в особой мере подверженными риску или которые ранее были связаны с ошибками;

б) элементы, превышающие определенную величину. Аудитор может решить отобрать элементы, стоимость которых превышает определенную величину, чтобы подвергнуть проверке большую часть общей суммы оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций;

в) элементы для получения информации. Аудитор может проверить определенные элементы для получения информации по таким вопросам, как особенности деятельности аудируемого лица, характер хозяйственных операций, отдельные черты системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

г) элементы для проверки процедур. Аудитор может полагаться на свои суждения для выбора и проверки отдельных элементов, чтобы определить, выполняется ли аудируемым лицом конкретная процедура.

Проверка отобранных специфических элементов в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций может быть эффективным средством получения аудиторских доказательств. Однако она не является аудиторской выборкой, так как выводы по результатам процедур, применяемых к отобранным таким способом элементам, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность. Аудитор должен проанализировать потребность в получении надлежащих аудиторских доказательств в отношении оставшейся части генеральной совокупности, если оставшаяся часть является существенной.

Аудитор может решить провести выборочную проверку в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций.

Выборочная проверка может применяться с использованием статистического или нестатистического подхода. Решение об использовании статистического или нестатистического подхода к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора о более эффективном способе получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах.

При анализе отбираемой для тестирования совокупности аудитор должен принимать во внимание цели теста и характеристики генеральной совокупности. Сначала аудитор анализирует конкретные цели, которые должны быть достигнуты, и то сочетание аудиторских процедур, которое в наибольшей мере будет способствовать достижению таких целей. Анализ характера искомым аудиторских доказательств и возможных условий, связанных с ошибками, или других характеристик, касающихся таких аудиторских доказательств, поможет аудитору определить, что именно составляет ошибку и какая генеральная совокупность должна быть использована для выборочной проверки.

Аудитор анализирует, какие условия представляют собой ошибку, исходя из целей теста. Четкое понимание того, что составляет ошибку, важно для обеспечения включения в прогнозируемые оценки ошибок всех условий, которые уместны для целей теста.

Например, в рамках процедуры проверки по существу (такой, как подтверждение), касающейся существования дебиторской задолженности, платежа, которые покупатель осуществил до даты подтверждения, но которые были получены вскоре после этой даты аудируемым лицом, не считаются ошибкой.

Запись какой-либо суммы на неверный аналитический счет, открытый для конкретного покупателя, не влияет на общую сумму, причитающуюся в виде дебиторской задолженности. Следовательно, было бы нецелесообразно считать это ошибкой при оценке выборочных результатов данной конкретной процедуры, несмотря на то что это могло бы оказывать значительное влияние на другие области аудита (например, на оценку вероятности совершения недобросовестных действий).

При тестировании средств внутреннего контроля аудитор обычно проводит предварительную оценку уровня ошибки, которую он предполагает обнаружить применительно к проверяемой генеральной совокупности, и уровня риска средств внутреннего контроля. Такая оценка основывается на предшествующих знаниях аудитора или исследовании небольшого числа элементов генеральной совокупности. Аналогично применительно к процедурам проверки по существу аудитор, как правило, проводит предварительную оценку уровня ошибки по генеральной совокупности.

Такие предварительные оценки рекомендуется применять при организации отбираемой для аудита совокупности и определении ее объема. Например, если предполагаемый уровень ошибки неприемлемо высок, тесты средств внутреннего контроля обычно не проводятся. Тем не менее при проведении процедур проверки по существу, если ожидаемая величина ошибки велика, может оказаться целесообразным провести сплошную проверку или использовать больший объем выборки.

Для аудитора важно обеспечить, чтобы генеральная совокупность была:

а) надлежащей с точки зрения цели процедуры выборки (что предполагает анализ направления тестирования). Например, если цель аудитора заключается в проверке завышения суммы кредиторской задолженности, то генеральная совокупность может быть определена как перечень задолженностей кредиторам.

С другой стороны, при проверке занижения суммы кредиторской задолженности генеральной совокупностью будет не перечень задолженностей кредиторам, а скорее перечень последующих выплат, неоплаченных счетов-фактур, документов поставщиков, несверенных приемных актов или другие данные, которые обеспечивали бы аудиторские доказательства занижения суммы кредиторской задолженности;

б) полной. Например, если аудитор собирается отобрать из какой-либо папки первичные документы для выборочной провер-

ки, нельзя прийти к определенным выводам относительно всех документов за аудируемый период, если аудитор не уверен в том, что действительно все документы были подшиты в папку.

Аналогично, если аудитор намеревается использовать отобранную совокупность для того, чтобы прийти к каким-либо выводам о работе систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля за отчетный период, генеральная совокупность должна включать все соответствующие этому элементы на протяжении всего периода. Другой подход мог бы заключаться в стратификации генеральной совокупности и в использовании выборки только для того, чтобы сделать какие-либо выводы относительно средства контроля, например за первые 10 месяцев года, и использовать альтернативные процедуры или самостоятельно отобранную совокупность применительно к оставшимся двум месяцам.

Аудитор может повысить эффективность аудита, если будет проводить стратификацию генеральной совокупности путем разделения ее на дискретные подмножества, которые имеют какие-либо идентифицирующие характеристики. Цель стратификации состоит в снижении вариативности элементов в рамках каждой страты и тем самым в уменьшении объема выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборочного метода. Страты (подмножества) должны быть тщательно определены таким образом, чтобы каждый элемент выборки мог быть включен только в одну страту.

При выполнении процедуры проверки по существу обороты по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций нередко стратифицируются по стоимости. Это позволяет в рамках аудита уделить большее внимание элементам большей стоимости, которые могут быть сопряжены с самыми большими потенциальными ошибками с точки зрения завышения величин.

Генеральная совокупность также может быть стратифицирована в соответствии с какой-либо конкретной характеристикой, которая предполагает более высокий риск ошибок (например, при тестировании оценки дебиторской задолженности суммы могут быть стратифицированы по сроку возникновения).

Результаты процедур, применяемых к какой-либо отобранной совокупности элементов в рамках одной страты, могут распространяться только на элементы, которые составляют такую страту. Для вывода в отношении всей генеральной совокупности аудитор требует проанализировать риск и существенность в отношении остальных страт, которые составляют всю генеральную совокупность.

Например, на 20% общего числа элементов генеральной совокупности может приходиться 90% суммы оборотов по счету бухгалтерского учета. Аудитор может провести исследование отобранной совокупности этих элементов. В этом случае он оценивает результаты этой отобранной совокупности и делает выводы о свойствах элементов, составляющих 90% стоимости, обособленно от остальных 10%, применительно к которым будет использоваться другой отбор или другие методы получения доказательств, либо такие 10% могут быть сочтены несущественными.

При проведении аудиторских процедур по существу, в особенности при тестировании на завышение величин, нередко оказывается эффективным определение элементов выборки как отдельных показателей в денежном выражении (например, в рублях), которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета или группу однотипных операций. Выбрав отдельные конкретные показатели в денежном выражении из генеральной совокупности (например, сумму дебиторской задолженности), аудитор затем исследует конкретные элементы (например, отдельные обороты по счету бухгалтерского учета), которые содержат такие показатели в денежном выражении. Такой подход к определению элементов выборки обеспечивает ориентацию работы аудитора на проверку элементов большей стоимости, поскольку они с большей вероятностью оказываются отобранными, и это может приводить к меньшему объему выборки. Этот прием обычно используется в сочетании с методом систематического отбора проверяемой совокупности и наиболее эффективен при отборе элементов из компьютеризированной базы данных.

При определении объема выборки (числа отбираемых для проверки элементов) аудитор должен проанализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода, до приемлемо низкого уровня. Уровень риска, связанного с использованием выборочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

Объем выборки может определяться с применением специальных формул, полученных на основе теории вероятности и математической статистики, либо определяться на основе профессионального суждения аудитора.

Аудитор должен отбирать элементы для подлежащей проверке совокупности исходя из того, что каждый отдельный элемент выборки в генеральной совокупности имеет вероятность быть ото-

бранным. Статистическая выборка требует, чтобы элементы отбирались случайным образом, т.е. так, чтобы у каждого элемента была некоторая ненулевая вероятность быть избранным. Элементы выборки могут представлять собой натуральные объекты (как счета-фактуры) или показатели в денежном выражении. При нестатистической выборке аудитор для отбора статей опирается на профессиональное суждение.

Поскольку целью выборки является получение выводов по всей генеральной совокупности, аудитор старается сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности. Проверяемая совокупность элементов должна формироваться таким образом, чтобы исключалась предвзятость.

Основными методами отбора совокупности являются: случайный; систематический; бессистемный; отбор элементов для проверки блоками.

Случайный отбор. Для случайного отбора используется генератор случайных чисел (как программный продукт в электронно-вычислительной технике) или таблицы случайных чисел.

Систематический отбор. Для систематического отбора число элементов в генеральной совокупности делится на объем отобранной совокупности так, чтобы обеспечить интервал выборки (например, равный 50), и после определения исходной точки в пределах первых 50 элементов затем отбирается каждый 50-й элемент выборки. Отобранная совокупность носит более случайный характер, если исходная точка определяется путем использования генератора случайных чисел в компьютере или таблиц случайных чисел. При систематическом отборе элементы отобранной совокупности внутри генеральной совокупности не должны быть структурированы таким образом, чтобы интервалы выборки соответствовали какой-то конкретной особенности структуры генеральной совокупности.

Бессистемный отбор. При бессистемном отборе отобранная совокупность формируется не следуя какой-либо систематизации. Несмотря на то что систематизация не используется, аудитор должен избегать какой-либо предвзятости или предсказуемости (например, не будет избегать каких-либо элементов, которые трудно обнаружить, или не будет всегда избирать или избегать избирать первые или последние бухгалтерские записи на данной странице) и постарается обеспечить, чтобы все статьи генеральной совокупности могли быть избраны. Бессистемный отбор не применяется при использовании статистической выборки.

Отбор элементов для проверки блоками. Это выбор смежных элементов генеральной совокупности (например, первичных документов какого-либо раздела учета, относящихся к одному конкретному месяцу). Выбор блоком не является основным методом отбора совокупности и обычно не может применяться при отборе элементов для проверки в ходе аудита, поскольку большинство генеральных совокупностей структурировано таким образом, что последовательно расположенные элементы могут предположительно иметь сходные характеристики, которые при этом отличаются от характеристик иных элементов генеральной совокупности. Хотя при некоторых обстоятельствах аудиторская процедура по проверке блока элементов может оказаться целесообразной, этот метод редко является надлежащим методом формирования отобранной совокупности, если аудитор рассчитывает сделать на основе отобранной совокупности значимые выводы о всей генеральной совокупности.

Аудитор должен проводить аудиторские процедуры, являющиеся надлежащими для конкретной цели теста по каждому отобранному элементу. Если отобранный элемент не является надлежащим для применения процедуры, то процедура обычно совершается по отношению к какому-либо замещающему элементу.

Иногда аудитор не в состоянии применить запланированные аудиторские процедуры к отобранному элементу, поскольку, например, документы, касающиеся данного элемента, были утрачены. Если применительно к такому элементу не могут быть выполнены подходящие альтернативные процедуры, то аудитор обычно считает, что данная статья бухгалтерского учета содержит ошибку. Примером подходящей альтернативной процедуры может быть проверка последующих денежных поступлений в случае, когда в ответ на запрос в положительной форме о подтверждении дебиторской задолженности не был получен ответ.

Аудитор должен проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на цели конкретного теста и на другие области аудита.

При тестировании средств внутреннего контроля аудитор уделяет основное внимание организации и работоспособности этих средств, а также оценке их риска. Если при этом выявляются ошибки, аудитор должен проанализировать: прямое влияние выявленных ошибок на достоверность бухгалтерской (финансовой)

отчетности; надежность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также ее влияние на планируемые аудиторские процедуры, например, когда ошибки являются результатом действий руководства аудируемого лица, совершенных в обход средств внутреннего контроля.

При анализе обнаруженных ошибок аудитор может установить, что у многих из них есть общие характеристики (например, вид операции, место совершения операции, участок производства, период). В таких обстоятельствах аудитор может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, которые обладают этой общей характеристикой, и провести аудиторские процедуры применительно к такой страте. Кроме того, такие ошибки могут быть умышленными и указывать на возможность совершения недобросовестных действий.

В некоторых случаях аудитор может установить, что ошибка обусловлена каким-то отдельным событием, которое не происходит лишь в конкретно определяемых случаях, и потому она не является репрезентативной по отношению к аналогичным ошибкам в генеральной совокупности (аномальная ошибка). Для того чтобы признать ошибку аномальной, аудитор должен быть в достаточной мере уверен в том, что такая ошибка не репрезентативна по отношению к генеральной совокупности. Аудитор обеспечивает такую уверенность путем проведения дополнительной работы.

Дополнительная работа зависит от конкретной ситуации, но она должна быть адекватной с точки зрения предоставления аудитору достаточных надлежащих доказательств того, что ошибка не затрагивает оставшуюся часть генеральной совокупности. Одним из примеров является ошибка, вызванная сбоем в работе электронно-вычислительной техники, который произошел лишь однажды в течение некоторого периода времени. В этом случае аудитор оценивает последствия указанного сбоя (например, путем изучения конкретных операций, обработанных в течение этого дня) и анализирует влияние причин такого сбоя на аудиторские процедуры и выводы.

Другим примером является ошибка, которая вызвана применением неправильной формулы при вычислении всех значений стоимости материально-производственных запасов в каком-либо конкретном подразделении аудируемого лица. Для того чтобы признать ошибку аномальной, аудитор должен удостовериться в том, что во всех других подразделениях использовалась правильная формула.

По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен экстраполировать (распространить) ошибки, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности, и должен проанализировать воздействие прогнозируемой (экстраполированной) ошибки на цели конкретного теста и на другие области аудита. Аудитор оценивает общую ошибку в генеральной совокупности, чтобы получить обобщенное представление диапазона ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой.

Для процедуры проверки по существу допустимая ошибка является допустимым искажением и представляет собой сумму, меньшую или равную предварительной оценке существенности, данной аудитором и используемой для отдельных аудируемых остатков по счетам бухгалтерского учета.

Если ошибка признана аномальной, она может быть исключена при экстраполяции ошибок, найденных в отобранной совокупности, на всю генеральную совокупность. Последствия любой такой ошибки, если она не исправлена, все равно должны быть рассмотрены в дополнение к оценке полной величины ошибок, не являющихся аномальными. Если обороты по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций были подразделены на страты, то экстраполяция ошибок проводится отдельно по каждой страте. Совокупность типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок по каждой страте рассматривается по их влиянию на достоверность остатка по счету бухгалтерского учета или всей группы однотипных операций.

Для тестов средств внутреннего контроля не требуется экстраполяции ошибок в явном виде, поскольку доля ошибок в отобранной совокупности в то же время есть предсказываемая доля ошибок в генеральной совокупности в целом.

Аудитор должен оценить результаты проверки элементов в отобранной совокупности, чтобы определить, подтвердилась ли предварительная оценка конкретной характеристики генеральной совокупности или оценка должна быть пересмотрена.

При тестировании средств внутреннего контроля неожиданно высокая доля ошибок в отобранной совокупности может привести к увеличению оцениваемого уровня риска средств внутреннего контроля, если не будут получены дополнительные аудиторские доказательства, обосновывающие первоначальную оценку.

При проверке по существу неожиданно высокое значение ошибки в отобранной совокупности может дать аудитору основания

полагать, что остаток по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций существенно искажены при отсутствии дополнительных аудиторских доказательств того, что такие существенные искажения не произошли.

Если совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок меньше допустимой ошибки, но приближается к ней, аудитор анализирует убедительность результатов выборочной проверки с точки зрения других аудиторских процедур и может считать целесообразным получение дополнительных аудиторских доказательств. Совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок представляет собой наиболее верную оценку аудитором ошибки по всем элементам генеральной совокупности.

На выводы по результатам выборочной проверки влияет риск, связанный с использованием выборочного метода. Если лучшая оценка ошибки приближается к допустимой ошибке, аудитор оценивает риск того, что иная выборка привела бы к другой оценке ошибки, которая могла бы превысить допустимую. Анализ результатов других аудиторских процедур позволяет аудитору оценить этот риск. В то же время такой риск уменьшается, если в ходе аудита были получены дополнительные аудиторские доказательства.

Если анализ результатов проверки отобранной совокупности показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

а) обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой проанализировать выявленные ошибки, рекомендовать руководству аудируемого лица принять меры к обнаружению в данной области учета других ошибок, а также провести необходимые корректировки;

б) видоизменить запланированные аудиторские процедуры;

в) рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

Вопросы для самопроверки

1. Что такое аудиторская выборка?
2. В каких случаях применяется выборочный метод проверки?
3. Назовите цель выборочной проверки по существу.
4. В чем состоит задача выборочной проверки на соответствие?
5. Что такое общая и аномальная ошибки?
6. Приведите примеры элементов выборки.
7. Что такое статистический подход к выборочной проверке?
8. В чем состоят риски выборки?

ОЦЕНКА АУДИТОРОМ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

13.1. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», введенным Постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532, при планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также при подготовке аудиторского заключения аудитор должен рассмотреть риск существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий или ошибок.

Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности может явиться следствием ошибок и недобросовестных действий.

Ошибка — непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации.

Примеры ошибок: ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась бухгалтерская (финансовая) отчетность; неправильные оценочные значения, возникающие в результате неверного учета или неверной интерпретации фактов; ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, классификации, представлению или раскрытию.

Под *недобросовестными действиями* понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод.

Однако аудитор обязан уделять внимание только тем недобросовестным действиям, которые являются причиной существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В недобросовестных действиях могут участвовать третьи лица, не относящиеся к аудируемому лицу.

Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита: возникающие в процессе недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности; возникающие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях введения в заблуждение пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Недобросовестным составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности считаются следующие действия:

- фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;
- преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Присвоение активов может быть осуществлено разными способами, в том числе путем присвоения денежных средств, материальных или нематериальных активов, инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг. Как правило, такие действия сопровождаются вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами для сокрытия недостатков активов.

Недобросовестные действия, как правило, совершают лица, имеющие мотивы (семейные или личные финансовые затруднения) и осознаваемые возможности для их совершения. Недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности возможно в тех случаях, когда руководство аудируемого лица под воздействием внешних или внутренних факторов желает достичь необъективных результатов деятельности. Осознаваемая возмож-

ность недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности или незаконного присвоения активов существует в том случае, когда какое-либо лицо считает, что может обойти систему внутреннего контроля (например, если данное лицо занимает ответственное положение или знает конкретные недочеты в системе внутреннего контроля).

Ошибка отличается от недобросовестного действия *отсутствием умысла*, лежащим в основе действия, приведшего к искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и, как правило, подразумевают целенаправленное сокрытие фактов. В то время как аудитор может определить потенциальную возможность совершения недобросовестных действий, для него сложно, а то и невозможно установить умысел, особенно в части субъективного суждения руководства аудируемого лица.

Ответственность представителей собственника и руководства аудируемого лица. Руководство аудируемого лица и представители собственника в соответствии с законодательством Российской Федерации несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и ошибок.

Ответственность указанных лиц может зависеть от организационной структуры и внутренних регламентирующих документов аудируемого лица. Практика корпоративного управления требует, чтобы представители собственника и руководство аудируемого лица создавали и поддерживали общую культуру честности и высоких моральных принципов, а также установили надлежащие средства контроля для предотвращения и обнаружения ошибок и недобросовестных действий.

Представители собственника обязаны осуществлять надзор за обеспечением надежности системы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и обеспечивать работоспособность средств контроля.

Руководство аудируемого лица обязано создать контрольную среду и поддерживать политику и процедуры, обеспечивающие максимальное достижение поставленных целей упорядоченной и эффективной деятельности аудируемого лица путем внедрения и обеспечения непрерывности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предназначенной для предотвращения и обнаружения фактов недобросовестных действий и ошибок. Такая система снижает, но не устраняет полно-

стью риск искажений из-за ошибок и недобросовестных действий. Руководство аудируемого лица несет ответственность за любой остающийся риск.

Обязанности аудитора. Аудит, проведенный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, призван обеспечить разумную уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений, вызванных как недобросовестными действиями, так и ошибками. Периодический аудит является одним из сдерживающих факторов искажений. Однако аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение ошибок и недобросовестных действий.

Аудитор не может получить абсолютную уверенность в том, что все существенные искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности будут обнаружены. В связи с неотъемлемыми ограничениями аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности не будут обнаружены, несмотря на то что аудит был надлежащим образом спланирован и проводился в точном соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Риск необнаружения существенных искажений в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искажений в результате ошибок, так как недобросовестные действия могут включать специально разработанные и организованные схемы, направленные на их маскировку (подделку документов, намеренное неотражение хозяйственных операций или целенаправленное искажение фактов, предоставляемых аудитору). Выявить недобросовестные действия еще сложнее, если несколько человек вступают в сговор.

В результате сговора аудитору могут быть представлены доказательства, кажущиеся убедительными, но на самом деле являющиеся ложными. Способность аудитора обнаружить недобросовестные действия зависит от опыта нарушителя, частоты и объема манипуляций, размера сумм, являющихся объектом манипуляций, и служебного положения лиц, участвующих в недобросовестных действиях.

Процедуры аудита, действенные для обнаружения допущенных ошибок, могут оказаться неэффективными для обнаружения недобросовестных действий.

Риск необнаружения недобросовестных действий руководства аудируемого лица намного выше, чем риск необнаружения недобросовестных действий его сотрудников, так как руководство и представители собственника занимают положение, позволяющее предположить наличие у них высокого авторитета, честности и порядочности, что дает им возможность обходить формально установленные процедуры контроля. Руководство определенного уровня может воспользоваться своим положением и обойти процедуры контроля, предназначенные для предотвращения аналогичных недобросовестных действий сотрудников (например, отдать распоряжение отразить в учете ту или иную хозяйственную операцию или сокрыть ее). Руководство может приказать сотрудникам совершить какое-либо недобросовестное действие или воспользоваться их помощью для этого, а рядовые сотрудники могут не быть осведомлены об этом.

Мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности основывается на разумной уверенности. Поэтому аудит не может гарантировать выявление существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок.

Следовательно, если впоследствии в бухгалтерской (финансовой) отчетности обнаружатся существенные искажения, являющиеся результатом недобросовестных действий или ошибок, это не может служить признаком того, что:

- попытка получить разумную уверенность оказалась неудачной;
- планирование аудита, его выполнение или профессиональное суждение аудитора были неадекватны;
- отсутствовали профессиональная компетентность и должная тщательность;
- не выполнялись федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Невыявление недобросовестных действий в ходе аудита может встречаться в определенных случаях умышленных искажений, поскольку процедуры аудита могут оказаться неэффективными для обнаружения умышленных искажений, сокрытых в результате сговора лиц, представляющих руководство, собственника, сотрудников аудируемого лица или третьих лиц, либо сокрытых с применением фальсификации документов.

Соответствие проведения аудита федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности определяется адекватностью

выполненных процедур аудита и надлежащим характером аудиторского заключения, основанного на результатах этих процедур.

В соответствии с ФСА № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудитор должен планировать и проводить аудит с позиции профессионального скептицизма. Это необходимо для выявления и оценки ситуаций, если:

- имеются факторы, которые увеличивают риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок (например, особенности руководства, его влияние на контрольную среду, состояние отрасли экономики, в которой аудируемое лицо осуществляет деятельность, характеристики его хозяйственной деятельности, его финансовая стабильность);
- существуют обстоятельства, вызывающие подозрение аудитора в наличии существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- получены доказательства (в том числе информация, имеющаяся у аудитора по результатам предыдущего аудита), ставящие под сомнение надежность разъяснений и заявлений руководства аудируемого лица.

До получения доказательств обратного аудитор имеет право воспринимать записи и документы аудируемого лица как подлинные.

Аудит, проведенный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, как правило, не предполагает проверку подлинности документации и не требует от аудитора как лица, не имеющего специальной подготовки, быть специалистом по такой проверке.

Руководитель аудиторской группы должен обсудить с другими членами аудиторской группы вопрос, касающийся вероятности того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица может быть подвержена существенным искажениям в результате недобросовестных действий и ошибок.

При *планировании аудита* аудитор должен сделать необходимые запросы руководству аудируемого лица, чтобы:

- понять оценку руководством аудируемого лица риска существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий или ошибки,

а также выяснить особенности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- получить представление о том, как организована руководством аудируемого лица система бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращения и выявления ошибок;
- определить, известно ли руководству аудируемого лица о недобросовестных действиях, оказавших отрицательное влияние на аудируемое лицо, или об имеющихся подозрениях в совершении недобросовестных действий, возникших в результате служебного расследования, проведенного до начала аудита;
- определить, были ли руководством аудируемого лица в отчетном периоде обнаружены существенные ошибки.

Аудитор дополняет свои знания об аудируемом лице путем направления запросов руководству аудируемого лица относительно оценок руководством риска недобросовестных действий и систем, предназначенных для их предотвращения и обнаружения.

Кроме того, аудитор направляет запросы руководству в целях более точного понимания действующей системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Поскольку руководство аудируемого лица несет ответственность за работу системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля и за составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, то аудитору целесообразно запросить руководство о выполнении им указанных обязанностей. Эти запросы могут быть, например, посвящены:

- выявлению дочерних организаций, сегментов деятельности, видов операций, оборотов по счетам и разделов отчетности с наиболее высокой вероятностью появления ошибки либо выявлению факторов риска недобросовестных действий и определению мер, принимаемых руководством аудируемого лица для предотвращения ошибок и недобросовестных действий;
- функционированию службы внутреннего аудита аудируемого лица, выявлению данной службой недобросовестных действий или других серьезных недостатков в системе внутреннего контроля;
- способам доведения руководством аудируемого лица до сотрудников надлежащих норм деловой практики и этики.

Аудитору важно направить запрос руководству аудируемого лица о том, как организована система бухгалтерского учета и внут-

ренного контроля у аудируемого лица для того, чтобы узнать, например, что руководство аудируемого лица сознательно идет на риск, связанный с недостатками в распределении обязанностей. Информация, полученная по результатам запроса, может оказаться полезной при определении факторов риска недобросовестных действий, которые способны повлиять на оценку аудитором риска того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность содержит существенные искажения, вызванные такими недобросовестными действиями.

Аудитору также важно направить запрос руководству аудируемого лица о том, известны ли ему случаи недобросовестных действий, повлиявших на деятельность аудируемого лица, имеет ли оно подозрения в наличии таких недобросовестных действий, находящихся в стадии служебного расследования, и обнаруживало ли оно существенные ошибки.

Этот запрос может дать сведения об имеющихся недостатках в процедурах контроля (например, когда ряд ошибок относится к одной конкретной области учета). В то же время такой запрос может подтвердить действенность процедур контроля, с помощью которых своевременно обнаруживаются и расследуются любые отклонения от надлежащего порядка.

Запросы аудитора руководству аудируемого лица могут предоставить полезную информацию о риске существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий сотрудников аудируемого лица. Однако такие запросы вряд ли дадут информацию о риске существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий руководства. Действия аудитора в отношении последствий факторов риска недобросовестных действий в первую очередь относятся к случаям недобросовестных действий руководства.

Представители собственника аудируемого лица, как правило, осуществляют надзор за системами мониторинга риска, финансовый контроль и контроль за соответствием деятельности данного лица законодательству Российской Федерации.

Если у аудируемого лица создана эффективная система корпоративного управления и представители собственника активно участвуют в контроле за исполнением руководством аудируемого лица своих обязанностей, аудитору рекомендуется обращаться к представителям собственника, чтобы узнать их мнение об аде-

кватности имеющейся системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий и ошибок, о риске таких недобросовестных действий и ошибок, а также о компетентности и порядочности руководства. В результате осуществления таких запросов может быть получена информация о вероятности наличия, например, фактов недобросовестных действий руководства аудируемого лица.

Аудитор может получить возможность узнать мнение представителей собственника, например, на встрече с ними для обсуждения общего подхода к проведению аудита и его объема. Такое обсуждение может дать возможность представителям собственника привлечь внимание аудитора к вопросам, вызывающим озабоченность.

Поскольку обязанности представителей собственника и руководства могут зависеть от особенностей конкретного аудируемого лица, аудитору необходимо понимать характер обязанностей этих лиц в организационной структуре аудируемого лица для обеспечения того, чтобы указанные запросы направлялись надлежащим лицам.

Наряду с направлением руководством аудируемого лица запросов аудитор должен решить, существуют ли вопросы, которые следует обсудить с представителями собственника. Такие вопросы могут включать в себя:

- характер, объем и периодичность оценки руководством аудируемого лица имеющейся системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий и ошибок, а также риска искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ненадлежащее реагирование руководства аудируемого лица на существенные недостатки средств внутреннего контроля, обнаруженные во время проведения предыдущего аудита;
- оценку аудитором надежности контрольной среды аудируемого лица, включая вопросы компетентности и порядочности руководства аудируемого лица;
- влияние указанных вопросов на общий подход к проведению аудита и его объем, включая дополнительные процедуры, которые могут потребоваться аудитору.

При оценке неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен рассмотреть, в какой мере может быть существенно искажена бухгалтерская (финансовая) отчетность в ре-

зультате недобросовестных действий и ошибок. Рассматривая риск существенных искажений, возникших в результате недобросовестных действий, аудитор должен оценить, имеются ли факторы риска, указывающие либо на недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности или на присвоение активов.

Возможность сокрытия недобросовестных действий намного усложняет процесс их обнаружения. Тем не менее, используя знания о деятельности аудируемого лица, аудитор может определить события или условия, дающие возможность, мотивацию или средство совершения недобросовестных действий, либо установить факт уже свершившегося недобросовестного действия. Такие события или условия называются факторами риска недобросовестных действий.

Например, отсутствие первичного документа или противоречивый результат проведения аналитической процедуры. Эти события могут произойти в результате других обстоятельств, а не в результате недобросовестных действий. Факторы риска недобросовестных действий не всегда указывают на наличие таких действий, но они часто происходят в тех обстоятельствах, что и эти действия. Наличие факторов риска недобросовестных действий может изменить оценку аудитором неотъемлемого риска или риска средств контроля.

Факторы риска недобросовестных действий различаются по значимости. Иногда они присутствуют у тех аудируемых лиц, у которых в силу конкретных условий нет оснований для риска существенного искажения. Аудитор должен руководствоваться профессиональным суждением при рассмотрении факторов риска недобросовестных действий по отдельности или в совокупности, а также при рассмотрении специальных средств контроля, которые должны уменьшать такой риск.

Характеристики стоимости, сложности структуры и формы собственности аудируемого лица в значительной мере влияют на рассмотрение применяемых факторов риска недобросовестных действий.

В отношении крупного аудируемого лица аудитор, как правило, рассматривает сдерживающие факторы ненадлежащего поведения руководства, в частности контроль представителей собственника и внутренний аудит. Аудитор также рассматривает принятые руководством аудируемого лица меры по соблюдению этических норм и норм корпоративного поведения.

В отношении малого аудируемого лица многие эти рекомендации могут быть неприменимыми или менее значимыми. Например, малое аудируемое лицо может не иметь кодекса корпоративного поведения. В таком случае важность вопросов порядочности и этичности поведения может доводиться до сведения сотрудников в устной форме и посредством личного примера руководства. Доминирование одного лица в руководстве малого аудируемого лица, как правило, не должно указывать на неспособность руководителя довести до сведения сотрудников его надлежащее отношение к внутреннему контролю и процессу составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

С одной стороны, наличие факторов риска недобросовестных действий может свидетельствовать о невозможности аудитора оценить в дальнейшем риски средств контроля на уровне более низком, чем высокий, для конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. С другой стороны, аудитор может иметь возможность установить наличие средств внутреннего контроля, созданных таким образом, чтобы снизить факторы риска недобросовестных действий, которые аудитор может проверить для обоснования своей сниженной оценки риска средств контроля.

На основании своей оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля (включая результаты проведенных тестов средств контроля) аудитор должен разработать процедуры проверки по существу для снижения до приемлемо низкого уровня риска того, что искажения, существенные для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, являющиеся результатом недобросовестных действий и ошибок, не будут обнаружены.

При планировании процедур проверки по существу аудитор должен учитывать выявленные им факторы риска недобросовестных действий. Реагирование аудитора на эти факторы будет зависеть от их характера и значимости. В некоторых случаях, несмотря на наличие факторов риска недобросовестных действий, аудитор может выразить профессиональное суждение, что ранее запланированные процедуры аудита, в том числе тесты средств контроля и процедуры проверки по существу, достаточны для реагирования на указанные факторы.

В других обстоятельствах аудитор может сделать вывод о необходимости изменения характера, временных рамок и объема

процедур проверки по существу для учета существующих факторов риска недобросовестных действий. В таких случаях аудитор рассматривает оценку риска существенного искажения и решает, затронет ли оно бухгалтерскую (финансовую) отчетность в целом, либо конкретный счет бухгалтерского учета, группу однотипных операций или предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо все перечисленное вместе. Аудитор решает, какие меры будут более эффективными для реагирования на установленные факторы риска недобросовестных действий. Изменение характера аудиторских процедур может быть более действенным, чем изменение их объема.

Аудиторские процедуры при обстоятельствах, указывающих на возможные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. В ходе проведения аудита аудитор может столкнуться с обстоятельствами, указывающими на возможные существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок.

Если аудитор сталкивается с обстоятельствами, указывающими на возможные существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок, он должен выполнить процедуры для установления такого факта.

Характер, временные рамки и объем этих процедур зависят от профессионального суждения аудитора о виде предполагаемых недобросовестных действий и ошибок, вероятности их возникновения и вероятности того, что тот или иной вид недобросовестных действий или ошибок окажет существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Как правило, аудитору удастся применить достаточные процедуры, чтобы подтвердить или рассеять подозрения о существенных искажениях бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникших в результате недобросовестных действий и ошибок.

В противном случае аудитор рассматривает влияние предполагаемых недобросовестных действий или ошибок, а также предполагаемых искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности на аудиторское заключение.

Аудитор не должен считать, что недобросовестное действие или ошибка единичны. Поэтому до завершения аудита он должен рассмотреть необходимость пересмотра оценки компонентов аудиторского риска, сделанной при планировании аудита, и опреде-

лить целесообразность изменения характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур.

Аудитору целесообразно рассмотреть:

- характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу;
- оценку эффективности средств внутреннего контроля в случае, если риск средств контроля был оценен ниже, чем высокий;
- поручения членам аудиторской группы, которые следует дать при данных обстоятельствах;
- прочие искажения, чтобы определить, не являются ли какие-либо из них результатом недобросовестных действий и/или ошибок.

Если аудитор обнаруживает искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности, он должен определить, не является ли это искажение признаком совершения недобросовестных действий, и при утвердительном ответе аудитор должен рассмотреть влияние такого искажения на другие вопросы аудита, особенно в отношении надежности разъяснений и заявлений руководства аудируемого лица.

Если аудитор делает вывод о том, что искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности является или может являться результатом недобросовестных действий, он должен проанализировать причастность к этим действиям определенного лица или лиц, особенно с точки зрения их положения в организационной структуре аудируемого лица.

Если аудитор выяснит, что недобросовестные действия были совершены с участием членов высшего руководства (руководитель и его заместители) аудируемого лица, то даже при несущественной величине искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности данной проблеме следует уделить значительное внимание при проведении аудита.

В этом случае аудитор может быть поставлен перед необходимостью пересмотреть надежность ранее полученных доказательств, поскольку не исключено, что возникнут сомнения в полноте и правдивости представленных заявлений и подлинности бухгалтерских записей и первичных документов. Кроме того, при пересмотре надежности доказательств аудитор должен рассмотреть вероятность сговора сотрудников, руководства и иных лиц. Если руководство, особенно на самом высоком уровне, причаст-

но к недобросовестным действиям, то аудитор может не получить всех доказательств, необходимых для проведения аудита и составления аудиторского заключения.

Если аудитор подтверждает либо оказывается не в состоянии сделать вывод о том, была ли бухгалтерская (финансовая) отчетность существенно искажена в результате недобросовестных действий и ошибок, он должен рассмотреть последствия этого для результатов аудита.

При этом если в ходе проведения аудита установлены факторы риска недобросовестных действий, которые заставили аудитора считать необходимым проведение дополнительных аудиторских процедур, то он должен документально оформить такие факторы и процедуры.

Официальные заявления и разъяснения руководства. Аудитор должен получить письменные заявления от руководства аудируемого лица, в которых руководство аудируемого лица:

- подтверждает свои обязанности по внедрению и обеспечению эффективности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которая создана для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок;
- выражает свое мнение о том, что неисправленные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленные аудитором при проведении аудита, являются несущественными по отдельности и в совокупности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом. Краткое изложение таких искажений должно быть включено в заявление руководства или прилагаться к нему;
- проинформировало аудитора о всех важных фактах, относящихся к любому недобросовестному действию;
- дает оценку риска того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность может содержать существенные искажения, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок;
- признает свою ответственность за надлежащее составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В связи с тем что руководство аудируемого лица несет ответственность за исправление бухгалтерской (финансовой) отчетности и выявленных искажений, важно, чтобы аудитор получил от руководства письменные заявления о том, что оно не признает существенными какие-либо не исправленные в бухгал-

терской (финансовой) отчетности искажения как по отдельности, так и в совокупности, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок. Такие заявления не могут служить для аудитора заменой достаточных надлежащих аудиторских доказательств. В некоторых случаях руководство аудируемого лица может быть несогласно с тем, что какие-либо неисправленные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, указанные аудитором, являются искажениями. В этом случае руководство аудируемого лица должно дополнить письменное заявление следующим: «Мы считаем, что статьи _____ и _____ не содержат искажения, поскольку (далее приводится обоснование)».

Аудитор вправе определить числовой показатель, ниже которого не следует обобщать искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как, по его мнению, совокупность указанных искажений заведомо не окажет существенного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. При этом аудитор должен учитывать, что существенными являются как количественные, так и качественные характеристики искажений, и даже незначительные числовые показатели могут существенно исказить бухгалтерскую (финансовую) отчетность. В составе суммы неисправленных искажений, включенных или прилагаемых к письменным заявлениям, не следует указывать искажения, заведомо не оказывающие существенного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

В связи со сложностью выявления недобросовестных действий и определения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникших в результате таких действий, аудитор важно получить письменные заявления от руководства, подтверждающие, что оно раскрыло аудитору все важные факты, относящиеся к любому недобросовестному действию, о которых оно знает и которые могут отрицательно повлиять на деятельность аудируемого лица, а также на оценку руководством риска того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность может содержать существенные искажения, возникшие в результате недобросовестных действий.

Сообщение информации. После того как аудитор установил факт искажений, возникших в результате недобросовестных действий или ошибок, аудитору следует сообщить об этом руководству аудируемого лица, представителям собственника, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, — уполномоченным государственным органам власти.

Своевременное сообщение руководству аудируемого лица надлежащего уровня об искажениях, возникших в результате недобросовестных действий или ошибок, необходимо для принятия руководством аудируемого лица должных мер. Надлежащий уровень руководства аудируемого лица определяется профессиональным суждением аудитора и зависит от характера, значимости и частоты недобросовестных действий и ошибок. Надлежащим считается уровень, хотя бы следующий за тем, на котором находится лицо, причастное к недобросовестным действиям и ошибкам или подозреваемое в них.

Вопросы, подлежащие сообщению представителям собственника, определяются профессиональным суждением аудитора. Такие вопросы могут включать в себя:

- вопросы компетентности и порядочности руководства;
- недобросовестные действия с участием руководства;
- другие недобросовестные действия, приведшие к существенным искажениям в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникшие в результате ошибок;
- искажения, которые могут вызвать существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в будущем.

Если аудитор обнаружил существенные искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникшие в результате ошибки, он должен своевременно сообщить об этом руководителям надлежащего уровня и при необходимости представителям собственника аудируемого лица.

Аудитор должен сообщить представителям собственника аудируемого лица о неисправленных искажениях в бухгалтерской (финансовой) отчетности, выявленных в ходе проведения аудита и отнесенных руководством аудируемого лица к разряду несущественных как по отдельности, так и в совокупности для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом.

Неисправленные искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности, о которых сообщается представителям собственника аудируемого лица, не должны включать в себя искажения ниже определенного числового показателя.

Если аудитор обнаружил недобросовестные действия (независимо от того, приведут ли они к существенным искажениям в бухгалтерской (финансовой) отчетности) или получил информацию о возможности осуществления такого действия (даже если воз-

можное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность не будет существенным), он должен своевременно сообщить об этих фактах руководству аудируемого лица надлежащего уровня, а также при необходимости проинформировать об этом представителей собственника аудируемого лица.

При получении доказательств недобросовестности действий или возможности недобросовестных действий аудитор должен своевременно сообщить об этом руководству аудируемого лица надлежащего уровня. Аудитор должен сообщить об этом даже в тех случаях, когда такое действие можно считать несущественным (например, незначительная растрата, допущенная сотрудником на низшем уровне организационной структуры аудируемого лица). Определение надлежащего уровня руководства также зависит от вероятности сговора или привлечения к недобросовестным действиям конкретного руководителя.

Если аудитор уверен, что искажение является результатом недобросовестных действий или может быть их результатом, и уже либо определил, что этот факт окажет существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, либо еще не смог оценить, насколько существенным является этот факт, то он:

- должен обсудить этот вопрос и методы дальнейшего служебного расследования с руководством аудируемого лица надлежащего уровня, при условии, что этот уровень выше, по меньшей мере, на одну ступень того уровня, который занимают лица, привлеченные к недобросовестным действиям, а также с руководством высшего уровня (руководитель аудируемого лица или его заместители);
- если это целесообразно, должен посоветовать руководству аудируемого лица получить необходимые юридические консультации.

Аудитор должен сообщить руководству о любых существенных недостатках средств внутреннего контроля в части, относящейся к предотвращению или обнаружению недобросовестных действий или ошибок, привлечших внимание аудитора во время проведения аудиторской проверки. Аудитор должен быть уверен, что представители собственника проинформированы о существенных недостатках средств внутреннего контроля, относящихся к предотвращению или обнаружению недобросовестных действий или ошибок, о которых аудитор узнал от руководства или которые аудитор обнаружил в ходе аудита.

При обнаружении аудитором существенных недостатков средств внутреннего контроля, предназначенных для предотвращения или обнаружения недобросовестных действий или ошибок, он сообщает о таких существенных недостатках руководству аудируемого лица. В связи с тем что наличие существенных недостатков средств внутреннего контроля, предназначенных для предотвращения или обнаружения недобросовестных действий или ошибок, может привести к серьезным последствиям, аудитору важно проинформировать о них представителей собственника.

Если аудитор сомневается в порядочности руководства и представителей собственника аудируемого лица, то аудитору рекомендуется получить юридические консультации для определения дальнейшего плана действий.

Профессиональный долг аудитора не позволяет ему предоставлять конфиденциальную информацию об аудируемом лице, в том числе о недобросовестных действиях и ошибках, третьим лицам. Тем не менее в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, аудитор должен сообщить информацию об обнаруженных фактах недобросовестных действий и ошибках уполномоченным государственным органам власти. В спорных случаях аудитору следует получить необходимые юридические консультации.

Невозможность завершить аудиторское задание. Если аудитор приходит к выводу о невозможности завершения аудита по причине искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий, то аудитор должен:

- учесть свою профессиональную и юридическую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования для аудитора доложить информацию об искажениях в результате недобросовестных действий лицу или лицам, назначившим аудитора, или в установленных случаях уполномоченным государственным органам власти;
- рассмотреть возможность отказа от задания.

Если аудитор отказывается от задания, то он должен:

- обсудить с руководством и представителями собственника аудируемого лица отказ аудитора от задания и причины этого отказа;
- проанализировать профессиональные и юридические требования для сообщения об отказе аудитора от аудиторского задания и причинах отказа лицу или лицам, назначившим

аудитора, или в установленных случаях уполномоченным государственным органом.

Аудитор может столкнуться с исключительными ситуациями, ставящими под вопрос его возможность продолжать аудиторскую проверку. Например, если:

- при обнаружении недобросовестных действий аудируемое лицо не осуществляет ответных действий, которые, по мнению аудитора, необходимы при данных обстоятельствах, даже если недобросовестные действия не являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- аудитор считает, что риск существенных искажений по причине недобросовестных действий и результаты аудиторских тестов указывают на значительную вероятность существенных и серьезных злоупотреблений;
- у аудитора имеются значительные сомнения в компетентности и порядочности руководства или представителей собственника аудируемого лица.

Не представляется возможным указать конкретные ситуации, когда отказ аудитора от аудиторского задания является надлежащим. На выводы аудитора оказывают влияние привлечение к недобросовестным действиям руководства или представителей собственника аудируемого лица (что может повлиять на достоверность заявлений руководства) и сомнения аудитора в возможности продолжения отношений с данным аудируемым лицом.

Учитывая исключительный характер обстоятельств и необходимость соблюдения требований законодательства Российской Федерации, аудитору целесообразно получить юридические консультации при принятии решения о возможном отказе от аудиторского задания и при определении дальнейшего плана действий.

В соответствии с общепринятыми нормами аудиторской этики при получении запроса от предполагаемого аудитора-преемника действующий аудитор должен указать на наличие профессиональных причин, по которым предполагаемому аудитору-преемнику не следует выполнять данное поручение. Если аудируемое лицо отказывается действующему аудитору в разрешении обсудить положение дел с предполагаемым аудитором-преемником или налагает ограничения на информацию, которую вправе сообщить действующий аудитор, этот факт должен быть раскрыт предполагаемому аудитору-преемнику.

Предполагаемый аудитор-преемник может обратиться к действующему аудитору с запросом о возможных причинах, по ко-

торым предполагаемому аудитору-преемнику не следует соглашаться с назначением.

Объем информации об аудируемом лице, который действующий аудитор может обсудить с предполагаемым аудитором-преемником, зависит от того, получил ли действующий аудитор на это разрешение аудируемого лица, а также от других конкретных обстоятельств. С учетом ограничений, вытекающих из установленного круга ответственности, действующий аудитор сообщает предполагаемому аудитору-преемнику о наличии профессиональных причин для отказа от данного назначения, предоставляя информацию и обсуждая с предполагаемым аудитором-преемником аудиторское задание. Если действующий аудитор отказался от задания по причине установления им фактов недобросовестных действий или возможных случаев серьезных злоупотреблений, то ему необходимо указать только факты (а не выводы), касающиеся данных аспектов.

13.2. Оценка аудитором результатов аудиторской проверки

Внутренняя проверка качества аудита включает детальное изучение сотрудником аудиторской организации, руководящим рядовыми исполнителями, всех рабочих документов, подготовленных ими. Проверка включает детальное изучение всех проведенных процедур, произведенных расчетов, сделанных выводов и заключений.

Цель проверки состоит в установлении того, что все пункты общего плана и программы аудита выполнены, а по итогам проведения аудиторских процедур рядовые исполнители сделали правильные выводы.

Руководитель проверки должен убедиться в том, что:

- план и программа аудита полностью выполнены, на программе аудита стоят пометки, обозначения, подписи, подтверждающие ее завершение;
- размер аудиторской выборки определен правильно;
- сделанные выводы соответствуют полученным результатам аудиторских процедур;
- оформление рабочих документов соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и внутренним стандартам аудиторских организаций и аудиторов;

- обнаруженные искажения бухгалтерской отчетности не превышают по отдельности или в совокупности установленного аудиторской организацией уровня существенности;
- аудиторский файл (комплект рабочих документов аудита) содержит достаточно аудиторских доказательств, необходимых для обоснования сделанных выводов;
- аудиторская проверка в целом проведена в соответствии с требованиями внутренних стандартов аудиторской организации.

13.3. Информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита

Результаты аудиторской проверки должны быть представлены в двух документах: аудиторском заключении и, как следует из федерального правила (стандарта) № 22, информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника.

Что касается подготовки и представления аудиторского заключения, то эти вопросы освещены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» в ст. 10 п. 11 и федеральном правиле (стандарте) № 6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» (см. подробнее гл. 14).

Второй документ — информация, полученная по результатам аудита, положениями федерального правила (стандарта) № 22 столь четко не регламентирована, и поэтому необходимо привести общие рекомендации в части подготовки этой информации.

Безусловно, содержание такой информации в соответствии с федеральными правилом (стандартом) № 22 является более раскрытым по сравнению с требованием российского правила (стандарта) «Письменная информация руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита». Отличия состоят в том, что теперь информация может быть представлена в устной и письменной форме, требования к составу информации также упрощены и др. Такое положение связано с прогрессом в области аудиторских проверок, повышением качества ведения бухгалтерского учета в России по сравнению с 90-ми годами прошлого века.

Требования к информации, которая должно быть представлена аудируемому лицу. Эти требования разработаны с учетом Международных стандартов аудита в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, руководству (руководящим работникам) аудируемого лица и представителям собственника этого лица.

Информация представляет собой сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такие сведения, по мнению аудитора, являются одновременно важными для руководства и представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытием информации в ней. Информация включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита. Аудитор не обязан в ходе аудита разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом.

Как правило, аудитор должен сообщать информацию руководству и представителям собственника аудируемого лица. Руководством аудируемого лица являются лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление финансово-хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности (например, генеральный директор, финансовый директор, главный бухгалтер).

Представителями собственника аудируемого лица являются лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность его руководства.

Организационная структура и принципы корпоративного управления могут быть различными для разных аудируемых лиц. Это усложняет задачу по универсальному определению круга лиц, которым аудитор сообщает информацию, представляющую интерес для управления аудируемым лицом. Аудитор основывается на собственном профессиональном суждении для определения тех лиц, которым должна сообщаться информация, принимая во внимание управленческую структуру аудируемого лица, обстоятельства аудиторского задания и особенности законодательства Российской Федерации.

В тех случаях, когда управленческая структура экономического субъекта четко не определена или представители собственника не могут быть четко определены в соответствии с условиями задания или согласно законодательству Российской Федерации, аудитор согласовывает с аудируемым лицом, кому должна сообщаться информация.

В договоре оказания аудиторских услуг (письме о согласии на проведение аудита) может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать только ту информацию, представляющую интерес для управления, на которую он обратит внимание в результате аудита, и что аудитор не обязан разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом. В договоре оказания аудиторских услуг (письме о согласии на проведение аудита) могут также указываться форма, в которой будет сообщаться информация; определяться надлежащие получатели информации, определяться конкретные вопросы аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, в отношении сообщения информации о которых была достигнута договоренность.

Сообщение информации будет более эффективно при налаживании конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и руководством или представителями собственника аудируемого лица. Такие взаимоотношения должны развиваться с учетом профессиональной этики, независимости и объективности.

Аудитор должен обобщить в информации сведения, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, и сообщить надлежащим получателям такой информации.

Как правило, такая информация отражает:

а) общий подход аудитора к проведению аудита и его объему, беспокойство аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;

б) выбор или изменение руководством аудируемого лица принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица;

в) возможное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица каких-либо значимых рисков и внешних факторов, которые должны быть раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности (например, судебных разбирательств);

г) предлагаемые аудитором существенные корректировки бухгалтерской (финансовой) отчетности, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом;

д) существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно вести свою деятельность;

е) разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения. Сообщаемая в этой связи информация должна включать пояснения важности этого вопроса и сведения о том, был ли данный вопрос разрешен или нет;

ж) предполагаемые модификации аудиторского заключения;

з) другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника (например, существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся недобросовестных действий руководства);

и) вопросы, освещение которых согласовано аудитором с аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг (письме о согласии на проведение аудита).

Если аудиторская проверка проводится в течение отчетного года, то аудитор должен своевременно сообщать информацию представителям собственника и руководству аудируемого лица для оперативного принятия надлежащих мер.

В целях своевременного сообщения информации аудитор должен обсудить с представителями собственника и руководства аудируемого лица порядок, принципы и сроки сообщения такой информации. В определенных случаях в связи с необходимостью решения срочного вопроса аудитор может сообщить о нем раньше, чем это было согласовано предварительно.

Если аудит проводится одновременно, например после окончания отчетного года, то информация сообщается в процессе или после окончания проверки.

Информация надлежащим получателям может быть представлена в устной или письменной форме. На решение аудитора о том, сообщать информацию в устной или письменной форме, влияют такие факторы, как размер, структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;

характер, важность и особенности информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом; существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов; принятые аудитором формы взаимодействия с представителями собственника и руководства аудируемого лица.

Если информация, представляющая интерес для управления аудируемым лицом, сообщается в устной форме, аудитору следует документально отразить в рабочих документах эту информацию и реакцию на нее получателей информации. Такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с представителями собственника и руководства аудируемого лица. В некоторых случаях в зависимости от характера, важности и особенностей информации целесообразно, чтобы аудитор получал от представителей собственника и руководства аудируемого лица письменные подтверждения в отношении любых устных сообщений по вопросам аудита, представляющим интерес для управления аудируемым лицом.

Обычно аудитор предварительно обсуждает с руководством экономического субъекта вопросы аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, за исключением тех вопросов, которые ставят под сомнение компетентность или порядочность самого руководства. Предварительные обсуждения с руководством аудируемого лица имеют важное значение для прояснения фактов и вопросов, а также для того, чтобы дать возможность руководству предоставить дополнительную информацию. Если руководство экономического субъекта соглашается самостоятельно (без участия аудитора) сообщить информацию, представляющую интерес для управления аудируемым лицом, представителям собственника, то аудитору может не потребоваться повторное сообщение данной информации при условии, что аудитор удовлетворен эффективностью и надлежащим характером сообщения такой информации.

Если аудитор считает, что необходимо модифицировать аудиторское заключение в соответствии с требованиями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 6, то любая иная письменная информация, направляемая аудитором руководству или представителям собственника аудируемого лица, не может рассматриваться в качестве надлежащей замены модифицированного аудиторского заключения.

Аудитор должен проанализировать, может ли какая-либо информация, полученная по результатам предыдущего аудита, иметь значение для достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности текущего года. Если аудитор приходит к выводу, что такая информация представляет интерес для управления аудируемым лицом, он может принять решение повторно сообщить ее представителям собственника аудируемого лица.

Важно отметить, что сведения, содержащиеся в информации, имеют, как правило, конфиденциальный характер. В этой связи аудитор обязан выполнять требования законодательства Российской Федерации и Кодекса этики аудиторов России в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита. В некоторых случаях потенциальные конфликты между этическими и правовыми обязательствами аудитора в отношении конфиденциальности и требованиями по предоставлению информации могут носить сложный характер. В таких случаях аудитору целесообразно получить юридическую консультацию.

Нормативными правовыми актами Российской Федерации могут устанавливаться обязательства аудитора в отношении сообщения информации, представляющей интерес для управления аудируемым лицом. Эти дополнительные обязательства о сообщении информации не изменяются в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности, но могут влиять на содержание, форму и сроки представления аудитором информации надлежащим получателям.

Письменную информацию целесообразно составлять не менее чем в двух экземплярах. Один экземпляр такой информации передается представителю аудируемого лица, указанному в договоре, а второй остается в аудиторской организации и включается в общую рабочую документацию аудитора (рабочий файл). Несогласие получателя письменной информации аудитора с содержанием ее окончательного варианта не может служить основанием для отказа в получении этого документа.

Для передачи устной информации целесообразно разработать специальную форму рабочего документа — «Протокол — согласование информации по результатам аудита». В этом документе информация должна быть систематизирована и прокомментирована аудитором. В документе должны быть предусмотрены реквизиты, которые свидетельствуют о том, что руководство аудируемого лица ознакомлено с представляемыми сведениями.

И письменная, и устная информация при проведении аудиторской проверки представляется экономическому субъекту регулярно. При этом информация может содержать как новые сведения, так и полученные по результатам предыдущего аудита.

Это необходимо, если аудитор считает, что сведения информации могут иметь значение для достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности текущего года. Если информация представляет интерес для управления экономическим субъектом, то она может быть повторно представлена представителям собственника аудируемого лица. Письменная информация обычно хранится в архивном файле, созданном по аудируемой организации, и по мере необходимости может быть использована при дальнейших проверках.

Вопросы для самопроверки

1. Каковы основные действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности?
2. Какие виды искажений должен различать аудитор?
3. Какие документы должен составить аудитор на заключительной стадии проверки?
4. Каким лицам может быть передана письменная информация о проведенной аудиторской проверке?

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

14.1. Порядок подготовки

В ходе обязательного аудита все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки — формирование объективного мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта. Это мнение и составляет содержание *аудиторского заключения*.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» (ст. 10) сказано следующее.

1. Аудиторское заключение — официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

2. Форма, содержание и порядок предоставления аудиторского заключения определяются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

При составлении аудиторского заключения аудитор руководствуется положениями федеральных правил (стандартов): «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности», «Существенность в аудите», «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», «Заявления и разъяснения аудируемого лица», «События после отчетной даты». При подготовке заключения аудиторы используют и другие правила (стандарты).

Различают следующие виды аудита: обязательный, инициативный, аудит по специальным аудиторским заданиям. Опыт показывает, что для всех трех видов аудита целесообразно использовать единую форму аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке, стоимостные показатели в нем выражены в валюте Российской Федерации (рублях). Исправления не допускаются.

Аудиторская организация обязана представить аудиторское заключение только экономическому субъекту в согласованном количестве экземпляров и в обусловленные сторонами сроки.

В аудиторской организации (у аудитора) аудиторское заключение хранится обычно в специальном файле и представляет точный аналог документации, переданной аудируемому лицу.

14.2. Структура и содержание аудиторского заключения

Основным нормативным документом для составления аудиторского заключения по результатам обязательного аудита является федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Это федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения, которое составляется по итогам проведенного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Большая часть этих требований может быть использована для подготовки аудиторских заключений по бухгалтерской информации, которая не является бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

Аудиторское заключение является официальным документом о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Для оценки соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности законодательству Российской Федерации аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения в целях проводимого аудита существенности показателей бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) от-

четности в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность в аудите».

Аудиторское заключение включает в себя:

- а) наименование;
- б) адресат;
- в) следующие сведения об аудиторской организации (аудиторе): организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора — фамилию, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица; место нахождения; номер и дату свидетельства о государственной регистрации; номер, дату предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;
- г) следующие сведения об аудируемом лице — организационно-правовую форму и наименование; место нахождения; номер и дату свидетельства о государственной регистрации; сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;
- д) вводную часть;
- е) часть, описывающую объем аудита;
- ж) часть, содержащую мнение аудитора;
- з) дату аудиторского заключения;
- и) подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например должностными лицами аудируемого лица, советом директоров.

Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т.п.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

В заключении отмечается, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности возложена на аудируемое лицо. Ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В *вводной части аудиторского заключения* отмечается следующее. «Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «YYY» состоит из: бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита».

В части, *описывающей объем аудита*, указывается, что аудит был проведен в соответствии с федеральным законом, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, правилами и стандартами.

Аудиторское заключение должно содержать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен в целях обеспечения разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений.

При описании объема необходимо отметить, что аудит проводился путем сплошной проверки документов и системы внут-

ренного контроля или на выборочной основе. Если аудит проводился на выборочной основе, то он включает в себя:

- изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оценку общего представления о бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В части, содержащей *мнение аудитора*, должно быть отмечено, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Помимо мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Изложение информации в части, содержащей аудиторское мнение, может быть примерно следующим:

«По нашему мнению, бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Аудитор должен указать в аудиторском заключении дату, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на бухгалтерскую (финансовую) отчетность события и операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

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

или утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности руководством аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае, если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская (финансовая) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

14.3. Виды аудиторских заключений

Аудиторское заключение в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» с точки зрения оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть безоговорочно положительным или модифицированным.

Безоговорочно положительное заключение. Такое заключение означает, что бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации.

Ниже приводится пример аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения.

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ
ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ)
ОТЧЕТНОСТИ**

Адресат _____

Аудитор _____

Наименование: Общество с ограниченной ответственностью «XXX»

Место нахождения: _____
(индекс, город, улица, номер дома и др.)

Государственная регистрация: _____
(номер и дата регистрационного свидетельства)

Лицензия: _____
(номер, дата, наименование органов, предоставивших аудируемому лицу

лицензии на осуществление лицензируемых видов деятельности, срок их действия)

Является членом _____
(указать наименование аккредитованного профессионального

аудиторского объединения)

Аудируемое лицо _____

Наименование: Открытое акционерное общество «YYY»

Место нахождения: _____
(индекс, город, улица, номер дома и др.)

Государственная регистрация _____
(номер и дата регистрационного свидетельства)

Лицензия (если имеется): _____
(номер, дата, наименование органов,

предоставивших аудируемому лицу лицензии на осуществление лицензируемых

видов деятельности, срок их действия)

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «YYY» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;

- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии:

- с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и ре-

зультаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо)
аудиторской организации либо
индивидуальный аудитор _____

(ФИО, подпись, должность)

Руководитель аудиторской
проверки _____

(ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия)

Печать аудитора

Модифицированные заключения. Все остальные виды заключений являются модифицированными.

Модифицированное аудиторское заключение может:

- содержать привлекающую внимание часть;
- содержать оговорку;
- содержать отказ от выражения мнения;
- быть отрицательным.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

- факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения или отрицательному мнению.

При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В случае необходимости аудитор должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, указывающей на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица.

Аудитор также должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения части, указывающей на значительную неопределенность (не соблюде-

ние принципа непрерывности деятельности, а иную), прояснение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Часть, не влияющая на аудиторское мнение, обычно включается после части с выражением мнения и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

Пример модифицированного аудиторского заключения в *части, привлекающей внимание*.

Первая часть аналогична безоговорочно положительному до абзаца «по нашему мнению» и далее.

После этого абзаца указывается:

«Не изменяя мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «УУУ» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 20(XX) год. Сумма иска составляет XXX тыс. рублей. Бухгалтерская (финансовая) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации «УУУ»».

Включение привлекающей внимание части с описанием проблемы, связанной с соблюдением принципа непрерывности деятельности или со значительной неопределенностью, обычно является достаточным с точки зрения выполнения аудитором своих обязанностей по подготовке аудиторского заключения. Тем не менее в некоторых случаях, например в случае большого числа факторов неопределенности, значительных для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор может посчитать уместным отказаться от выражения мнения о ее достоверности вместо включения части, привлекающей внимание к данному аспекту.

Аудитор также должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей существенного влияния на отчетность и не раскрытой (недостаточно полно раскрытой) или раскрытой некорректно в пояснениях к отчетности. Например, если, по мнению аудитора, необходимо изменить либо дополнить какие-либо пояснения, содержащиеся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а аудируемое лицо отказывается внести такие изме-

нения или дополнения, аудитор может включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к такой ситуации. Такая часть также может быть включена при наличии дополнительных установленных законодательством Российской Федерации требований в отношении подготовки аудиторского заключения.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и в соответствии с суждением аудитора данное обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- а) имеется ограничение объема работы аудитора;
- б) имеется разногласие с руководством относительно:
 - допустимости выбранной учетной политики;
 - метода ее применения;
 - адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обстоятельства, указанные в подпункте «а», могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Обстоятельства, указанные в подпункте «б», могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отрицательному мнению.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств...» (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

Отказ от выражения мнения возможен в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

К выражению мнения, не являющегося безоговорочно положительным, могут привести следующие обстоятельства.

Иногда ограничения объема работы аудитора могут устанавливаться аудируемым лицом (например, если условия аудиторского задания предусматривают, что аудитор не может выполнять процедуры аудита, которые он считает необходимыми). Если ограничение, предусмотренное условиями задания, таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, он обычно не принимается за выполнение такого задания, за исключением случаев, когда выполнение задания вытекает из требований законодательства Российской Федерации. Кроме того, аудитор не должен приниматься за выполнение аудиторского задания, когда такое ограничение препятствует выполнению установленных законодательством Российской Федерации обязанностей аудитора.

Ограничение объема аудита может быть следствием обстоятельств (например, если время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов). Ограничение объема также возможно, если, по мнению аудитора, учетная документация аудируемого лица отсутствует либо не соответствует требованиям законодательства Российской Федерации или если аудитор не может осуществить процедуры аудита, которые считает необходимыми. При этих обстоятельствах аудитор должен выполнить возможные альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные доказательства.

Если ограничение объема работы аудитора требует выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения, аудиторское заключение должно включать описание этого ограничения и возможных корректировок бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

Аудиторское заключение в части, содержащей мнение *с оговоркой из-за ограничения объема*, включает примерно следующую информацию:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «YYY» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет

достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации «YYY».

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Аудиторское заключение в части, содержащей *отказ от выражения мнения из-за ограничения объема*, включает следующую информацию:

«Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «YYY» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о бухгалтерской (финансовой) отчетности.

(Часть, описывающую объем аудиторской проверки, следует либо опустить, либо изменить в соответствии с конкретными обстоятельствами.)

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией «YYY» (кратко указать обстоятельства).

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указать причины) в отношении:

- дебиторской задолженности;
- выручки от реализации товаров, работ, услуг;
- кредиторской задолженности;
- нераспределенной прибыли (и т.п.).

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «YYY» и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

Аудитор может иметь разногласия с руководством аудируемого лица по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если такие разногласия являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Аудиторское заключение в части, содержащей *отрицательное мнение из-за разногласия* относительно учетной политики или

адекватности представления о бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержит следующую информацию:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «YYY» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудиторской организации;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) от-

четности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(Описание разногласий.)

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «УУУ» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Структура приведенных в общем виде заключений в основном одинакова.

К аудиторскому заключению прилагается полный комплект бухгалтерской отчетности экономического субъекта за соответствующий финансовый год, в отношении которой проводился аудит.

В Законе «Об аудиторской деятельности» (ст. 11) введено понятие «заведомо ложное аудиторское заключение» — «аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда».

Заведомо ложное аудиторское заключение определяет ответственность за выдачу такого заключения. Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

14.4. События после отчетной даты

Термин «события после отчетной даты» используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и событий, обнаруженных после даты подписания аудитор-

ского заключения. Эти вопросы нашли отражение в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 10 «События после отчетной даты».

Аудитору следует принимать во внимание влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское заключение событий, произошедших после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных. В бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо отражать следующие благоприятные и неблагоприятные события, происходящие после отчетной даты:

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность;
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность.

Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в бухгалтерскую (финансовую) отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Данные процедуры выполняются в дополнение к обычным процедурам, которые могут быть применимы к конкретным операциям, происходящим после окончания отчетного периода, в целях получения аудиторских доказательств в отношении остатков на счетах бухгалтерского учета на конец периода (например, оценка правильности отнесения операций по товарно-материальным запасам к отчетным периодам или тестирование платежей кредиторам). От аудитора не требуется проведения последующей проверки всех вопросов, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы.

Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в бухгалтерскую (финансовую) отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и обычно включают:

а) анализ методов, установленных руководством аудируемого лица для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

б) изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчетного периода; направление запросов относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы; изучение документов службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица;

в) анализ последней имеющейся в наличии промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности текущего периода и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;

г) направление запросов юристам аудируемого лица или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;

д) направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты, которые могли бы повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и содержащих, в частности, следующие аспекты:

- текущее состояние счетов, которые были отражены в учете на основе предварительных данных;
- принимались ли новые обязательства, осуществлялись ли новые займы, заключались ли договоры поручительства;
- имела ли место или планируется продажа активов;
- имели ли место или планируются выпуск новых акций или долговых обязательств, реорганизация или ликвидация аудируемого лица;
- имели ли место случаи конфискации государством активов или их гибели, например в результате пожара или наводнения;
- произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными фактами хозяйственной деятельности;
- были ли внесены или рассматривается внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок;
- произошли ли или могут произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, применявшейся при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, например события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения непрерывности деятельности.

Если аудитору становится известно о событиях, оказывающих существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица, аудитору следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности после даты подписания аудиторского заключения. В течение периода, начинающегося с даты подписания аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, несет руководство аудируемого лица.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Если руководство аудируемого лица вносит изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и представить руководству новое аудиторское заключение по измененной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты подписания или утверждения измененной бухгалтерской (финансовой) отчетности, и соответственно процедуры, предусмотренные в п. 4 и 5 правила (стандарта) аудиторской деятельности, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения. В данном случае имеются в виду бухгалтерская (финансовая) отчетность и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в то время как аудитор считает, что их внесение необходимо, а аудиторское заключение еще не представлено аудируемому лицу, аудитор в заключении должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Если аудиторское заключение по ранее подготовленной бухгалтерской (финансовой) отчетности было выдано аудируемо-

му лицу, а впоследствии произошли события, которые, по мнению аудитора, предполагают внесение изменений в данную отчетность, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство аудируемым лицом, о том, что аудируемое лицо не должно предоставлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам. Если впоследствии бухгалтерская (финансовая) отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

После предоставления пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно данной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если после предоставления пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра бухгалтерской (финансовой) отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия. В данном случае имеются в виду бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Если руководство аудируемого лица пересматривает бухгалтерскую (финансовую) отчетность, аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить предпринятые руководством аудируемого лица действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и представить новое заключение по пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к бухгалтерской

(финансовой) отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения.

Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты утверждения пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности, и соответственно процедуры, предусмотренные в п. 4 и 5 правила (стандарта) аудиторской деятельности, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения.

Если руководство аудируемого лица не предпринимает мер по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о том, что аудитор самостоятельно предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

Необходимость в пересмотре бухгалтерской (финансовой) отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

14.5. Аудиторское заключение по специальным аудиторским заданиям

Наряду с обязательным аудитом в практике аудиторской деятельности возникает необходимость проведения проверок по специальным аудиторским заданиям и выдачи при этом специального заключения, содержание и порядок составления которого отличаются от общепринятого.

Под *специальным аудиторским заданием* понимается выполнение установленных договором и (или) поручением между аудитором и экономическим субъектом (или иным правоспособным

юридическим лицом) действий по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, качественного состояния имущества, юридической и экономической экспертизы договоров (контрактов), регулирующих гражданско-правовые отношения, эффективности использования капитала и другим вопросам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта. Порядок проведения аудита в этом случае определен российским правилом (стандартом) «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям».

Рассмотрим вопросы составления аудиторского заключения по специальным заданиям применительно к российской практике аудита. Заказчиками специального аудиторского задания могут выступать:

а) государственные и правоохранительные органы в случаях, прямо установленных актами законодательства Российской Федерации;

б) органы, выдавшие лицензии;

в) иные правоспособные юридические лица на основании договорных обязательств.

Под органами, указанными в п. «а», понимаются органы дознания и следователь, прокурор, суд, арбитражный суд, таможенные органы, контрольные и ревизионные подразделения Минфина России и т.д.

Под органами, указанными в п. «б», понимаются органы, выдавшие лицензии на осуществление аудиторской деятельности в Российской Федерации. Под иными правоспособными юридическими и физическими лицами (п. «в») понимаются лица, не подпадающие под действие п. «а» и «б», а именно: счетные и контрольные палаты, собственники и инвесторы экономических субъектов, вышестоящие органы экономического субъекта, руководство экономического субъекта по тематическим заданиям, страховые организации, независимые оценщики, общественные организации, в том числе общественные аудиторские объединения, предприниматели без образования юридического лица и т.д.

Орган дознания и следователь при наличии санкции прокурора, прокурор, суд и арбитражный суд вправе в соответствии с процессуальным законодательством Российской Федерации дать аудиторской организации поручение о проведении аудиторской проверки экономического субъекта по специальным аудиторским заданиям при наличии в производстве указанных органов возбужденного (возобновленного производством) уголовного дела,

принятого к производству (возобновленного производством) гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду. Содержание такого поручения должно соответствовать обстоятельствам, послужившим основанием для возбуждения (возобновления производством) уголовного дела, принятия к производству (возобновления производством) гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду. Срок проведения аудиторской проверки по такому поручению определяется по договоренности с аудитором (аудиторской фирмой) и, как правило, не должен превышать двух месяцев.

Если после заключения договора или дачи поручения на проведение аудиторской проверки возникли или стали известны обстоятельства, не позволяющие в соответствии с действующими нормативными документами осуществлять аудиторскую деятельность, договор подлежит расторжению, а поручение отзывается.

При проведении аудиторской проверки и составлении заключения по специальным аудиторским заданиям аудиторские организации независимы от проверяемого экономического субъекта, а также от любой третьей стороны, в том числе от государственных органов, поручивших им проведение проверки. Данные, полученные в ходе проверки по специальным аудиторским заданиям, проводимой по поручению органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда, могут быть преданы гласности до вступления в силу решения суда (арбитражного суда) только с разрешения указанных органов и в том объеме, в каком они признают это возможным.

Права, обязанности и ответственность аудиторской организации и заказчика специального аудиторского задания регулируются действующим законодательством, а также заключенным договором.

Содержание, характер и объем работы, выполняемой аудитором по специальному аудиторскому заданию, зависят от обстоятельств, связанных с возникновением необходимости данной работы. Перед выполнением специального аудиторского задания аудитор должен удостовериться в том, что у него с лицом, поручившим специальное аудиторское задание, достигнуто взаимопонимание относительно цели и характера работы, а также содержания заключения, которое будет представлено аудитором.

Планируя выполнение специального задания, аудитор должен представлять себе, для каких целей необходимо лицу, поручив-

шему выполнению работы, заключение по специальным аудиторским заданиям, а также определить состав и круг лиц, которые, вероятно, будут знакомиться с ним. Чтобы исключить возможности использования заключения аудитора по специальным аудиторским заданиям для целей, для которых оно не предназначено, аудитор может указать в документе цель, для которой он подготовлен, а также установить ограничения на ознакомление с ним иного круга лиц, нежели указанного в заключении по специальным аудиторским заданиям.

Заключение аудитора по всем специальным аудиторским заданиям включает:

- название документа в целом — «Заключение по специальному аудиторскому заданию»;
- адресат;
- представление аудиторской организации, выполнившей специальное аудиторское задание;
- объект специального аудиторского задания;
- определение ответственности исполнительного органа экономического субъекта за составление бухгалтерских документов, включая отражение первичных данных учета, обеспечение адекватности бухгалтерских записей;
- описание работы, выполненной аудиторской организацией;
- описание и обоснование методов, примененных аудиторской организацией в ходе выполнения специального аудиторского задания;
- изложение вопросов, которые аудиторская организация считает существенными;
- мнение аудиторской организации по результатам выполнения специального аудиторского задания;
- дату выдачи заключения;
- подпись руководителя аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно.

Когда специальное аудиторское задание выполняется аудитором по поручению экономического субъекта, в договоре между экономическим субъектом и аудитором должен быть сформулирован вопрос, выражение мнения по которому ожидается от аудитора.

Вопросы для специального аудиторского задания должны быть сформулированы таким образом, чтобы ответ на них не мог иметь двоякого толкования.

Рассмотрим сущность отдельных видов аудиторских заключений по специальным заданиям.

1. Заключение по специальному аудиторскому заданию по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности. В соответствии со специальным аудиторским заданием аудитору может быть поручено выразить мнение относительно одной или нескольких статей бухгалтерской отчетности. Например, о состоянии дебиторской задолженности, наличии и состоянии материально-производственных запасов, основных средств, правильного начисления заработной платы отдельным физическим лицам и удержания подоходного налога. Может также потребоваться выражение мнения аудитора относительно какого-либо показателя бухгалтерской отчетности, например оценка реальной доли прибыли, причитающейся участнику общества (товарищества) в соответствии с договором. Такое специальное аудиторское задание может быть выполнено по отдельному договору или в процессе аудиторской проверки достоверности бухгалтерской отчетности в целом. В последнем случае данные, полученные по результатам специального аудиторского задания, не могут служить основанием для выводов о достоверности бухгалтерской отчетности в целом. Например, удовлетворительные результаты инвентаризации товарно-материальных ценностей на складе не могут служить основанием для выводов о состоянии всех материальных ценностей экономического субъекта.

Выполняя специальное задание по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, аудитор должен помнить о том, что каждая статья отчетности, как правило, связана с другими статьями. Проверая одну из таких взаимосвязанных статей, аудитор должен использовать аналитические или иные аудиторские процедуры, позволяющие оценить сопоставимость данных бухгалтерского учета по этим статьям. Такими взаимосвязанными статьями бухгалтерской отчетности являются, в частности, показатель объема выручки от продаж и величина дебиторской задолженности, величина товарно-материальных ценностей и сумма кредиторской задолженности и др.

Оценивая возможность выполнения специального задания, аудитор должен поставить в известность лицо, поручившее выполнение задания, о том, что для выполнения задания необходима дополнительная бухгалтерская информация, и определить, какая именно.

В отличие от аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом при выполнении специальных аудиторских заданий определение уровня существенности затруднено. Если для выполнения специального аудиторского задания не представлена бухгалтерская отчетность экономического субъекта в целом, то обороты по какому-либо бухгалтерскому счету представляются величиной относительной (одинаковые обороты по одному и тому же бухгалтерскому счету могут быть крупными с точки зрения одного экономического субъекта и малыми — с точки зрения другого). Не имея возможности с достаточной степенью точности оценить уровень существенности, аудитор не может определить и степень аудиторского риска. В ходе выполнения специального аудиторского задания статья бухгалтерской отчетности должна быть исследована с большей тщательностью, чем та же статья при аудите достоверности бухгалтерской отчетности в целом.

Во избежание введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности аудитор должен письменно уведомить руководство экономического субъекта о недопустимости включения в состав бухгалтерской отчетности, содержащей в соответствии с действующим законодательством аудиторское заключение, заключения аудитора по специальным заданиям.

Заключение аудитора по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности должно включать указание на нормативный акт, которым экономический субъект руководствовался при оценке учета статей отчетности. В заключении также должно быть выражено мнение аудитора о соответствии во всех существенных отношениях методов оценки и порядка ведения бухгалтерского учета указанному нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет.

При выполнении специального аудиторского задания аудитор должен ознакомиться с аудиторским заключением о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта за тот же период. В том случае, когда аудиторское заключение не является безусловно положительным, аудитору следует указать в заключении по специальному аудиторскому заданию, что рассматриваемая статья бухгалтерской отчетности незначительна.

2. Заключение по специальному аудиторскому заданию по юридической и экономической экспертизе договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения. Аудитор может получить от экономического субъекта специальное аудиторское задание по юридической

и экономической экспертизе договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения.

Цели выполнения специального аудиторского задания могут быть различны:

- составить заключение о правильности схем бухгалтерских записей, принципов оценки, порядка налогообложения и формы ответственности по договорам, подготовленным экономическим субъектом в связи с появлением у экономического субъекта новых форм договоров;
- составить заключение о финансовых и правовых последствиях договоров по вложению денежных средств в недвижимость, ценные бумаги и т.д., подготовленных экономическим субъектом в связи с началом нового направления деятельности;
- составить заключение о соблюдении юридическим лицом определенных договоров, например, кредитных договоров или договоров займа. В соответствии с такими договорами организация должна соблюдать различные обязательства, вытекающие из договора (уплата процентов, соблюдение соответствующих финансовых отношений, запреты на выплату дивидендов и использование доходов от реализации имущества и т.д.).

Аудитор может выразить свое мнение относительно договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения, только после того, как полностью рассмотрены вопросы бухгалтерского учета и аспекты налогообложения на всех этапах реализации договора. Если в поручении на выполнение специального аудиторского задания содержатся специфические вопросы, не относящиеся к компетенции аудитора и требующие специальных познаний в области науки, техники, искусства и других областей знаний, для ответа на них аудитору следует привлечь эксперта.

В заключении аудитора по специальному аудиторскому заданию должно быть отражено мнение о том, соблюдены ли экономическим субъектом конкретные условия договора.

3. Заключение по специальному аудиторскому заданию о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с принципами бухгалтерской отчетности, отличными от российских правил бухгалтерского учета. Действующие принципы бухгалтерского учета представляют собой набор критериев, используемых для подготовки бухгалтерской отчетности, применяемой ко всем существ-

венным элементам, и являющихся общепризнанными. Финансовая отчетность может быть подготовлена для специальных целей в соответствии с принципами учета, иными, нежели российские или международные стандарты бухгалтерского учета (например, национальными). Другие формы финансовой отчетности могут включать: налоговые декларации; схемы учета, основанные на поступлениях в кассу и выплатах из кассы; финансовую отчетность, установленную каким-либо государственным регулирующим органом.

Аудитор должен понять из названия или из примечания к финансовой отчетности, что эта отчетность подготовлена не в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета. Если в названии такой финансовой отчетности соответствующие указания и ссылки отсутствуют, то аудитор должен дать их в своем заключении.

Заключение по специальному аудиторскому заданию по проверке финансовой информации, подготовленной в соответствии с принципами бухгалтерского учета, отличными от российских или международных принципов, должно содержать указание на применявшиеся принципы учета или на пункт отчетности, в котором содержится такая ссылка. В заключении должно быть указано, подготовлена ли финансовая отчетность во всех ее существенных аспектах в соответствии с этими принципами.

4. Заключение по специальному аудиторскому заданию об отчете, подготовленном за ряд смежных лет. Экономический субъект может подготавливать специальные отчеты, представляющие обобщенные данные годовых бухгалтерских отчетов за несколько смежных лет, с целью информировать пользователей, интересующихся основными данными деятельности организации и ее результатами.

Обобщенный отчет значительно менее детализирован, чем годовые отчеты, подтверждаемые аудитором. Следовательно, в такой отчетности должно быть ясно обозначено, что она является сокращенной и поэтому пользователю отчетности для лучшего понимания финансового положения организации и результатов ее деятельности необходим обобщенный отчет вместе с бухгалтерскими отчетами, подтвержденными аудитором и содержащими всю требуемую в рамках данной системы учета информацию.

Название обобщенного отчета должно указывать на ту бухгалтерскую отчетность, на основании которой он был подготов-

лен. Например, «Отчет подготовлен на основании бухгалтерской отчетности на 31 декабря _____ г., проверенной аудитором».

Обобщенный отчет не содержит всей информации, которая должна содержаться в бухгалтерской отчетности в соответствии с системой отчетности для годовых бухгалтерских отчетов, подтвержденных аудитором. Поэтому фраза об отражении в отчетности показателей деятельности «объективно во всех существенных аспектах» не должна использоваться аудитором при формировании им мнения относительно сокращенной бухгалтерской отчетности.

5. Заключение по специальному аудиторскому заданию, полученному от государственных органов. При проведении проверки по специальному аудиторскому заданию, полученному от государственных органов, аудиторские организации должны быть независимы как от проверяемого экономического субъекта, так и от государственных органов, поручивших им проведение проверки.

В заключении аудитора по специальному аудиторскому заданию, полученному от государственных органов, следует избегать таких оценочных юридических терминов, как «халатность», «хищение», «растрата», «присвоение» и т.п. Применяя такую терминологию, аудитор выходит за пределы своей компетенции, так как квалифицировать действие или бездействие лиц вправе только судебно-следственные органы.

Выводы аудитора должны излагаться в той последовательности, в которой вопросы поставлены органом, поручившим задание. При этом каждый вывод должен содержать выявленные аудитором факты, а также связь этих фактов с нарушением каких-либо правовых норм. Если такая связь имеется, аудитор должен указать, какой именно нормативный акт нарушен, за какой период, кто из должностных лиц экономического субъекта несет ответственность за нарушение с точки зрения бухгалтерского учета, сумму материального ущерба и другие обстоятельства, способствовавшие выявленному нарушению.

В приложении к заключению по специальным аудиторским заданиям могут быть включены графики, таблицы, отражающие ход и результаты промежуточных расчетов, итоги сверки документации, установленный аудитором порядок ее движения и другие вопросы. В тексте заключения на них делаются ссылки, а сами документы рассматриваются как составная часть заключения.

Содержание заключения по специальным аудиторским заданиям должно обеспечивать государственным органам, поручившим выполнение задания, возможность однозначно определить обоснованность заключения аудитора, его доказательную ценность.

Заключение аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию, проведенному по поручению государственных органов, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Вопросы для самопроверки

1. Каков порядок подготовки аудиторского заключения при проведении обязательного аудита?
2. Дайте определение аудиторского заключения, приведите его структуру и содержание.
3. Какие виды аудиторских заключений вы знаете? Приведите их краткую характеристику.
4. Назовите основные различия аудиторских заключений.
5. Что представляет собой заведомо ложное аудиторское заключение?
6. Какие особенности связаны с датой подписания аудиторского заключения и отражением в нем событий, происшедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности?
7. Дайте определение аудиторского заключения по специальным аудиторским заданиям.
8. Назовите наиболее часто встречающиеся виды аудиторских заключений по специальным аудиторским заданиям.

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

15.1. Классификация методик проведения аудита

Методики выполнения аудиторских проверок, разрабатываемые специалистами аудиторских организаций, — их коммерческая тайна, их ноу-хау.

В настоящее время можно выделить четыре основных подхода к созданию методик аудита: бухгалтерский, юридический, специальный, отраслевой.

Бухгалтерский подход — традиционный. Он заключается в разработке методик проверки по различным разделам бухгалтерского учета, например аудит — проверка учета кассовых операций, учета расчетов с персоналом по оплате труда, учета расчетов с подотчетными лицами и т.д. Методики аудиторской проверки по счетам бухгалтерского учета в том или ином наборе выступают составными частями проведения обязательного аудита. В правилах (стандартах) аудиторской деятельности они называются *методиками проверки оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета* (см. подробнее разд. IV).

Юридический подход включает в себя разработку методик проверки различных аспектов составленных документов и выполненных операций организации с юридической точки зрения. В некоторых случаях такие методики пересекаются с бухгалтерскими, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности аудируемого лица в учете. К таким методикам можно отнести методику аудита уставного капитала, включающую в себя экспертизу правильности и полноты формирования уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями. Экспертиза заключенных аудируемым лицом хозяйственных договоров на соответствие применимому законодательству и экспертиза соблюдения аудируемым лицом трудового законодательства также относятся к этому типу методик аудита. В правилах

(стандартах) аудиторской деятельности такие методики называют *методиками проверки средств системы контроля*.

Специальный подход включает в себя разработку методик проверки групп экономических субъектов, обладающих общими специальными признаками (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, организационно-правовой формой, налоговым режимом и др.). Например, методики аудита предприятий с иностранными инвестициями, представительств иностранных юридических лиц, действующих на территории РФ, субъектов малого предпринимательства. К специальным относятся также методики проверки предприятий, работающих в условиях специальных налоговых режимов: по упрощенной системе налогообложения; системе налогообложения единым сельскохозяйственным налогом; системе налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (ст. 18 Налогового кодекса РФ).

При *отраслевом подходе* разрабатываются методики аудита экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. К таким методикам можно отнести методики аудита предприятий торговли, сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, банков, страховых организаций, инвестиционных фондов, негосударственных пенсионных фондов и др. В этих методиках учтены особенности проверки состава затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), организации управленческого учета и др.

При использовании подходов перечисленных методик целесообразно применять современные инструментальные средства — тесты, таблицы, анкеты, опросные листы, облегчающие работу аудиторов и ассистентов; все более важную роль играют компьютерные информационные технологии.

15.2. Основные понятия и методика проведения аудита

Совокупность комплексов работ экономического субъекта, которые необходимо проверить при проведении аудита, можно разделить на две группы.

Первая включает учредительные и другие общие документы, хозяйственные договоры экономического субъекта, учетную политику в целях ведения бухгалтерского учета и налогообложе-

ния, отчетность экономического субъекта, систему внутреннего контроля (см. подробнее раздел III). Для первой группы можно использовать юридический и специальный подходы. **В т о р а я г р у п п а** включает комплексы по всем разделам и счетам бухгалтерского учета (см. подробнее раздел IV).

Методика детальной проверки отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам должна разрабатываться по единой (типовой) схеме, включающей:

1) перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по конкретному бухгалтерскому счету;

2) описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен экономическому субъекту нормативными документами;

3) состав первичных документов по счету (разделу учета);

4) регистры аналитического учета по счету;

5) регистры синтетического учета по счету;

6) бухгалтерскую отчетность, в которой отражен раздел (участок, бухгалтерский счет);

7) классификатор возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету);

8) перечень типовых нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету);

9) перечень вопросов для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки;

10) перечень аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету;

11) последовательность выполнения аудиторских процедур;

12) особенности проведения аудита в условиях использования персональных компьютеров (ПК);

13) применение методов экономического анализа.

1. Перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по конкретному бухгалтерскому счету. Перечень нормативных документов охватывает следующие разделы:

- документы, устанавливающие основные хозяйственные правоотношения, — Гражданский кодекс РФ с указанием конкретных глав и статей;
- документы, определяющие порядок ведения определенных направлений деятельности экономических субъектов, — Закон РФ «О рынке ценных бумаг» № 39-ФЗ от 22 апреля

1996 г., Закон РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» № 3615-1 от 9 октября 1992 г., Таможенный кодекс РФ;

- документы, устанавливающие порядок ведения учета и составления отчетности в Российской Федерации, — Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г., положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, План счетов бухгалтерского учета;
- документы, устанавливающие порядок налогообложения экономических субъектов, — Налоговый кодекс РФ, законодательные акты субъектов РФ и органов местного самоуправления по налогам, действующим на подведомственной им территории, принятые в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Примерная форма перечня нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению, используемых в соответствии с методикой детальной проверки и при ссылке на нормативные документы, в рабочей аудиторской документации выглядит следующим образом:

№ п/п	Название документа	Наименование органа, утвердившего документ	Дата документа	Номер документа	Дата регистрации документа в Минюсте России	Дата внесения изменений в документ	Номер документа, внесшего изменения	Дата отмены документа (если документ отменен)
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Примечание. Документы в таблице группируются в соответствии с приведенной классификацией.

2. Описание различных вариантов альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен экономическому субъекту, позволит аудитору при необходимости сравнить их с вариантом, применяемым проверяемым экономическим субъектом, выполнить необходимый анализ и дать рекомендации по улучшению ведения учета.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» в перечень документов, которые должны быть утверждены в приказе или распоряжении руководителя экономического субъекта о принятой учетной политике, включается рабочий план счетов бухгалтерского учета. Он содержит синтетические и аналитические

счета, необходимые для ведения учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности. Состав рабочего плана счетов зависит от принятой предприятием учетной политики, применяемых учетных решений, глубины аналитического учета, разделения учета на управленческий, финансовый и налоговый и многих других факторов.

В методике также предусматриваются схемы бухгалтерских проводок, соответствующих основным учетным решениям.

3. Состав первичных документов по счету (разделу учета). Предприятиями и организациями могут использоваться различные первичные учетные документы: унифицированные первичные документы; документы, разрабатываемые предприятиями самостоятельно.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» в перечень документов, которые должны быть утверждены в приказе или распоряжении руководителя экономического субъекта о принятой учетной политике, включаются формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

Методикой детальной проверки отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам должны быть предусмотрены типовые формы первичных учетных документов. По мере накопления опыта работы данный раздел методики пополняется формами первичных документов, разработанными предприятиями и организациями самостоятельно, с изложением причин, послуживших основанием для их разработки.

В целях реализации положений Федерального закона «О бухгалтерском учете» разработаны и утверждены альбомы унифицированных форм первичной документации и их электронных версий. Состав унифицированных форм первичной учетной документации определяется Роскомстатом, Минфином РФ и Минэкономразвития РФ, Центральным Банком РФ.

В настоящее время существуют унифицированные формы первичных документов по учету основных средств, производственных запасов, готовой продукции, расчетов, кассовых операций, оплате труда и другие в виде бланков и машинных форм для ПК.

4. Регистры аналитического учета по счету. В соответствии с применяемой формой бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных аналитических группировок по каждому бухгалтерскому счету. В соответствии с принятой учетной политикой,

разработанными системами управленческого, финансового и налогового учета, применяемой формой учета экономический субъект может использовать различные регистры аналитического учета — карточки, ведомости, журналы, а также их машинные аналоги.

5. Регистры синтетического учета по счету. Состав регистров синтетического учета зависит от используемой экономическим субъектом формы учета. В данном разделе методики должны быть представлены образцы регистров синтетического учета, описание принципов их заполнения и взаимосвязи с другими регистрами.

6. Бухгалтерская отчетность, в которой отражен раздел (участок учета, отдельный бухгалтерский счет). Такая бухгалтерская отчетность должна включать:

- официальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (бухгалтерский баланс по ф. № 1, отчет о прибылях и убытках по ф. № 2, отчет о движении капитала по ф. № 3, отчет о движении денежных средств по ф. № 4, приложение к балансу по ф. № 5, отчет о целевом использовании полученных средств по ф. № 6);
- отчетность, представляемую в соответствии с законодательством в органы Госкомстата России;
- расчеты по налогам и платежам;
- расчеты, представляемые в государственные социальные внебюджетные фонды;
- другие формы отчетности.

Кроме того, в методике необходимо предусмотреть построение таблицы взаимной увязки показателей форм отчетности.

7. Классификатор возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету). Классификатор включает перечень нарушений, возможных при ведении учета по данному разделу учета, участку учета и бухгалтерскому счету.

Составлением классификаторов нарушений должны заниматься наиболее квалифицированные специалисты аудиторской организации. Одни нарушения, указанные в классификаторе, могут оказаться чисто теоретическими (на практике они встречаются редко), другие — типовыми, встречающимися почти на каждом проверяемом предприятии.

8. Перечень типовых нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету). Перечень типовых нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету) содержит описание типовых нарушений, а также обстоятельств, позволяющих выявить данные нарушения.

9. Перечень вопросов для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки. В перечень включены вопросы,

которые следует задать руководству экономического субъекта, главному бухгалтеру и иным сотрудникам на этапе планирования аудиторской проверки. Эти вопросы направлены на выявление возможных нарушений в организации бухгалтерского учета, оформлении первичных документов, ведении аналитического учета, заполнении регистров синтетического и аналитического учета, составлении отчетности. Анализ ответов работников проверяемого экономического субъекта на поставленные вопросы позволяет определить «проблемные зоны» организации бухгалтерского учета.

Вопросники или соответствующие им таблицы расшифровки ответов на вопросы следует составлять в виде блок-схемы с указанием вариантов ответов на поставленные вопросы и выводов, которые может сделать аудитор при том или ином варианте ответа.

10. *Перечень и описание аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету.* Состав аудиторских процедур для выявления возможных нарушений или злоупотреблений должен соответствовать классификатору возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому учету). Одному возможному нарушению в соответствии с разработанным аудиторской организацией классификатором должно соответствовать не менее одной аудиторской процедуры.

В случае когда одно и то же нарушение может быть выявлено посредством нескольких процедур, в перечне следует указать все эти процедуры.

Если одна из процедур не позволяет достигнуть поставленной цели по выявлению нарушения (отсутствие необходимых документов), аудитору следует применить альтернативные аудиторские процедуры.

Все аудиторские процедуры разрабатываются по единой схеме, содержащей:

- наименование контрольной процедуры;
- цель проведения контрольной процедуры;
- перечень документов клиента, необходимых для выполнения процедуры (первичные документы, регистры аналитического учета, регистры синтетического учета) и являющихся источниками информации для проверки;
- перечень необходимых нормативных документов;
- нормы, нормативы и другую справочную информацию, используемую при выполнении контрольной процедуры;
- описание техники исполнения процедуры;
- описание формы представления результатов проведенной процедуры (формы рабочего документа).

Все аудиторские процедуры, разработанные аудиторской организацией, должны быть снабжены классификационными номерами, позволяющими делать ссылки на них в программе аудита конкретного экономического субъекта, оформлять рабочую документацию аудитора, осуществлять качественное проведение аудита по составу контрольных процедур. Порядок присвоения классификационных номеров аудиторским процедурам представляет собой один из внутренних стандартов и разрабатывается каждой аудиторской организацией самостоятельно.

Предлагаемый нами вариант присвоения классификационных номеров строится по трехзначной серийно-порядковой системе классификации — X1 X2 X3, где X1 — номер нарушения в классификаторе нарушений; X2 — номер разновидности нарушения в классификационной группе нарушений; X3 — порядковый номер контрольной процедуры для выявления данного нарушения.

11. Последовательность выполнения аудиторских процедур. Составление классификатора возможных нарушений по счету, а также описание каждой аудиторской процедуры, проведение которой позволяет выявить каждое из возможных нарушений, безусловно, позволяют аудиторской организации провести проверку на высоком качественном уровне. Однако важна последовательность выполнения аудиторских процедур, так как, во-первых, итоговые данные одной контрольной процедуры могут быть исходными для другой (если для выявления какого-либо нарушения требуется последовательность выполнения контрольных процедур); во-вторых, одни процедуры могут выполняться параллельно, другие — только последовательно, и последовательность эта не случайна.

Последовательность выполнения аудиторских процедур может быть оформлена в виде блок-схемы как по отдельному разделу учета (участку, бухгалтерскому счету), так и по нескольким взаимосвязанным разделам учета (участкам, бухгалтерским счетам).

12. Особенности проведения аудита в условиях использования проверяемым экономическим субъектом компьютерной обработки данных. Этот раздел методики должен содержать описание процедур, которые следует выполнить аудитору в условиях использования проверяемым экономическим субъектом компьютерной обработки данных (см. подробнее гл. 16).

В условиях использования компьютерной техники может быть расширена сфера применения одних способов получения аудиторских доказательств (см. правило аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства») и сужена сфера применения других.

Использование такого способа, как проверка арифметических расчетов клиента (пересчет), становится бессмысленным, а сфера применения способа прослеживания, наоборот, расширяется. Под *прослеживанием* понимается процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы и их отражение в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что конкретные хозяйственные операции отражены в бухгалтерском учете правильно (или неправильно).

13. Применение методов экономического анализа. При проведении аудиторских проверок можно использовать методы экономического анализа для дополнения сделанных выводов в процессе аудита. Объектами анализа являются учетная политика аудируемого лица, данные форм бухгалтерской (финансовой) отчетности и др. (см. подробнее гл. 6).

Предлагаемая структура методики детальной проверки правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам может использоваться для разработки внутренних стандартов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов по разделам и счетам бухгалтерского учета. Наличие таких стандартов не только облегчает работу аудиторов, обеспечивает высокое качество оказываемых аудиторских услуг, но и позволяет осуществлять проверку качества деятельности аудиторской организации, а также защищать интересы отдельных аудиторов.

Как правило, основными причинами возникновения претензий к качеству проведенного аудита являются нарушения, обнаруженные налоговыми органами после проведения аудита у данного экономического субъекта.

Как в случае проверки экономического субъекта аудиторской организацией, так и в случае проверки его налоговыми органами по результатам проверки составляется акт (перечень) выявленных ошибок и нарушений. Если эти перечни совпадают, к аудитору не может возникнуть претензий со стороны клиента.

Если количество ошибок, выявленных аудитором, превышает количество ошибок, выявленных налоговыми органами, клиент может сделать вывод либо об излишней осторожности аудитора, либо о недостаточной квалификации сотрудников налоговой службы. Как правило, в подобных случаях претензий к аудиторам не возникает.

Если множество ошибок, выявленных аудитором, меньше, чем множество ошибок, выявленных налоговыми органами, клиент

делает вывод о недостаточной квалификации аудитора или о том, что аудиторская проверка проведена на недостаточно качественном уровне. В данном случае возникают претензии к аудитору.

При наличии претензий к качеству проведенного аудита со стороны клиента, налоговых и иных органов проверка обоснованности этих претензий должна начинаться с проверки внутренних стандартов, раскрывающих состав и описание процедур тестирования средств системы контроля и процедур детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

Если процедуры, позволяющие выявить нарушение, обнаруженное налоговой службой, не предусмотрены внутренним стандартом, можно констатировать невысокое качество методологического обеспечения аудита в данной аудиторской организации. Когда процедуры, позволяющие выявить нарушение, обнаруженное налоговой службой, предусмотрены внутренним стандартом, но не включены в план проверки ведущим аудитором, можно говорить о некачественном исполнении им своих служебных обязанностей или о его недостаточной квалификации.

Кроме того, потребуется экспертиза качества проведенных процедур с целью установить, могло ли данное нарушение быть выявлено при выполнении одной из проведенных процедур. Если процедуры, позволяющие выявить нарушение, обнаруженное налоговой службой, предусмотрены внутренним стандартом, включены в план проверки ведущим аудитором, но были выполнены некачественно, можно говорить о низком качестве работы исполнителей и недостаточном контроле за качеством выполнения аудиторских процедур со стороны ведущего аудитора.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные подходы к созданию методик аудита.
2. Какие элементы должна включать методика детальной проверки оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета?
3. Для каких целей используется перечень нормативных документов для проверки раздела учета?
4. Какие требования предъявляются к первичным документам при проверке разделов учета?
5. Как проводится проверка регистров аналитического и синтетического учета?
6. Укажите назначение классификатора возможных нарушений по разделу (участку) бухгалтерского учета.

ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА И СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ

16.1. Федеральные и российские правила (стандарты), регулирующие использование персональных компьютеров в аудиторской деятельности

Использование персональных компьютеров и современных информационных технологий в аудиторской деятельности регулируется стандартами аудита.

В российских правилах (стандартах) эти проблемы нашли отражение в трех стандартах: «Аудит в условиях компьютерной обработки данных», «Проведение аудита с помощью компьютеров», «Оценка риска и внутренний контроль; характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем». В принятых в настоящее время федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности аналогичных стандартов нет, поэтому основные положения российских стандартов не потеряли своей актуальности. Поскольку применение компьютеров в аудите — объективно существующая реальность, в федеральных стандартах также в том или ином контексте упоминаются и компьютерные информационные системы бухгалтерского учета, и методы аудита с помощью компьютеров.

Из приведенного списка российских стандартов видно, что для российских аудиторов разработаны наиболее существенные из стандартов, имеющих отношение к компьютеризации аудита. Созданные российские правила (стандарты) ориентированы на прогрессивные компьютерные информационные системы, они учитывают специфику российского бухгалтерского учета и аудита. Эти стандарты до сих пор дополняют такие федеральные стандарты, как

«Планирование», «Внутренний контроль качества аудита», «Оценка рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», «Аудиторская выборка».

И российские, и федеральные стандарты ориентированы на более эффективное достижение цели аудита и описание особенностей реализации основных принципов и методов аудита в современных условиях.

Использование компьютеров и информационных технологий характерно как для аудируемых лиц, так и для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Общие положения о компонентах компьютерного аудита, основных понятиях и подходах к его организации на аудиторских фирмах и у индивидуальных аудиторов можно получить на основании первого и второго правила (стандарта), из перечисленных российских стандартов. Эти два стандарта тесно взаимосвязаны, хотя первый имеет большее отношение к аудируемым лицам, а второй — непосредственно к аудиторам и аудиторским организациям.

В практических условиях могут возникнуть следующие варианты проведения компьютерного аудита (табл. 16.1).

Таблица 16.1. **Наличие компьютеров при проведении аудита**

<i>№ n/n</i>	<i>Аудируемое лицо</i>	<i>Аудиторская организация (аудитор)</i>
1	+	—
2	—	+
3	+	+

Наиболее благоприятен и предпочтителен 3-й вариант. В этом случае компьютеры использует и экономический субъект для автоматизации управленческих работ, и аудитор — в процессе аудита.

Однако само по себе наличие персональных компьютеров в бухгалтерии аудируемого лица еще не является достаточным компонентом системы компьютерной обработки данных. Важно, чтобы у экономического субъекта были автоматизированы работы по внутреннему контролю, бухгалтерскому учету и другим процессам управления. В первом стандарте для этого введено понятие «компьютерная обработка данных» (КОД).

Что касается аудиторской организации, то здесь компьютеры могут использоваться не только для автоматизации управленче-

ских работ аудиторской организации, но и для проведения аудита у экономических субъектов. При этом понятие «использование компьютеров для проведения аудита» весьма общее и может включать следующие направления использования (табл. 16.2).

Таблица 16.2. **Варианты использования ПК
в аудиторской деятельности**

<i>Вариант</i>	<i>Виды выполняемых работ с использованием компьютера</i>
I	Выполнение расчетов, печать типовых форм аудиторских документов, опросных листов, анкет, планов, программ, отчетов и др.
II	Использование нормативно-правовой справочной базы в электронном виде (системы типа «Гарант», «Кодекс», «КонсультантПлюс»)
III	Проверка отдельных участков учета: расчетов по основным средствам, производственным запасам и др.
IV	Комплексная проверка всех разделов и счетов бухгалтерского учета, работы персонала
V	Выполнение услуг, сопутствующих аудиту

16.2. Автоматизированная информационная система аудиторской деятельности

Аудиторская деятельность представляет собой информационную систему, так как включает три ее основных компонента:

- информацию как предмет и продукт труда;
- средства, методы и способы переработки информации;
- персонал, который реализует информационный процесс.

В настоящее время на рынке пакетов прикладных программ уже появились пакеты, позволяющие использовать компьютеры в работе аудиторов. Это связано с тем, что сложились следующие предпосылки разработки комплексной системы автоматизации аудиторской деятельности (СААД):

- *высокий уровень развития средств вычислительной техники, средств коммуникации и информационных технологий.* Применение персональных компьютеров и информационных технологий позволяет не только выполнять рутинные операции по формированию аудиторской документации, по поиску и использованию положений законодательных и нормативных актов, но и решать более сложные задачи, связанные с анализом системы внутреннего контроля, расчетами экономи-

ческих показателей, реализацией различных запросов к базе данных, создаваемой в системе автоматизации бухгалтерского учета, выработать рекомендации по стратегии улучшения финансово-хозяйственной деятельности;

- *автоматизация бухгалтерского учета.* В процессе работы автоматизированной системы бухгалтерского учета (АСБУ) формируется информация о хозяйственной деятельности экономического субъекта в форме электронной базы данных, анализ которой возможен с применением компьютера;
- *математические методы экономического анализа.* Существующий математический аппарат анализа финансово-хозяйственного состояния экономического субъекта позволяет разработать и реализовать автоматизированные системы анализа;
- *высокоразвитые информационно-справочные системы.* Компьютер позволяет получить любые необходимые справки в области законодательства, нормативных актов и использовать их содержание при обосновании аудиторских выводов и формировании аудиторской документации;
- *удобные системы для работы с различными редактируемыми текстами.* Применение этих систем помогает аудитору в формировании документации с использованием информации, получаемой одновременно из разных баз данных.

Задачи аудиторской деятельности отражаются в функциональной структуре СААД, а ее работа, выполнение предусмотренных задач связаны с наличием информационного, технического, математического, программного, технологического, организационного, правового, эргономического обеспечения. *Информационное* обеспечение представляет собой совокупность данных, размещенных на бумажных и машинных носителях в соответствии с определенными правилами хранения. Оно также включает методы и средства построения информационного фонда системы, организацию его функционирования и использования. *Техническое* обеспечение предполагает комплекс вычислительной и организационной техники, средства обработки, передачи и вывода информации. *Математическое* обеспечение представляет совокупность алгоритмов, обеспечивающих ввод, контроль, хранение, корректировку информации, формирование результативной информации, обеспечение ее защиты. Кроме того, математическое обеспечение включает различные алгоритмы расчета учетных и отчетных показателей. *Программное* обеспечение охватывает операционную систему и паке-

ты прикладных программ, реализующих алгоритмы обработки информации в широком смысле слова. *Технологическое* обеспечение представляет описание технологии обработки информации (ввода, преобразования, вывода, хранения, защиты информации). *Организационное* обеспечение — это комплекс методов и средств, регламентирующих работу специалистов, выполняющих всю работу по обработке информации. Оно также определяет взаимосвязь специалистов различных подразделений. *Правовое* обеспечение — комплекс документов, определяющих права и обязанности специалистов, участвующих в процессе работы системы. *Эргономическое* обеспечение — комплекс мероприятий по организации удобных рабочих мест, обеспечивающих эффективность и комфорт в работе специалистов.

Основу для разработки любой информационной системы составляет ее функциональная структура, которая представляет собой декомпозицию целей системы до уровня решаемых задач. Функциональная структура СААД должна отражать два основных направления аудиторской деятельности: собственно аудит и услуги, сопутствующие аудиту.

Собственно аудит состоит из последовательного выполнения комплексов работ, осуществляемых в несколько этапов:

- ознакомление с особенностями экономического субъекта;
- анализ организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля;
- оценка достоверности базы данных и возможного аудиторского риска при использовании этой базы для формирования аудиторского заключения;
- планирование аудита и разработка аудиторских процедур;
- выполнение аудиторских процедур;
- формирование отчета и аудиторского заключения.

Каждый этап должен отражаться в формируемой аудиторской документации и соответствовать положениям федеральных и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Практически на всех этапах аудитор может использовать возможности компьютера, но не на каждом из них можно полностью автоматизировать сложную работу аудитора, опирающегося не только на строгие логические построения и расчеты, но и на накопленный опыт и интуицию, играющие далеко не последнюю роль в его деятельности.

Сопутствующие аудиту услуги включают самые разные виды работ, многие из которых можно эффективно выполнять с ис-

пользованием средств вычислительной техники. К ним относятся: проведение анализа деятельности администрации, финансового состояния экономического субъекта, консультационные и прочие услуги (ведение учета экономического субъекта, восстановление учета, автоматизация учета и др.).

16.3. Применение информационных технологий при проведении аудиторской проверки

Рассмотрим содержание основных этапов проведения аудиторской проверки и возможности применения компьютеров в процессе проверки.

I этап — *ознакомление с особенностями экономического субъекта*. В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица» может быть выполнено только путем просмотра документов, описывающих основные виды деятельности, организационную и производственную структуру, регистрационных и лицензионных документов. Если такая информация содержится в базе данных автоматизированной системы бухгалтерского учета (АСБУ) в доступной аудитору электронной форме, то последний может переносить в формируемый отчет фрагменты документации в режиме редактирования.

II этап — *анализ особенностей бухгалтерского учета*. Осуществляется в соответствии с федеральными правилами (стандартами) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица». Объектами анализа являются: внешние и внутренние условия работы бухгалтерии, организация учета, утвержденная учетная политика, рабочий план счетов, состав учитываемых хозяйственных операций и их отражение в виде проводок, состав бухгалтерских регистров, отражающих количественно-суммовой, аналитический и синтетический учет.

Анализ внешних и внутренних условий работы бухгалтерии проводится обычно в форме теста (см. гл. 9, п. 9.6). Формирование рабочей таблицы, обработку результатов опроса можно выполнить с использованием компьютера.

Анализ учетной политики (УП) можно провести, сопоставляя ее разделы с некоторой нормативной формой учетной политики

(НУП), охватывающей все аспекты бухгалтерского учета с описанием всех допустимых альтернативных вариантов учета и содержащей ссылки на соответствующие нормативные документы. Каждый пункт НУП аудитор оценивает с точки зрения наличия в УП (отражен/не отражен), а каждый пункт УП — с точки зрения допустимости выбранного варианта учета (допустимый вариант/недопустимый вариант). Таким образом формируется фрагмент аудиторского отчета.

Для реализации данной технологии анализа УП в базу данных СААД должен входить справочник «Нормативная учетная политика» (НУП) (например, в форме таблицы), содержащий разделы: участок учета, объект учета, допустимые альтернативы учета, нормативные документы.

Технически анализ упрощается, если УП экономического субъекта предоставляется аудитору в электронном виде.

В этом случае работа сводится к сравнению данных двух таблиц, представленных в двух окнах — УП и НУП.

Результаты анализа могут быть представлены в виде табл. 16.3.

Таблица 16.3. Анализ учетной политики экономического субъекта

<i>Участок учета</i>	<i>Объект учета</i>	<i>Утвержденный вариант УП</i>	<i>Нормативный документ</i>	<i>Комментарий</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Учет основных средств	Начисление амортизации	Линейный способ	Положение по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности, п. 48 ПБУ 6/01, п. 18	
Учет основных средств	Формирование остаточной стоимости при выбытии		План счетов и Инструкция по его применению	Нужен

Графы 1, 2 и 4 заполняются из НУП, а графа 3 — из УП. При отсутствии такого раздела в УП в графу 5 рабочей таблицы заносится комментарий «нужен»/«не нужен».

Составленная таким образом рабочая таблица представляет аудиторское обоснование вывода о качестве УП экономического субъекта.

Анализ рабочего плана счетов и системы аналитического учета сводится к просмотру на экране или распечатанного рабочего плана счетов (РПС).

Организацию аналитического учета по каждому синтетическому счету, реализованную в АСБУ, можно выяснить, познакомившись с содержанием бухгалтерских регистров по счетам.

Для анализа правомерности применения синтетического или аналитического счета для учета хозяйственных операций в базе СААД необходим файл, содержащий нормативный план счетов (НПС) со следующей структурой: синтетический счет, субсчет, аналитические счета, объект учета.

Сравнивая содержание двух таблиц РПС и НПС, аудитор выявляет счета, не предусмотренные НПС, или использование счетов «не по назначению».

Анализ состава учитываемых хозяйственных операций и анализ их отражения в журнале бухгалтерских проводок (ЖБП) существенно упрощаются, если аудитор имеет ЖБП в виде файла-списка, каждая запись которого отражает следующие данные о проводке: счет (субсчет) дебетуемый, счет (субсчет) кредитуемый, сумму, дату, комментарий, документ-основание, хозяйственную операцию.

Опыт показывает, что такой файл обязательно присутствует в АСБУ любой конфигурации и согласно положениям правила (стандарта) «Аудит в условиях компьютерной обработки данных» может быть использован аудитором в своей работе.

На этапе знакомства с особенностями системы бухгалтерского учета экономического субъекта, имея ЖБП (его электронную копию), аудитор может получить состав применяемых бухгалтерских проводок с количественной и суммовой оценкой каждой используемой корреспонденции.

В результате обработки данных ЖБП может быть получена рабочая таблица (табл. 16.4) применяемых бухгалтерских записей (проводок).

Таблица 16.4. Анализ состава бухгалтерских записей (проводок)

<i>Счет (субсчет) дебетуемый</i>	<i>Счет (субсчет) кредитуемый</i>	<i>Количе- ство записей</i>	<i>Сумма по корреспон- денции</i>	<i>Примечание</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
0101	0801	28	1 350 000	
0102	6001	15	436 970	Некорректно
...	...	...	...	...
Итого		10 351	234 563 780	

В графу 3 по каждой корреспонденции, определяемой графами 1, 2, заносится количество записей ЖБП, содержащих коррес-

понденцию, а в графу 4 — накопленная сумма по всем этим записям.

Итог графы 3 характеризует объем проверяемого массива, а ее строки — количество однотипных учитываемых операций. Строки графы 4 дают представление о значимости отдельных корреспонденций для оценки как достоверности проверяемой информации, так и результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта за проверяемый период.

Содержание данной таблицы позволяет аудитору выявить некорректные с точки зрения НПС корреспонденции. Для автоматического выявления некорректных проводок в базе данных СААД обязательно должен быть файл — список типовых бухгалтерских проводок, запись которого отражает следующие данные: счет дебетуемый, счет кредитуемый, хозяйственную операцию, документ-основание, учитываемую сумму.

На основании данных ЖБП и данных файла типовых бухгалтерских проводок автоматически в графе 5 делается отметка о некорректности проводки, если такая корреспонденция отсутствует в файле типовых бухгалтерских проводок.

Анализ на корректность бухгалтерских проводок можно проводить как по всем, так и по отдельным счетам бухгалтерского учета.

Анализ регистров бухгалтерского учета аудитор начинает с просмотра состава предлагаемых АСБУ бухгалтерских регистров. Регистры аналитического и синтетического учета имеют форму, общую для всех используемых счетов. Регистры количественно-суммового учета каждого отдельного участка имеют свою специфику и, как правило, содержат исчерпывающую информацию о каждом отдельном объекте учета.

Для последующих этапов, в частности планирования аудита и определения уровня существенности, очень важна информация, содержащаяся в обобщающем регистре, — оборотно-сальдовом балансе (ОСБ) за проверяемый период. Имея файл ОСБ, аудитор может получить рабочую аналитическую таблицу с оценкой удельного веса сальдо и оборотов по счетам (субсчетам) бухгалтерского учета.

Рабочая аналитическая таблица сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета может иметь форму таблицы (табл. 16.5).

По данным такой таблицы аудитор может выделить счета (субсчета) с наибольшими (превышающими заданный порог) значениями или сальдо, или оборотов, или удельного веса (% итога по графе), имеющих существенное значение при расчете финансовых результатов деятельности экономического субъекта. Критерии от-

бора, выделения счетов (субсчетов) для углубленной проверки разрабатываются каждой аудиторской фирмой или аудитором и являются их ноу-хау.

Таблица 16.5. **Оборотно-сальдовая ведомость**

Счет суб- счет	Сальдо входящее				Обороты				Сальдо исходящее			
	Дебет	%	Кредит	%	Дебет	%	Кредит	%	Дебет	%	Кредит	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
01	2 345 699	60			345 690	20	48 790		264 259	63		
...	...				...	...	...	...	...	...	...	...
62			54 600	0,88	564 738		457 890	26			127 752	0,03
...	...				...	...	...	...	...	...	...	...
Итого	3 909 498	100	3 909 498	100	1 728 450	100	1 728 450	100	419 458 730	100	419 458 730	100

III этап — *анализ системы внутреннего контроля (СВК)*. Также проводится аудитором в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» для определения допустимого аудиторского риска. Допустимый аудиторский риск зависит от результатов оценки неотъемлемого риска системы бухгалтерского учета и риска СВК экономического субъекта.

На этапе планирования аудиторской проверки оценку надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля выполняют с использованием тестов, примеры таких тестов приведены в гл. 9, п. 9.6. Компьютер может быть использован как для формирования таблицы с вопросами, так и для обработки заполненной таблицы.

При выполнении аудиторских процедур по существу аудитор постоянно уточняет предварительную оценку. Аудитор анализирует СВК по следующим направлениям: деятельность персонала по обработке первичной документации и формированию журнала бухгалтерских проводок; формирование регистров бухгалтерского учета; использование и приведение в соответствие данных участков учета в сводном учете; формирование финансовых результатов и расчет оценочных показателей и налогов; формирование бухгалтерской отчетности.

Оценка контроля за деятельностью персонала по обработке первичной документации и формированию журнала бухгалтерских про-

водок — наиболее ответственная и трудоемкая часть знакомства с системой бухгалтерского учета. ЖБП содержит информацию обо всех хозяйственных операциях, включая формирование финансовых результатов, начисление и перечисление сумм налогов. Только после того, как аудитор получит достаточные основания считать достоверной информацию ЖБП в части отражения всех хозяйственных операций, т.е. даст высокую оценку СВК с данной точки зрения, он приступает к проверке расчета финансовых результатов, начисляемых сумм налогов и правильности заполнения отчетных форм. Если СВК не удовлетворит аудитора, то процесс анализа содержания ЖБП существенно усложнится и потребуются работа большого объема с первичными документами.

Журнал бухгалтерских проводок является результатом работы бухгалтеров разных участков учета. В зависимости от конфигурации АСБУ эти участки могут представлять собой отдельные автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтеров, каждое со своей базой данных (своими классификаторами, рабочими массивами для ведения количественно-суммового учета, своим ЖБП) или АРМ бухгалтеров, объединенных в сеть и работающих в одной базе данных с едиными классификаторами, рабочими массивами и ЖБП. Возможны также комбинации этих вариантов. Конфигурация АСБУ определяет объекты анализа СВК за формированием ЖБП, на основании которого формируется проверяемая бухгалтерская отчетность. Если АСБУ состоит из изолированных АРМ, особым объектом контроля становится процесс переноса данных с участков учета в сводный файл ЖБП. Если АСБУ представляет собой единую информационную систему, необходимость в таком контроле отпадает, но появляется необходимость исключения несанкционированного доступа к информации, содержащейся в единой базе данных.

В любом случае анализ деятельности персонала по обработке первичных документов и формированию ЖБП удобно проводить по отдельным участкам учета. Каждый участок учета характеризуют следующие элементы:

- 1) состав обрабатываемых первичных документов;
- 2) структура рабочей базы данных, отражающая специфику объектов учета;
- 3) состав учитываемых хозяйственных операций;
- 4) состав синтетических и аналитических бухгалтерских счетов;
- 5) преобразование хозяйственных операций в бухгалтерские проводки;

- б) формы регистров, отражающих количественно-суммовой учет;
- 7) регистры, отражающие аналитический и синтетический учет.

Состав обрабатываемых первичных документов может быть проанализирован, если в ЖБП есть раздел «документ-основание» или инструкция бухгалтеру содержит перечень и описание таких документов.

Если база данных АСБУ и инструкции не содержат информации об обрабатываемых первичных документах, аудитор вынужден использовать подшивки первичных документов, проводить опрос исполнителей о технологии работы с ними.

Для оценки полноты и форм обрабатываемых первичных документов-оснований аудитор использует имеющийся в базе СААД файл типовых бухгалтерских проводок, уже примененный аудитором при проверке их корректности.

Чем подробнее элементы 1—4 и методика преобразования 5 изложены в инструкции бухгалтеру, работающему на данном участке учета, тем выше оценка СВК и ниже ее риск. Чем выше квалификация бухгалтера, тем выше оценка качества системы бухгалтерского учета, тем ниже ее неотъемлемый риск и риск СВК.

В современных АСБУ преобразование 5 выполняется во многих случаях в автоматическом режиме при вводе данных с документа-основания, подтверждающего проведение хозяйственной операции. При этом оно может сопровождаться следующими типами ошибок: неправильным оформлением документа, неверной корреспонденцией счетов, искажением фактических данных (суммы, даты, наименования и т.д.).

Вероятность той или иной ошибки зависит от особенностей обрабатываемого первичного документа, методики формирования корреспонденции счетов и организации контроля ввода исходных данных.

Ошибки первого типа — в оформлении документов могут возникнуть, если первичный документ формируется и остается в самой бухгалтерии, так как в этом случае функции исполнения и контроля совмещены.

Часто документы-основания формируются в других подразделениях экономического субъекта в электронном виде, и этого достаточно для появления соответствующих проводок в ЖБП. Окончательная печать и оформление таких документов необходимыми подписями может откладываться на неопределенный срок, что также увеличивает вероятность появления ошибки в оформлении документа.

Если первичные документы поступают в бухгалтерию извне (от другой организации), вероятность неправильного оформления таких документов практически равна нулю.

Для оценки системы внутреннего контроля за оформлением первичных документов — оснований аудитор проводит выборочную проверку множества этих документов. Для этого он, во-первых, определяет круг документов с наибольшей вероятностью недооформления (например, документы, формируемые и остающиеся в бухгалтерии), а во-вторых, строит репрезентативную выборку.

Как правило, одновременно с проверкой качества оформления первичных документов аудитор оценивает и вероятность появления ошибок второго типа — ошибок формирования бухгалтерских проводок.

Наибольшей эффективности аудитор может добиться при проверке СВК на отдельном участке учета, так как количество используемых на нем первичных документов, учитываемых операций и бухгалтерских проводок ограничено. Прежде всего аудитор должен обратить внимание на необычные или некорректные проводки и проверить реакцию на них СВК. Если выделенные проводки обоснованны, можно сделать вывод, что надежность СВК достаточно высока, а если при их обосновании персонал испытывает затруднения, аудитор должен быть предельно внимательным и провести более глубокую выборочную проверку соответствия учитываемых хозяйственных операций, первичных документов и бухгалтерских проводок.

Ошибки в формировании бухгалтерских проводок могут быть двух видов: случайные и системные. Случайные ошибки обусловлены невниманием или недостаточной компетенцией бухгалтера при ручном вводе, а системные связаны с ошибкой в алгоритме АСБУ, если проводки формируются автоматически.

Вероятность возникновения системных ошибок связана со свойствами функционирующей АСБУ. В лицензированной и сопровождаемой разработчиками АСБУ системные ошибки при автоматическом формировании проводок по виду документа или хозяйственной операции маловероятны. Если экономический субъект использует программы, не сопровождаемые разработчиками, или программы собственной разработки, аудитор должен провести ее тестирование, чтобы убедиться в отсутствии системных ошибок при формировании бухгалтерских проводок в ЖБП.

Аудитору необходимо убедиться в том, что данные первичных документов и введенные данные в файл ЖБП совпадают, т.е. в от-

существовании ошибок третьего типа. Это требование особенно важно по отношению к вводимым в компьютер суммам и датам. Как правило, СВК обязательно контролирует вводимые суммы, так как такой контроль, с одной стороны, очень важен, а с другой — технически легко реализуем в силу специфики объекта контроля (например, ввод большого количества сумм можно проверить по известной итоговой сумме). К сожалению, проверить идентичность дат в первичных документах и вводимых дат в ЖБП можно только методом просмотра или считки, используя выборочный контроль.

Особенно эффективен контроль вводимых сумм в том случае, когда одни и те же данные заносятся в две базы данных, каждая из которых имеет свою систему контроля. Так, на участках количественно-суммового учета по элементам учета, отражающего движение учитываемых объектов поэлементно, и аналитического учета по бухгалтерским счетам одним из возможных методов контроля вводимых сумм является сравнение данных количественно-суммового учета и аналитического учета более высокого уровня. В современных АСБУ, где записи в базе количественно-суммового учета и в ЖБП формируются и корректируются одновременно, рассогласования итогов быть не должно. Каждый аудитор знает, что возможность выполнять формирование записей ЖБП вручную, предоставляемая любой АСБУ, может стать причиной рассогласования данных. Поэтому сравнение данных количественно-суммового учета и данных аналитического учета по каждому участку учета должно быть одним из элементов СВК.

Чем выше оценка надежности СВК за деятельностью персонала по обработке первичных документов, тем выше доверие аудитора к данным ЖБП, тем меньше аудиторский риск при формулировании выводов о достоверности этого журнала.

Оценка СВК за формированием регистров бухгалтерского учета по ЖБП не трудоемка, так как все они автоматически формируются в режиме работы АСБУ. Проверка сводится к простому тестированию или дублированию обработки данных ЖБП собственными программными средствами.

Оценка СВК за формированием финансовых результатов, расчетом налогов и заполнением бухгалтерской отчетности требует от аудитора подробного изучения методик, используемых в бухгалтерии экономического субъекта при выполнении операций завершения отчетного периода или алгоритмов преобразования информации, если эти операции выполняются автоматически. В том

случае, если существуют подробные инструкции выполнения завершающих операций и расчетов сумм налогов и персонал компетентен в вопросах их выполнения, оценка надежности СВК достаточно высока. Увеличивает надежность СВК на этапе завершения отчетного периода наличие системы настройки алгоритмов в соответствии с изменениями нормативных требований к формированию финансовых результатов, расчету налогов и заполнению бухгалтерской отчетности.

Таким образом, итогом проведения третьего этапа являются оценка неотъемлемого риска, риска СВК, определение взаимозависимых величин допустимого аудиторского риска, уровня существенности.

Процедура определения уровня существенности может быть автоматизирована.

Определение уровня существенности проиллюстрировано примером расчета по данным аналитической табл. 16.6, содержащей основные показатели деятельности экономического субъекта (см. подробнее п. 9.6).

Таблица 16.6. Расчет показателей деятельности экономического субъекта

<i>Наименование базового показателя</i>	<i>Значение базового показателя</i>	<i>%</i>	<i>Значение применяемого элемента</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Балансовая прибыль	21 289	5	1064
Валовый объем реализации без НДС	135 968	2	2719
Валюта баланса	128 038	2	2561
Собственный капитал	20 500	10	2050
Общие затраты	101 341	2	2027

Состав графы 1 и учитываемый % в графе 3 могут быть выбраны по усмотрению аудитора, согласно внутрифирменному стандарту; данные графы 2 вводятся из бухгалтерской отчетности; значения в графе 4 получают расчетным путем: $\text{гр. 2} \cdot \text{гр. 3} : 100$. Далее рассчитывается среднее арифметическое данных графы 4. Если в графе 4 есть значения, отличающиеся от расчетного более чем на 30—40%, они исключаются, и выполняется расчет уточненного значения среднего значения.

Возможен и другой метод расчета, когда в графу 2 заносятся средние показатели за последние 2—3 года.

Внутренним стандартом аудиторской организации должны быть определены: состав показателей, заносимых в графу 1; принцип определения данных, заносимых в графу 2; значения графы 3 и критерий, по которому следует отбрасывать значения, отличающиеся от среднего арифметического.

Окончательное, уточненное, значение среднего показателя графы 4 и является оценкой уровня существенности — «предельного значения ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестает быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения».

Математический аппарат обработки исходных данных, заносимых в графы 1, 2, 3 табл. 16.6, позволяет построить алгоритм решения данной задачи в автоматическом режиме. Аналогично можно автоматизировать и распределение общего уровня существенности на частные уровни существенности искажений для отдельных счетов бухгалтерского учета (алгоритмы подобных расчетов приведены в главе 9, п. 9.6).

Другая, не менее важная задача на этапе планирования — определение допустимого риска необнаружения.

Подходы к определению допустимого риска необнаружения подробно описаны в п. 9.7. Напомним, что взаимосвязь между составляющими аудиторского риска иллюстрируется табл. 16.7. В этой таблице аудиторский риск определен в зависимости от оценок внутрихозяйственного риска и риска СВК. Эти оценки даются аудитором при ознакомлении с особенностями организации АСБУ и СВК.

Для разных участков учета оценки могут быть разными, что будет определять объем и глубину проверки на каждом выделенном участке.

Таблица 16.7. Оценка составляющих аудиторского риска

<i>Оценка неотъемлемого риска</i>	<i>Оценка допустимого риска необнаружения при разной оценке риска СВК</i>		
	<i>Высокий</i>	<i>Средний</i>	<i>Низкий</i>
Высокий	Наинизший	Ниже	Средний
Средний	Ниже	Средний	Выше
Низкий	Средний	Выше	Наивысший

Если риски АСБУ и СКВ имеют вероятностную оценку, допустимый риск необнаружения ошибок при аудите может быть рассчитан по формуле (см. § 9.7)

$$РН = \text{ПАР} / (\text{НР} \cdot \text{РСК}),$$

где РН — допустимый риск необнаружения при аудите;

ПАР — принятый аудиторский риск;

НР — вероятность необнаружения ошибки при работе АСБУ;

РСК — вероятность необнаружения ошибки при работе СКВ.

В описанных случаях качественную или количественную оценку можно получить автоматически, если аудитор располагает объективными оценками *НР* и *РСК*.

IV этап — планирование и разработка программы аудита. Проводится в соответствии с федеральным правилом (стандартом) «Планирование аудита» (см. подробнее гл. 10).

Особенности планирования и разработки программы аудита в условиях компьютерной обработки данных и с использованием компьютеров отражены в российских правилах (стандартах) «Аудит в условиях компьютерной обработки данных» и «Проведение аудита с помощью компьютеров». Требование учета при планировании особенностей бухгалтерского учета (его автоматизации) и возможности применения компьютеров в процессе аудита закреплено федеральными правилами (стандартами) «Планирование аудита» и «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», «Аудиторская выборка». На предыдущих этапах аудитор определяет объект подробной проверки, уровень существенности, принципы формирования аудиторских выборок по определенным участкам учета.

На этом этапе аудитор, используя возможности СААД, распечатывает или просматривает на экране по каждому участку учета: список объектов, образующих выборку, необходимые анкеты и вопросники, помогающие уточнить применяемую методику учета, описания содержания процедур проверки, включающих состав нормативной документации, используемые первичные документы, состав используемых синтетических и аналитических счетов, хозяйственных операций и бухгалтерских проводок, регистры количественно-суммового и бухгалтерского учета.

V этап — выполнение аудиторских процедур. На каждом участке учета имеет свою специфику и выполняется в соответствии с комплексом федеральных правил (стандартов).

К непосредственному выполнению процедур проверки аудитор приступает, имея обширную информацию об участке учета,

полученную на предыдущих этапах. Предполагается, что уже выполнена качественная оценка данных ЖБП, дана оценка СВК, проведен анализ учетной политики экономического субъекта, напечатаны анкеты и вопросники, сформулированы принципы формирования аудиторских выборок для аудиторского контроля (расчетов, результатов инвентаризации, ведения первичных документов, отражения хозяйственных операций в форме бухгалтерских проводок, показателей, получаемых оценочным путем), напечатаны описания аудиторских процедур.

Разработка аудиторских процедур, ориентированных на среду КОД, использующих возможности компьютеров, — наиболее сложный и творческий процесс при разработке СААД. Пакет прикладных программ «Экспресс аудит» фирмы «Термика» реализует унифицированный подход при организации всех аудиторских процедур по существу. Работа аудитора организована так, что он должен ответить на все вопросы, состав которых определен на этапе планирования. Ответ на любой вопрос имеет строго определенную форму и структуру. Вопрос сформулирован таким образом, что аудитор имеет три варианта ответа: замечаний нет, замечания есть, вопрос не актуален. В первых двух случаях аудитор должен подтвердить свой вывод перечнем просмотренных документов. В случае наличия замечаний эти замечания должны быть изложены. Если обнаруженные ошибки имеют количественное измерение, эти ошибки или искажения должны быть отражены (отдельно для бухгалтерского учета и для налогового учета). Кроме того, аудитор может записать свои рекомендации по исправлению выявленных ошибок и недостатков. Таким образом, любой ответ имеет следующую структуру:

- вариант ответа;
- обнаруженные ошибки и искажения;
- перечень проверенных документов;
- оценка искажения бухгалтерского учета;
- оценка искажения налогового учета;
- рекомендации по исправлению ошибки и искажения;
- нарушенные положения нормативных документов.

Информационная система построена таким образом, что по каждому вопросу аудитору предоставляется вся справочная, нормативная информация со ссылками на положения существующих нормативных документов. Поэтому при варианте ответа «замечания есть» автоматически определяется, какие нормы нарушаются при учете. Эти сведения также входят составной частью в формируемый ответ.

Таким образом структурированные «элементарные составляющие» информации в дальнейшем могут группироваться по разным признакам, на их основании могут формироваться рабочие документы разной формы: рабочие сводки по вопросам без замечаний, с замечаниями, неактуальных, сводные ведомости выявленных нарушений, опросный лист, свод разработанных рекомендаций по результатам аудита и т.д. Документирование аудита выполняется наиболее рациональным способом, когда аудитор создает все рабочие документы, формы которых разработаны заранее и в которые укладывается вся информация, содержащая ответы на вопросы программы аудита.

VI этап — *формирование аудиторского заключения*. Это обобщение результатов, полученных на всех предыдущих этапах.

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудиторское заключение составляется по определенной форме и в нем дается оценка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Помимо заключения составляется аналитическая часть — собственно отчет аудитора о выполненной проверке и ее результатах, носящих конфиденциальный характер. В этом документе обобщаются результаты аудиторской проверки по всем участкам бухгалтерского учета.

Существенно упрощают работу аудитора программы, позволяющие использовать возможности компьютера работать одновременно с различными текстами и пользоваться результатами работы разных программных модулей. Неоценимы возможности работы с информационными системами, которые позволяют быстро находить необходимые выдержки в нормативной документации и переносить их для обоснования тех или иных утверждений в текст аналитической части.

16.4. Информационные технологии при выполнении услуг, сопутствующих аудиту

Помимо проведения аудиторских проверок аудиторская деятельность включает выполнение услуг, сопутствующих аудиту, состав которых представлен в российском правиле (стандарте) «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним». Эти услуги рассмотрены в гл. 4.

В практике аудиторской деятельности наиболее распространены ведение и восстановление бухгалтерского учета, анализ финансового состояния экономического субъекта, анализ деятельности администрации с точки зрения оптимальности принимаемых решений, консультационные услуги в области законодательства, организация бухгалтерского и налогового учета, автоматизация системы управления и т.д.

При выполнении таких услуг аудитор может и должен использовать средства вычислительной техники и информационные технологии.

Восстановление и ведение бухгалтерского учета аудитор выполняет на основании передаваемой ему экономическим субъектом первичной документации и (или) частично сформированных регистров бухгалтерского учета. Он формирует все оговоренные договором регистры бухгалтерского учета и формы отчетности. При необходимости оформляются и недостающие первичные документы.

Выполняя подобного рода услуги, аудитор может использовать различные программы для ведения бухгалтерского учета: «1С: Бухгалтерия», «Турбо-Бухгалтер», «Инфо-Бухгалтер», «Парус» и др.

Анализ финансового состояния экономического субъекта весьма важен как для акционеров и администрации предприятия, так и для его партнеров — поставщиков, кредиторов и т.д. Вопросам финансового анализа экономическая наука всегда уделяла должное внимание, и поэтому проведение анализа финансового состояния экономического субъекта, динамики и перспектив его развития имеет достаточное методическое и математическое обеспечение и подробно отражено в экономической литературе. В настоящее время многие фирмы (ИНЭК, «Росэкспертиза», «Галактика» и др.) разрабатывают программы, ориентированные на расчет различных комплексов экономических показателей, характеризующих различные аспекты финансового состояния определенных групп предприятий: промышленных, сельскохозяйственных, торговых, банков, различных фондов и т.д.

Практически каждая программа финансового анализа позволяет рассчитывать общепризнанные экономические показатели, характеризующие структуру имущества, источники собственных средств, платежеспособность, ликвидность активов, вероятность банкротства, кредитоспособность и т.д. Рассчитываемые показатели могут быть представлены в форме таблиц, диаграмм, гра-

фиков. Кроме того, расчет сопровождается резюме о состоянии и перспективах развития экономического субъекта.

Исходной информацией при работе предлагаемых программных средств является бухгалтерская отчетность. Данные бухгалтерской отчетности могут вводиться вручную или загружаться из базы данных экономического субъекта, если пакет прикладных программ позволяет использовать базу данных используемой АСБУ.

Анализ деятельности администрации также относится к услугам, сопутствующим аудиту. Аудитор дает оценку экономической обоснованности решений, принимаемых администрацией в сложившихся экономических условиях, и предлагает пути улучшения работы предприятия на перспективу. Выводы и предложения аудитора в данных вопросах носят исключительно рекомендательный характер.

Применение персональных компьютеров для автоматизации анализа деятельности администрации — достаточно новое направление в проектировании систем автоматизированной обработки информации, где еще не решенным остается ряд проблем. Вопросы автоматизации таких расчетов освещены в учебнике А.Н. Романова и Б.Е. Одинцова¹, где рассматриваются различные аспекты и подходы к анализу деятельности администрации с точки зрения оптимальности принимаемых ею решений, описаны математические модели для определения оптимальных значений отдельных экономических показателей:

- суммы заемных средств, обеспечивающей допустимые значения коэффициента автономии и максимизирующей эффект финансового рычага;
- нормы распределения прибыли на фонд выплаты дивидендов и фонд накопления, обеспечивающей допустимый коэффициент автономии;
- производственных запасов и краткосрочных кредитов, максимизирующих общую платежеспособность и сохраняющих в заданных пределах такие показатели, как коэффициент абсолютной ликвидности и общий коэффициент покрытия.

Математическая постановка перечисленных задач позволяет автоматизировать расчет оптимальных значений и формировать рекомендации по выбору стратегий при принятии отдельных управленческих решений.

¹ Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1999.

Исходной информацией для решения подобных задач служат, как правило, данные бухгалтерской отчетности. Программы автоматизации анализа деятельности администрации разрабатываются отдельными аудиторскими фирмами и не представлены в настоящее время на рынке прикладных программ.

Консультационные услуги в составе услуг, оказываемых аудиторами, играют заметную роль на рынке аудиторских услуг. К ним относятся: подготовка письменных консультаций по различным вопросам, проведение обучения, семинаров, «круглых столов», информационное обслуживание, издание методических рекомендаций и т.д.

Выполнение таких услуг связано, во-первых, с изучением большого объема информации, а во-вторых, с созданием значительного количества документов.

Первую проблему аудитор может решить на основе использования информационно-справочных систем Интернета, а также проблемно ориентированных систем, таких, как КОНСУЛЬТАНТ+, ГАРАНТ и др. Вторую — используя различные редакторы, из которых наиболее распространен «Microsoft Word».

Вопросы для самопроверки

1. Какие правила (стандарты) посвящены вопросам компьютеризации аудиторской деятельности?
2. Какое российское правило (стандарт) регламентирует применение компьютеров при проведении аудита?
3. Назовите признаки среды компьютерной обработки данных.
4. Перечислите основные направления использования компьютеров в аудиторской деятельности.
5. Приведите основные принципы проведения аудита с применением компьютеров.
6. Для каких видов сопутствующих аудиту услуг применяются персональные компьютеры?

Раздел **III**

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ СВОДНЫХ РАСЧЕТОВ И ОБЩИХ ДОКУМЕНТОВ

Глава 17 Методика аудиторской проверки
общих документов организации

Глава 18 Методика аудиторской проверки
отчетности экономического субъекта

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОБЩИХ ДОКУМЕНТОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Основная цель аудиторской проверки учредительных документов и расчетов с учредителями — подтверждение законных оснований деятельности экономического субъекта на протяжении всего периода его функционирования от момента регистрации до фактической реорганизации или ликвидации. Из этого следует, что аудитор должен ответить на следующие вопросы.

1. Насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы для того, чтобы экономический субъект имел юридические основания для:

- функционирования;
- прекращения функционирования?

2. Полностью ли приведены все расчеты с учредителями по:

- формированию уставного капитала;
- промежуточным расчетам;
- окончательным расчетам?

3. Соблюдено ли законодательство по налогам?

Для ответов на эти вопросы аудиторская организация должна учесть все моменты, существенно влияющие на ход проверки экономического субъекта:

1) организационно-правовую форму. Для зарегистрированных на территории РФ экономических субъектов в соответствии с ГК ч. 1 (ОАО, ЗАО, ООО и т.д.);

2) форму собственности. Для зарегистрированных на территории России экономических субъектов в соответствии с ГК ч. 1 (государственная, частная и т.д.);

3) юрисдикцию. Подчинение законодательству международному, российскому, субъектов Федерации и т.д.;

4) статус (дочернее, зависимое, холдинг, МП). Экономические субъекты могут быть зависимыми, дочерними, малыми предприятиями;

5) виды деятельности. Деятельность может осуществляться как на основе специальных разрешений, как на основе лицензий, так и без них;

6) участие иностранного капитала. Экономические субъекты могут быть как полностью контролируемые иностранным капиталом, так и совместными;

7) правовой режим территории. Территория функционирования может не ограничиваться территорией РФ, свободных экономических зон, а также закрытых административно-территориальных образований.

Аудиторская организация должна выделить для себя по крайней мере четыре направления проверки:

- аудит учредительных документов;
- аудит формирования уставного капитала;
- аудит расчетов с учредителями;
- аудит налогообложения при формировании уставного капитала и при расчетах с учредителями.

Первое направление включает проверку юридических оснований на право функционирования экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством, второе — проверку правильности и своевременности формирования уставного капитала, третье — проверку правильности формирования уставного капитала, промежуточных и окончательных расчетов с учредителями (участниками), четвертое — проверку начисления и выплаты налогов и иных обязательных платежей.

Из анализа этих направлений проверки вытекают следующие задачи.

1. Подтвердить юридические основания на право функционирования экономического субъекта.

2. Подтвердить правильность формирования уставного капитала.

3. Подтвердить правильность промежуточных и окончательных расчетов с учредителями.

4. Установить полноту и своевременность формирования уставного капитала.

5. Установить полноту и правильность расчетов с учредителями.

6. Подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в части:

а) величины и структуры уставного капитала;

б) задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал;

в) наличия собственных акций, выкупленных у акционеров;

г) задолженности учредителям (участникам) по выплате доходов;

д) организационных расходов. Финансовые вложения в части вложения в уставные капиталы других экономических субъектов.

7. Установить правильность и наличие оснований расчетов. Оценить вносимые в качестве вкладов в уставный капитал материальные ценности (включая объекты недвижимости), нематериальные активы, ценные бумаги и т.д.

8. Установить правильность и своевременность получения доходов от участия в уставных капиталах других экономических субъектов.

9. Установить юридические основания для вхождения, участия и выбытия из уставных капиталов других экономических субъектов.

10. Установить правильность начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей.

17.1. Экспертиза учредительных документов аудируемого субъекта

В ходе аудиторской проверки экономического субъекта аудитор должен осуществить экспертизу учредительных документов не на соответствие действующему законодательству, а на наличие и полноту сведений, которые позволяют:

- осуществлять деятельность аудируемого субъекта;
- проводить расчеты;
- исполнять обязательства;
- осуществлять формирование уставного капитала, фондов и резервов;
- уточнять расчеты с учредителями;
- определять правовые и налоговые последствия сделок и т.д.

Здесь необходимо помнить, что полученную в ходе экспертизы учредительных документов информацию аудитор может использовать при проверке других участков и операций учета. Поэтому в рабочих документах ему следует определять влияние полученной информации на формирование полного аудиторского суждения.

В ходе экспертизы учредительных документов необходимо установить:

- структуру управления аудируемым субъектом и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений;
- своевременность внесения в учредительные документы изменений (если они были);

- виды деятельности аудируемого субъекта;
- учредителей аудируемого субъекта;
- размер уставного капитала и доли каждого учредителя;
- адекватность методов оценки вносимых учредителями долей в уставный капитал в материальной и нематериальной формах;
- своевременность внесения учредителями своих долей в уставный капитал;
- размер и вид внесенных учредителями долей в уставный капитал;
- правильность оформления документов по взносам в уставный капитал;
- организационно-правовую форму аудируемого субъекта (акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью и т.д.);
- является ли аудируемый субъект субъектом малого предпринимательства;
- предусмотрено ли в уставе осуществление внешнеэкономической деятельности;
- счета, которые имеет право открывать аудируемый субъект в учреждениях банков;
- предусмотрено ли в уставе создание резервного и других фондов;
- имеет ли право аудируемый субъект создавать на территории РФ и за рубежом филиалы и другие структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс;
- наличие лицензии на осуществление видов деятельности, подлежащих лицензированию в соответствии с действующим законодательством;
- порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении аудируемого субъекта по итогам года после уплаты обязательных платежей;
- правильность исчисления доходов учредителей и акционеров и удержания налога на доходы;
- правильность оформления бухгалтерской документации и составления бухгалтерских проводок по формированию уставного капитала;
- соответствие записей в первичных документах записям в регистрах бухгалтерского учета по счетам 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал».

Эти данные потребуются аудитору при проверке других участков и операций бухгалтерского учета аудируемого субъекта.

17.2. Основные законодательные и нормативные документы

Аудиторская организация, аудитор при проверке общих документов организации обязаны руководствоваться следующими основными документами.

1. Гражданский кодекс РФ (далее ГК РФ), ч. 1, 2, 3 и 4.
2. Налоговый кодекс РФ (далее НК РФ), ч. 1, 2.
3. Федеральный закон РФ «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 26 декабря 1995 г.
4. Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» № 39-ФЗ от 22 апреля 1996 г.
5. Федеральный закон «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» № 160-ФЗ от 9 июля 1999 г.
6. Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» № 128-ФЗ от 8 августа 2001 г.
7. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г.
8. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности в Российской Федерации.
9. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.
10. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Министерства финансов РФ № 34н от 29 июля 1998 г.).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (Приказ Министерства финансов РФ № 2н от 10 января 2000 г.).
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (Приказ Министерства финансов РФ № 60н от 9 декабря 1998 г.).
13. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (Приказ Министерства финансов РФ № 94н от 31 октября 2000 г.).
14. Рекомендации по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства (письмо Министерства финансов РФ № 59 от 24 июля 1992 г.).
15. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Министерства финансов РФ № 49 от 13 июня 1995 г.).

17.3. Источники информации для проверки

Для проверки аудиторской организацией используются следующие основные документы:

- устав аудируемого субъекта;
- учредительный договор;
- патент для субъектов малого предпринимательства;
- протоколы собраний учредителей;
- свидетельство о государственной регистрации;
- документы, связанные с приватизацией и акционированием предприятий, находившихся в собственности государства, субъектов РФ, общественных организаций, колхозов и т.д.;
- документы, подтверждающие права собственности учредителей на имущество, вносимое в оплату приобретенных ими акций при государственной регистрации общества с участием государственных или муниципальных предприятий;
- свидетельства о регистрации в органах статистики, налоговых органах, Пенсионном фонде, Фонде социального страхования, Фонде обязательного медицинского страхования, в экологических фондах и т.д.;
- договор на банковское обслуживание;
- зарегистрированные изменения к учредительным документам;
- проспект эмиссии;
- реестр акционеров для акционерных обществ;
- выписки из протоколов годового собрания акционеров;
- выписки из протоколов собраний акционеров, учредителей;
- выписки из решений совета директоров;
- приказы и распоряжения исполнительной дирекции;
- лицензии и разрешения на определенные виды деятельности;
- переписка с учредителями и акционерами;
- журналы регистрации выдачи доверенностей и полномочий при регистрации, перерегистрации, ликвидации, реорганизации и иных действиях другим лицам (помимо руководителя) аудируемого субъекта;
- внутренние положения;
- документы, подтверждающие внесение долей учредителей в уставный капитал в денежной, материальной, нематериальной формах или в виде ценных бумаг (выписки банка, приходные кассовые ордера, акты оприходования имущества, представленного в натуральной форме в качестве взноса в уставный капитал, и т.д.);

- методики оценки вносимых долей в уставный капитал в материальной и нематериальной формах;
- отчетность за начальный период деятельности аудируемого субъекта после государственной регистрации;
- годовая отчетность;
- отчетность на дату ликвидации или реорганизации аудируемого субъекта.

17.4. План и программа аудиторской проверки раздела учета

Планирование аудиторской проверки учредительных документов и расчетов с учредителями осуществляется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита аудируемого субъекта.

Общий план проверки учредительных документов и расчетов с учредителями должен учитывать направления проверки, рассмотренные выше. Содержание общего плана и программы проверки приведены в табл. 17.1 и 17.2.

Таблица 17.1. **Общий план проверки учредительных документов и расчетов с учредителями**

Проверяемая организация	ООО «Вымпел»
Период проверки	с 1 января по 31 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	100
Руководитель аудиторской группы	Иванов И.И.
Состав аудиторской группы	Иванов И.И., Петров И.Я.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	1%

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Проверка учредительных документов	В течение года	Иванов В.В. Петров Г.И.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Проверка формирования уставного капитала	В течение года	Иванов В.В. Петров Г.И.	
3	Проверка расчетов с учредителями	В течение года	Петров Г.И. Иванов В.В.	
4	Проверка начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей	В течение года	Петров Г.И. Иванов В.В.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

**Таблица 17.2. Программа проверки учредительных документов
и расчетов с учредителями**

Проверяемая организация	<i>ООО «Вымпел»</i>
Период проверки	<i>с 1 января по 31 декабря 2006 г.</i>
Число человеко-часов	<i>100</i>
Руководитель аудиторской группы	<i>Иванов И.И.</i>
Состав аудиторской группы	<i>Иванов И.И., Петров И.Я.</i>
Планируемый аудиторский риск	<i>4%</i>
Планируемый уровень существенности	<i>1%</i>

<i>№ п/п</i>	<i>Перечень аудиторских процедур</i>	<i>Период прове- дения</i>	<i>Исполнитель</i>	<i>Рабочие докумен- ты аудитора</i>	<i>Примечан- ие</i>
1	Проверка учредительных документов	В течение года	Иванов В.В. Петров Г.И.		Согласно сводной программе аудита экономического субъекта
1.1	Проверка учредительных документов			Копии учредительных документов	
1.2	Проверка наличия разрешительных документов на право заниматься определенными видами деятельности			Копии разрешений, лицензий и т.п.	
1.3	Прослеживание отражения уставного капитала, долей, распределенным согласно учредительным документам			Копии учредительных документов, регистров бухгалтерского учета, баланса	
1.4	Сопоставление учредительных документов, решений акционеров, собственников, руководства экономического субъекта с данными бухгалтерского учета по отражению видов деятельности			Копии учредительных документов, копии решений, регистры бухгалтерского учета	
1.5	Проверка документов, подтверждающих права собственности учредителей на имущество, вносимое в качестве вклада в уставный капитал			Договоры купли-продажи, патенты, авторские свидетельства, платежные документы, нотариальные документы	

Продолжение табл. 17.2

<i>№ п/п</i>	<i>Перечень аудиторских процедур</i>	<i>Период прове- дения</i>	<i>Исполнитель</i>	<i>Рабочие докумен- ты аудитора</i>	<i>Примеча- ние</i>
1.6	Проверка регистрации изменений учредительных документов			Копии о регистрации и перерегистрации учредительных документов	
2	Проверка формирования уставного капитала	В течение года	Иванов В.В. Петров Г.И.		
2.1	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал			Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета	
2.2	Проверка наполнения уставного капитала по учредителям и по срокам			Копии учредительных документов, хозяйственных операций	
2.3	Проверка задолженности по вкладам в уставный капитал, величины собственных акций, выкупленных у акционеров			Регистры бухгалтерского учета, баланс	
2.4	Проверки правильности оценки вносимых в уставный капитал материальных ценностей, объектов недвижимости, прав и т.д. в качестве вкладов			Методики оценки, протоколы собраний учредителей	
2.5	Проверка бухгалтерского оформления вносимых в качестве вклада в уставный капитал материальных ценностей, объектов недвижимости, прав и т.д.			Приказы, акты, регистры бухгалтерского учета, рабочий план счетов	
2.6	Проверка бухгалтерского оформления при увеличении уставного капитала			Приказы, акты, регистры бухгалтерского учета, баланс, протоколы, отчет об изменении капитала	

Продолжение табл. 17.2

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период прове- дения	Исполнитель	Рабочие докумен- ты аудитора	Примеча- ние
2.7	Проверка бухгалтерского оформления при уменьшении уставного капитала			Приказы, акты, протоколы, регистры бухгалтерского учета, баланс, отчет об изменениях уставного капитала	
3	Проверка расчетов с учредителями	В те- чение года	Петров Г.И. Иванов В.В.		
3.1	Проверка отражения расчетов с учредителями по счету «Задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал»			Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс	
3.2	Проверка отражения расчетов с учредителями по счету «Задолженность участником (учредителем) по выплате доходов»			Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета, документы	
3.3	Проверка полноты и правильности расчета доходов, полученных учредителями			Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы	
3.4	Проверка организации учета и выплаты дивидендов			Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров	
3.5	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал оборотных и внеоборотных активов			Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс	
3.6	Проверка фактического выбытия оборотных и внеоборотных активов в результате расчетов с учредителями			Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс	

Окончание табл. 17.2

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период прове- дения	Исполнитель	Рабочие докумен- ты аудитора	Примеча- ние
3.7	Проверка расчетов при выбытии из состава учредителей			Протоколы, справки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств	
4	Проверка начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей	В течение года	Петров Г.И. Иванов В.В.	Налоговый кодекс РФ, ч. 2	
4.1	Проверка правильности расчетов по НДС			НК РФ, ч. 2, гл. 21, справки, расчеты	
4.2	Проверка правильности расчетов по налогу на прибыль			НК РФ, ч. 2, гл. 25, Отчет о прибылях и убытках, справки, расчеты	
4.3	Проверка правильности расчетов по налогу на доходы физических лиц			НК РФ, ч. 2, гл. 23, справки, расчеты, сведения	
4.4	Проверка правильности расчетов по иным обязательным платежам			НК РФ, ч. 2, гл. 24, справки, расчеты, сведения	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Общий план и программа проверки учредительных документов и расчетов с учредителями могут быть дополнены исходя из следующих моментов.

1. В бухгалтерском учете отражается уставный капитал, зарегистрированный в учредительных документах экономических субъектов как совокупность вкладов (долей, паевых взносов учредителей (участников), акций по номинальной стоимости (для акционерных обществ) в денежной, натуральной, нематериальной форме или в виде ценных бумаг.

2. Минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества, а для остальных коммер-

ческих организаций — не менее стократной суммы минимального размера оплаты труда.

3. Уставный капитал и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный капитал учитываются и отражаются в отчетности отдельно.

4. Акции общества при его учреждении должны быть полностью оплачены в течение срока, определенного уставом общества, при этом не менее 50% уставного капитала общества должно быть оплачено к моменту регистрации общества, а оставшаяся часть — в течение года с момента его регистрации.

5. Дополнительные акции общества должны быть оплачены в течение срока, определенного в соответствии с решением об их размещении, но не позднее одного года с момента их приобретения (размещения).

6. Оплата акций и иных ценных бумаг акционерного общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты акций общества при его учреждении определяется договором о создании общества или уставом общества, а дополнительных акций и иных ценных бумаг — решением об их размещении.

Акции и иные ценные бумаги общества, которые должны быть оплачены неденежными средствами, оплачиваются при их приобретении в полном размере, если иное не установлено договором о создании общества при его учреждении или решением о размещении дополнительных акций.

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями.

7. При оплате дополнительных акций и иных ценных бумаг общества неденежными средствами денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций и иных ценных бумаг, производится советом директоров. Если номинальная стоимость приобретаемых таким способом акций и иных ценных бумаг общества составляет более 200 установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда, то необходима денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций и иных ценных бумаг общества, независимым оценщиком (аудитором).

8. Акции, поступившие в распоряжение общества, не дают права голоса, не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Такие акции должны быть реализованы не позднее одного года с момента их поступления в распоряжение

общества, в противном случае общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества погашением этих акций.

9. Сумма уставного капитала увеличивается или уменьшается в соответствии с результатами рассмотрения итогов деятельности экономического субъекта за год и после перерегистрации учредительных документов с внесенными в них изменениями.

10. Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала экономического субъекта предназначен пассивный балансовый счет 80 «Уставный капитал». Сальдо по этому счету должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах предприятия. Записи по счету 80 делаются лишь в случаях увеличения или уменьшения уставного капитала, в установленном порядке и после внесения необходимых изменений в учредительные документы предприятия.

После государственной регистрации экономического субъекта его уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами (в сумме проведенной подписки на акции), отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям предприятия, стадиям формирования капитала и видам акций.

11. Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету: денежных средств (счета 50, 51, 52, 55), материальных ценностей (счета 01, 08, 10, 11, 20, 21, 23, 29, 41, 43), нематериальных активов (счет 04), ценных бумаг (счет 58).

12. При предоставлении предприятию в качестве вклада прав на пользование зданиями, сооружениями и оборудованием делаются записи по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетом 04 «Нематериальные активы». Одновременно на забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства» принимается балансовая стоимость этих зданий, сооружений и оборудования.

13. Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность предприятия в счет вкладов в уставный капитал (в оплату акций), проводится в оценке, определенной по договоренности учредителей. Оприходование имущества, пре-

доставленного в натуральной форме в пользование предприятию в счет вкладов в уставный капитал (в оплату акций), проводится в оценке, определенной исходя из арендной платы за пользование этим имуществом, исчисленной за весь указанный в учредительных документах срок деятельности предприятия или другой установленный учредителями срок, если иное не предусмотрено учредительными документами.

В аналогичном порядке проверяются расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал с учредителями (участниками) предприятий других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал» производится на всю стоимость уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах. В том случае, когда акции предприятия, созданного в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей номинальную их стоимость, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал».

По данным субсчета 75—2 «Расчеты по выплате доходов» проверяются расчеты с учредителями предприятия по выплате им доходов. Начисление и выплата доходов работникам предприятия, входящим в число его учредителей, учитываются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов от участия в предприятии отражается записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». При отсутствии или недостаточности прибыли для выплаты доходов, но при наличии обязательств, предусмотренных законодательством или учредительными документами, по выплате доходов за счет резервного фонда (капитала) начисление доходов отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При выплате доходов от участия в предприятии продукцией (работами, услугами) этого предприятия, ценными бумагами и т.п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами учета реализации соответствующих ценностей. Суммы налога на доходы от участия в предприятии, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 68 «Рас-

четы с бюджетом». Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами — собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Серьезное внимание необходимо уделить аудиторской проверке *организации учета и выплат дивидендов*.

Общество обязано выплатить объявленные по каждой категории (типу) акций дивиденды. Дивиденды выплачиваются деньгами, а в случаях, предусмотренных уставом общества, — иным имуществом.

Суммы дивидендов выплачиваются из чистой прибыли общества за текущий год. Дивиденды по привилегированным акциям определенных типов могут выплачиваться за счет специально предназначенных для этого фондов общества.

Общество не вправе принимать решение о выплате (объявлении) дивидендов по акциям:

- до полной оплаты всего уставного капитала общества;
- если на момент выплаты дивидендов оно имеет признаки несостоятельности (банкротства) в соответствии с правовыми актами Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) предприятий или если такие признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов;
- в других случаях, предусмотренных законодательством.

Важным моментом при проведении аудита является проверка начисления и выплаты налогов и иных обязательных платежей. Аудитор проверяет правильность и своевременность налогообложения по следующим основным федеральным налогам: налогу на добавленную стоимость, налогу на доходы физических лиц, налогу на прибыль и единому социальному налогу.

17.5. Перечень аудиторских процедур

Для обоснованного выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства.

Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется. На основе своего профессионального суждения аудитор самостоятельно принимает решение о количестве информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. При выборе методов получения доказательств следует иметь

в виду, что финансовая информация может быть существенно искажена.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор может применить одну или несколько процедур вне зависимости от того, проверяется одна хозяйственная операция или несколько.

К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу:

- *инспектирования* документов, касающихся имущества аудируемого лица, предоставляет достоверные аудиторские доказательства относительно его существования, но не обязательно относительно права собственности на него или его стоимостной оценки;
- *подтверждения* формирования уставного капитала, соблюдения законодательства о расчетах с собственниками (участниками, акционерами), об исполнении обязанностей налогового агента и т.д.;
- *пересчета*, т.е. проверки, полностью ли приведены все расчеты с собственниками по формированию уставного капитала, промежуточным и окончательным расчетам.

17.6. Типичные ошибки

При организации учета расчетов с учредителями и формировании уставного капитала возникают различные упущения, ошибки, испорченные записи. Среди них основные:

- несоответствие кредитового остатка по счету 80 заявленному в учредительных документах;
- необоснованное увеличение уставного капитала в результате завышения стоимости материальных ценностей, нематериальных активов, вносимых в счет уставного капитала;
- невнесение или неполное внесение учредителями долей в уставный капитал в установленные сроки;
- несвоевременное внесение изменений в реестр акционеров;
- несвоевременное оформление выбытия и приема новых учредителей;
- невыплата дивидендов по привилегированным акциям;

- неправильное оформление крупных сделок для акционерных обществ (в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах»);
- неправильное оформление вносимых учредителями долей в уставный капитал;
- неправильное оформление возврата учредителям долей из уставного капитала;
- отсутствие подтверждающих документов по совершенным финансово-хозяйственным операциям;
- наличие недооформленных и просроченных документов;
- исправления записей в документах без необходимых оснований;
- отсутствие подлинников или заверенных в соответствии с законодательством документов;
- наличие фиктивных документов и операций;
- неотражение свершившихся операций;
- деятельность без лицензии;
- неправильное исчисление налога на доходы;
- неисполнение нормативных документов.

17.7. Экспертиза хозяйственных договоров на соответствие законодательству

В условиях рыночных отношений договор — основной юридический акт, из которого возникают обязательственные правоотношения, главное средство регулирования товарно-денежных связей, определяющее содержание правоотношений, права и обязанности его участников.

Общие положения о договорах, понятие, условия договора, их заключение, изменение и расторжение предусмотрены в Гражданском кодексе РФ.

Экспертиза включает в себя следующие действия.

1. Аудитор определяет круг договоров, которые используются клиентом в его деятельности, из общей совокупности видов договоров, предусмотренных Гражданским кодексом РФ: купли-продажи, аренды, перевозки, комиссии, поручения, подряда, выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, возмездного оказания услуг, транспортной экспедиции и т.д.

2. Проводится устный опрос руководства о порядке заключения договоров, о том, собирается ли до подписания договора

досье на нового клиента и каким образом. Для этого следует ознакомиться с учредительными документами аудируемой организации (уставом, учредительным договором) и свидетельством о ее регистрации. Рекомендуются обратить внимание на то, кто является ее учредителем, каков размер ее уставного фонда и сформирован ли он, где располагается офис (а не просто так называемый юридический адрес), в каком банке организация обслуживается, каковы ее финансовое положение и коммерческая репутация. Через партнеров, контрагентов, банкиров следует собрать о ней и ее руководителях как можно больше информации.

3. Особое внимание аудитор обращает на то, кем подписан договор, — соответствует ли подпись лица расшифровке фамилии, а должность лица, подписавшего договор, — важности этого документа.

Отсутствие необходимых полномочий у подписавшего договор представителя может повлечь впоследствии невозможность получить плату за поставленные товары или добиться возврата выплаченных сумм за товары либо товары будут поставлены не в полном объеме или с существенными недостатками.

Как показывает практика, нередко недобросовестные контрагенты, не желая исполнять свои обязательства по договору и нести ответственность, объявляют о том, что лицо, подписавшее договор, не имело на это полномочий (один из самых распространенных способов мошенничества). Для того чтобы такого не случилось, необходимо удостовериться в личности представителя, для чего корректно попросить его представить документы, подтверждающие полномочия.

Если представитель контрагента — директор предприятия, который не имеет доверенности, необходимо ознакомиться с приказом о его назначении либо (это в основном касается государственных предприятий) с протоколом собрания учредителей предприятия (для коммерческих организаций). В отношении учредителей следует обратить внимание на следующее. Зачастую на некоторых предприятиях, особенно там, где директор работает по найму, учредители в той или иной степени ограничивают его полномочия и предоставляют ему их только с согласия правления, совета директоров, собрания учредителей и т.д. Например, в уставе организации в разделе «Компетенция директора» может быть указано, что директор вправе совершать сделки на сумму свыше 1 млн руб. только с согласия совета директоров предприятия. Поэтому следует ознакомиться с соответствующим этому разде-

лом устава организации-контрагента и убедиться, что полномочия директора не ограничены.

Если представитель имеет доверенность, следует проверить, есть ли на бланке доверенности подпись руководителя организации и ее печать, какого числа она выдана (если дата не указана, то доверенность вообще недействительна), срок ее действия, объем полномочий по доверенности.

4. Изучая предмет договора, аудитор должен обратить внимание на то, нет ли в нем двусмысленности, нечеткости фраз. В договоре имеет значение каждое слово. Если не понятно, что означает тот или иной термин, какой смысл несет то или иное словосочетание, фраза и т.д., надо выяснить это с привлечением специалистов. Впоследствии в случае спора по условиям исполнения договора контрагент будет пытаться любую неточную формулировку в договоре интерпретировать в свою пользу. Более того, партнер может специально включить в договор не ясные, но хорошо понятные ему самому формулировки и положения, в которых интересы проверяемого предприятия могут быть ущемлены.

Очень часто в договорах допускаются неточности юридических торговых международных терминов, в частности определяющих базисные условия поставки. Так, нередко из области водных перевозок торговые термины используются для железнодорожного, автомобильного транспорта или смешанных перевозок (несколькими видами транспорта). При отсутствии в договоре положений, разъясняющих, что стороны имели в виду, могут возникнуть трудности при разрешении споров, в частности о моменте, в который товар считается поставленным, и о моменте перехода риска с продавца на покупателя.

5. При формулировании условий об обстоятельствах, освобождающих от ответственности (форс-мажорных оговорок), необходимо учитывать последствия той или иной формулировки, что может привести к снижению или повышению имущественной ответственности стороны договора.

При включении в договор оговорки, предусматривающей конкретный перечень обстоятельств, наступление которых освобождает от ответственности при нарушении обязательства, арбитражные суды, как правило, принимают решение о взыскании со стороны убытков, явившихся следствием обстоятельств, находившихся вне контроля, если они не предусмотрены перечнем, содержащимся в договоре.

6. Следует установить, визируются ли договоры экономического субъекта юристами.

17.8. Экспертиза учетной политики экономического субъекта

Общие подходы к экспертизе учетной политики. В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации для экономических субъектов наиболее существенным является четвертый (низший) уровень, который включает рабочие документы экономического субъекта (организации), формирующие ее учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах.

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (кроме кредитных организаций). Учетная политика включает совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Экспертиза учетной политики, как правило, должна предшествовать всем остальным этапам аудиторской проверки. Поэтому аудитор прежде всего должен выяснить, имеется ли приказ (распоряжение) руководителя предприятия по учетной политике.

Термин «учетная политика» встречается в основных документах по нормативному регулированию бухгалтерского учета, включая Закон о бухгалтерском учете, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, ПБУ «Учетная политика организации» и других документах.

Основные положения учетной политики затрагивают различные аудиторские документы, и прежде всего методики проведения аудиторской проверки и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые содержат прямые ссылки на учетную политику экономического субъекта (организации). Такие ссылки имеются в таких федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, как «Аналитические процедуры», «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита», «Понимание деятельности экономического субъекта», «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности» и др.

Общим в отмеченных ссылках является прямое указание аудиторам обращать внимание на правильность формирования и использования экономическим субъектом положений по учетной политике. Следовательно, задача аудитора — проанализировать

и оценить как общие, так и конкретные элементы учетной политики и отразить все это в аналитической части аудиторского заключения.

В связи с введением в действие с 1 января 2002 г. гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль» в ст. 313 подчеркнуто, что порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Таким образом, в учетной политике налогоплательщик должен выделить все важнейшие положения, которые он будет применять.

В соответствии с положениями гл. 25 НК РФ аудируемые лица могут оформить учетную политику в виде:

- единого документа, включающего положения по ведению бухгалтерского учета и по налогообложению;
- двух отдельных учетных политик. Одну — для целей ведения бухгалтерского учета, другую — для целей налогообложения.

Независимо от используемых вариантов учетной политики аудитор должен проверить правомерность применения ее положений как в целях ведения бухгалтерского учета, так и в целях налогообложения.

Экспертиза основных элементов учетной политики экономического субъекта в целях бухгалтерского учета. Под основными элементами учетной политики понимают методические, технические и организационные.

Для проведения экспертизы основных элементов учетной политики целесообразно разработать типовой вариант (табл. 17.3) и использовать его при проведении аудита.

Во второй графе отражены положения учетной политики, в третьей — ссылки на нормативный акт, которым предоставлено право выбора, а в четвертой — основные альтернативные варианты. В пятой графе аудитор проставляет вариант, который используется у проверяемого экономического субъекта.

После заполнения таблицы проводится анализ зафиксированных в ней данных и делаются соответствующие выводы об общем уровне применяемой экономическим субъектом учетной политики в целях ведения бухгалтерского учета: хороший, удовлетворительный, неудовлетворительный.

Неудовлетворительный уровень свидетельствует о следующем:

- учетная политика в целях ведения бухгалтерского учета в организации отсутствует;
- положения учетной политики не соответствуют нормативным актам;
- большинство методик по ведению бухгалтерского учета в учетной политике экономического субъекта не приведено.

Таблица 17.3. Таблица основных элементов учетной политики организации

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым предоставлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
<i>Методический аспект учета</i>				
1	Амортизация основных средств	1. ПБУ № 6/01 «Учет основных средств» 2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств 3. Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» 4. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федера- ции (Приказ Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г.), п. 48 5. НК РФ, ст. ст. 256—259, 322, 323	1. Линейный способ 2. Способ списания стоимости пропор- ционально объему продукции 3. Способ уменьшаемого остатка 4. Способ списания стоимости по сум- ме чисел лет срока полезного исполь- зования	
2	Амортизация нематериальных активов	1. ПБУ 14 «Учет нематериальных активов» 2. НК РФ, ст. 256—259, 322, 323	1. Линейный способ исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного действия 2. Способ списания стоимости пропор- ционально объему продукции (работ) По фактической себестоимости	
3	Оценка произ- водственных за- пасов	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 58 ПБУ № 5/01 «Учет материально-производствен- ных запасов»		
4	Оценка готовой продукции	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 59	1. По фактической себестоимости 2. По нормативной себестоимости 3. По плановой производственной себе- стоимости 4. По прямым статьям затрат	

Продолжение табл. 17.3

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым предоставлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
5	Оценка товаров	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 60	По стоимости приобретения	
6	Оценка незавершенного производства	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 64	1. По фактической производственной себестоимости 2. По нормативной (плановой) производственной себестоимости 3. По прямым статьям затрат 4. По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов 5. По фактически произведенным затратам	
7	Расходы будущих периодов	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 65 Отраслевые методические материалы по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости	В порядке, устанавливаемом организацией в течение периода, к которому они относятся: а) равномерно, б) пропорционально объему производства и т.д.	
8	Резервы предстоящих расходов и платежей	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 72 «Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)» Инструкция по применению плана счетов	Создаются по видам резервов и аккумулируются на счете 96 и других счетах	
9	Группировка и списание затрат на производство	Отраслевые методические материалы по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) Инструкция по плану счетов, пояснения к счету 26	Устанавливается предприятием: а) по статьям калькуляции б) по видам продукции в) накладные (косвенные) расходы распределяются пропорционально прямой заработной плате основных рабочих и т.д.	

10	Признание прибыли от реализации (работ, услуг)	НК РФ, ст. 271—273	1. По методу начислений 2. По кассовому методу	
11	Резервы по сомнительным долгам	1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 70 2. НК РФ, ст. 266	Создаются по расчетам с другими организациями	
12	Оценка задолженности по полученным займам	1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 73 2. ПБУ 5/01 «Учет кредитов и займов»	Остатки показываются с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов	
13	План счетов бухгалтерского учета	<i>Технический аспект учета</i>		
14	Форма бухгалтерского учета	1. Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (ст. 6) 2. План счетов и инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н) 1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 19 2. Письмо Минфина от 6 июля 1960 г., письмо Минфина РФ от 24 июля 1992 г. «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях» 3. Методические рекомендации Минфина СССР и ЦСУ СССР № 35 от 20 февраля 1981 г. «По организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники»	В соответствии с действующим планом счетов организация составляет рабочий план счетов, субсчетов и шифров аналитического учета 1. Журнально-ордерная 2. Мемориально-ордерная 3. Упрощенная 4. Журнал-главная 5. С использованием вычислительной техники (автоматизированная)	
15	Учет ремонта основных средств	1. НК РФ, ст. 260 2. ПБУ № 6/01 «Учет основных средств»	1. Создается ремонтный фонд 2. Включаются фактические затраты в себестоимость продукции (работ, услуг) по мере производства ремонта 3. Отнесение фактических затрат на счет 97 с последующим равномерным списанием	

Продолжение табл. 17.3

<i>№ п/п</i>	<i>Положения учетной политики</i>	<i>Нормативный акт, которым предоставлено право выбора</i>	<i>Альтернативные варианты</i>	<i>Положение учетной политики организации</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
16	Аналитический учет движения материальных ценностей	1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 58 2. ПБУ № 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	1. С применением оперативно-бухгалтерского метода 2. С применением карточно-документационного метода (метод оборотных ведомостей) 3. С применением бескарточного метода	
17	Списание материалов в расход	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 58	1. По себестоимости единицы запасов 2. По средней себестоимости 3. По себестоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО)	
18	Учет выпуска продукции	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, пояснения к счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	1. С использованием счетов 40 и 20, 43, 90 и др. 2. Без использования счета 40, только счета 20, 43, 90 и т.д.	
19	Учет курсовых разниц по валютным счетам	Инструкция о порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятия, п. 3.8 Письмо Минфина РФ № 152 от 27 декабря 1993 г. «О порядке отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц по отдельным операциям в иностранной валюте», п. 4 и 5	Ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы»	

20	Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)	Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) НК РФ, гл. 25 ПБУ № 9 «Учет доходов» ПБУ № 10 «Учет расходов»	1. Нормативный 2. Позаказный 3. Поиздельный 4. Попердельный	
21	Распределение косвенных расходов	Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению	Распределяются пропорционально условному базису (прямой заработной плате производственных рабочих, расходу материальных затрат и др.)	
22	Сводный учет затрат на производство	Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)	1. По изделиям 2. По группам изделий 3. По заказам 4. Попроцессный	
23	Инвентаризация имущества и обязательств	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 16 Методические указания по проведению инвентаризации. Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49	Состав видов имущества и обязательств, подлежащих инвентаризации, приводится в приказе	
24	Дата представления бухгалтерской отчетности	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 76 Положение по бухгалтерскому учету и отчетности		
25	Порядок рассмотрения и утверждения годовой бухгалтерской отчетности	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 80	Утверждается советом директоров	

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым представлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
		Организационный аспект учета		
26	Организационная форма бухгалтерской службы	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 20, Ф3 «О бухгалтерском учете», ст. 6	1. Организуется бухгалтерия 2. Учет ведет главный бухгалтер (бухгалтер) 3. Учет ведет сторонняя организация 4. Учет ведет руководитель организации	
27	Уровень централизации учета	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 3	1. Учет централизован 2. Имеются бухгалтерии в филиалах	
28	Структура бухгалтерской службы	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 3	1. Двухуровневая 2. Трехуровневая	
29	Выделение подразделений предприятия на отдельный баланс	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 4	1. Без выделения филиалов на отдельный баланс 2. С выделением филиалов на отдельный баланс	
30	Внутрипроизводственный контроль	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, п. 3	1. Организована контрольно-ревизионная комиссия 2. Имеется подразделение внутреннего контроля	

Экспертиза учетной политики в целях налогообложения. Основные положения, которые должны быть включены в учетную политику в целях налогообложения, приведены в табл. 17.4.

Таблица 17.4. Таблица элементов учетной политики организации в целях налогообложения

<i>№ п/п</i>	<i>Положение учетной политики</i>	<i>Статья Налого- вого кодекса</i>	<i>Вариант организации учета в целях налогообложения</i>	<i>Вариант учетной полити- ки орга- низации</i>
1	Метод начисления доходов в целях исчисления налога на прибыль	271 272	Метод начисления Кассовый метод	
2	Начисление амортизации по амортизируемому имуществу	259 п. 1	Линейным Нелинейным	
3	В отношении группы основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации	259 п. 7	• Применять коэффициент 2 • Не применять коэффициент 2	
4	По амортизируемым основным средствам, являющимся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации (статья применяется)	159 п. 8	• Специальный коэффициент 3 • Специальный коэффициент 2 • Повышающий коэффициент не применяется	
5	По амортизируемым основным средствам Понижающий коэффициент	259 п. 10	• Применяется • Не применяется	
6	При определении нормы амортизации по амортизируемому имуществу она определяется	259 п. 12	• С учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество месяцев эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками • Без учета количества месяцев эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками	
7	Организация резерва по сомнительным долгам	266	• Создает • Не создает	
8	Организация резерва предстоящих расходов на оплату отпусков	324а	• Не создает • Создает. Предельная сумма отчислений; ежемесячный процент отчислений	

Продолжение табл. 17.4

<i>№ п/п</i>	<i>Положение учетной политики</i>	<i>Статья Налого- вого кодекса</i>	<i>Вариант организации учета в целях налогообложения</i>	<i>Вариант учетной полити- ки орга- низации</i>
9	Организация резерва предстоящих расходов на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет	324а	• Не создает • Создает. Предельная сумма отчислений; ежемесячный процент отчислений	
10	Организация резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждения по итогам работы за год	324а	• Не создает • Создает. Предельная сумма отчислений; ежемесячный процент отчислений	
11	Организация резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию	267	• Не создает • Создает	
12	При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), применяется метод оценки	254 п. 8	• По средней себестоимости • По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) • По стоимости единицы запасов	
13	Резерв расходов на ремонт основных средств	324	• Не создается • Создается. Резерв расходов на ремонт основных средств создается исходя из: 1) совокупной стоимости основных средств на начало налогового периода; предельной суммы отчислений в резерв на ремонт основных средств 2) среднего значения фактических расходов, сложившегося за последние три года	
14	Накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода	324	• Производится • Не производится	

Продолжение табл. 17.4

<i>№ п/п</i>	<i>Положение учетной политики</i>	<i>Статья Налого- вого кодекса</i>	<i>Вариант организации учета в целях налогообложения</i>	<i>Вариант учетной полити- ки орга- низации</i>
15	При привлечении заемных средств (кредитов, товарных и коммерческих кредитов, займов, банковских вкладов) и предоставлении займов на сопоставимых условиях проценты, начисляемые по долговому обязательству, включаются в состав внереализационных расходов	269	• В пределах норматива расходов — ставка рефинансирования ЦБ РФ 1,1 (по долговым обязательствам в рублях) (15% — по долговым обязательствам в валюте) • В пределах суммы процентов, начисленных по долговому обязательству, если их размер существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам	
16	Стоимость реализованных покупных товаров оценивается следующим методом	268 п. 1	• По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) • По средней стоимости (в случаях, когда с учетом технологических особенностей невозможно применение ФИФО) • По стоимости единицы товара	
17	При реализации или ином выбытии ценных бумаг оценка стоимости выбывших ценных бумаг определяется	280 п. 9	• По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) • По стоимости единицы	
18	Предприятие уплачивает авансовые платежи по налогу на прибыль	286, 287	• Ежемесячно исходя из расчета за предыдущий квартал • Ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли • Ежеквартально по основаниям (подчеркнуть): 1) доходы не превышают 3 млн руб. 2) бюджетная организация	

Окончание табл. 17.4

<i>№ п/п</i>	<i>Положение учетной политики</i>	<i>Статья Налого- вого кодекса</i>	<i>Вариант организации учета в целях налогообложения</i>	<i>Вариант учетной полити- ки орга- низации</i>
18	Предприятие уплачивает авансовые платежи по налогу на прибыль	286, 287	3) иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное представительство 4) некоммерческая организация, не имеющая дохода от реализации 5) участник простого товарищества в отношении доходов от него 6) инвестор соглашения о разделе продукции 7) выгодоприобретатель по договору доверительного управления имуществом	
19	Оценка незавершенного производства производится по методике	319	• Для производств, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья • Налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг) • Для прочих налогоплательщиков	
20	Налоговая база по итогам каждого отчетного налогового периода по каждому виду налога определяется на основе данных налогового учета	313, 314, 315, 316, 317, 318	• Путем составления самостоятельных регистров налогового учета • На основе данных бухгалтерских регистров, дополненных недостающими реквизитами • На основе данных бухгалтерских регистров и их корректировки	

Анализ приведенных положений позволяет аудитору сделать выводы об уровне учетной политики в целях налогообложения: хороший, удовлетворительный, неудовлетворительный.

Неудовлетворительный уровень свидетельствует о следующем:

- учетная политика в целях налогообложения отсутствует;
- положения учетной политики не соответствуют нормативным актам, зафиксированным в НК РФ, особенно в гл. 25;
- большинство положений учетной политики в целях налогообложения отсутствует в учетной политике аудируемого лица.

По результатам анализа учетной политики как в целях бухгалтерского учета, так и в целях налогообложения аудитор делает общие выводы и вместе с субъектом принимает решение о дальнейшем ведении работы по проверке аудируемого лица.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные нормативные документы, используемые для аудита учредительных документов и расчетов с учредителями.
2. Что должен проверить аудитор, знакомясь с учредительными документами?
3. Назовите основные направления проверки формирования уставного капитала.
4. В чем состоят особенности аудита расчетов с учредителями?
5. Как проводится аудит налогообложения при формировании уставного капитала и расчетах с учредителями?
6. Приведите методику проверки и экспертизы хозяйственных договоров.
7. Что включает в себя учетная политика организации?
8. Как осуществляется проверка учетной политики в целях ведения бухгалтерского учета?
9. Как осуществляется проверка учетной политики организации в целях налогообложения?

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОТЧЕТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

18.1. Основные законодательные и нормативные документы

Проверка отчетности — это в первую очередь проверка достоверности и соответствия составленных форм отчетности аудируемого лица, приложений к ним и пояснительной записки, а также всех необходимых расчетов, деклараций, справок и т.д. законодательным и нормативным документам. Согласно Закону «Об аудиторской деятельности» в России основная цель аудита состоит в подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также в проверке соответствия ее состава и формы действующему законодательству.

Однако если понятие «бухгалтерская отчетность» раскрыто в Законе «О бухгалтерском учете», то понятия «финансовая отчетность» законодатель не определил. В этой связи вопрос о том, какие виды отчетности подлежат обязательной аудиторской проверке в качестве финансовой, окончательно не закрыт. На рис. 18.1 приведена одна из возможных классификаций видов отчетности.

Аудиторской проверке подлежит преимущественно внешняя отчетность. Несмотря на то что аудиторское заключение прилагается (подшивается) только к бухгалтерской отчетности, проверке в той или иной степени подлежат все виды внешней финансовой отчетности.

Бухгалтерская отчетность предназначена для удовлетворения потребностей в информации широкого круга пользователей, поэтому основное внимание при проверке должно уделяться именно ей. Также в обязательном порядке должна проверяться налоговая отчетность. Необходимость и особенности проверки статистической и прочей отчетности должны определяться аудиторами с учетом положений федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита».

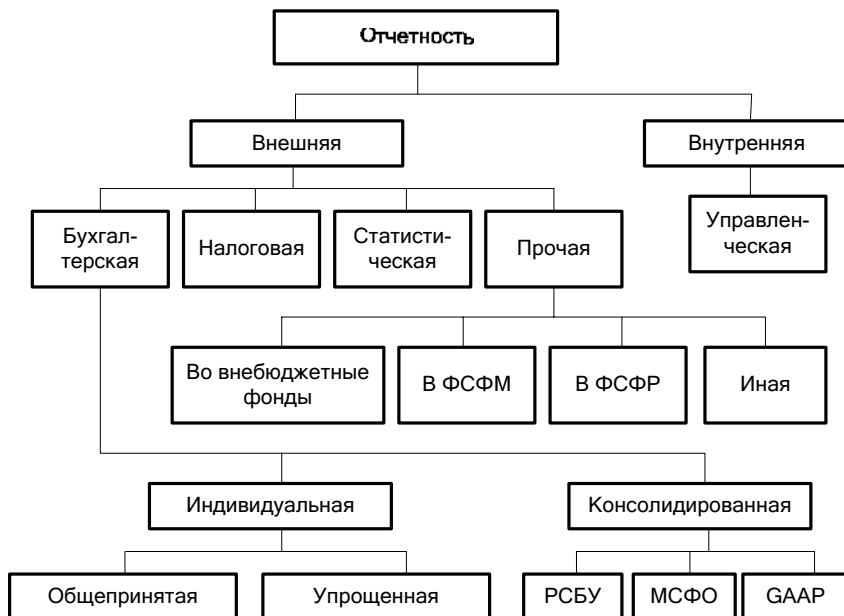


Рис. 18.1. Классификация видов отчетности

В аудиторской проверке финансовой отчетности можно выделить, как минимум, следующие направления проверки:

- индивидуальной бухгалтерской отчетности;
- консолидированной бухгалтерской отчетности;
- налоговой отчетности;
- статистической отчетности;
- прочей отчетности.

При проверке финансовой отчетности аудитор должен проверить соответствие отчетности требованиям законодательных и нормативных документов.

К основным законодательным и нормативным документам, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность (включая отчетность консолидированную по российским стандартам бухгалтерского учета), относятся следующие.

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. (с последующими изменениями и дополнениями).
4. Постановление Правительства РФ «О совершенствовании информационной системы представления бухгалтерской отчетно-

сти» № 399 от 21 апреля 1995 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утв. Приказом Минфина РФ № 34н от 26 июля 1998 г. с последующими изменениями и дополнениями).

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утв. Приказом Минфина РФ № 60н от 9 декабря 1998 г.).

7. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» (утв. Приказом Минфина РФ № 43н от 6 июля 1999 г. с последующими изменениями и дополнениями).

8. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 67н от 22 июля 2003 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

9. Приказ Госкомстата № 475 и Минфина РФ «О кодах показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики» № 102н от 14 ноября 2003 г.

10. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. Приказом Минфина РФ № 154н от 27 ноября 2006 г.).

11. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (утв. Приказом Минфина РФ № 56н от 25 ноября 1998 г.).

12. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (утв. Приказом Минфина РФ № 96н от 28 ноября 2001 г. с последующими изменениями и дополнениями).

13. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах» (утв. Приказом Минфина РФ № 5н от 13 января 2000 г. с последующими изменениями и дополнениями).

14. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» (утв. Приказом Минфина РФ № 11н от 27 января 2000 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

15. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (утв. Приказом Минфина РФ № 92н от 16 октября 2000 г. с последующими изменениями и дополнениями).

16. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (утв. Приказом Минфи-

на РФ № 66н от 2 июля 2002 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

17. Приказ Минфина РФ «О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» № 112 от 30 декабря 1996 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

18. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию» № 33н от 21 марта 2000 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

19. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» № 44н от 20 мая 2003 г.

20. Приказ Минфина РФ «О порядке публикации бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами» № 101 от 28 ноября 1996 г.

При проверке налоговой отчетности прежде всего следует выяснить, по исчислению и уплате каких налогов обязано отчитываться аудируемое лицо. В соответствии с положениями ст. 12—15 ч. 1 Налогового кодекса РФ на территории России установлены налоги и сборы, указанные в табл. 18.1.

Таблица 18.1. **Налоги и сборы в РФ**

<i>Федеральные</i>	<i>Региональные</i>
Налог на добавленную стоимость	Налог на имущество организаций
Акцизы	Налог на игорный бизнес
Налог на доходы физических лиц	Транспортный налог
Единый социальный налог	
Налог на прибыль организаций	<i>Местные</i>
Налог на добычу полезных ископаемых	Земельный налог
Водный налог	Налог на имущество физических лиц
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	
Государственная пошлина	

В соответствии с достигнутым пониманием деятельности аудируемого лица должен быть сформирован перечень законодательных и нормативных документов, на соответствие которым будет проверена налоговая отчетность.

В частности, к основным документам, на основании которых составляется налоговая отчетность, относятся следующие.

1. Налоговый кодекс РФ (ч. 1 и 2).
2. Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» № 167-ФЗ от 15 декабря 2001 г. (с последующими изменениями и дополнениями).
3. Постановление Правительства РФ «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» № 914 от 2 декабря 2000 г. (с последующими изменениями и дополнениями).
4. Приказ Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и порядка ее заполнения» № 136н от 7 ноября 2006 г.
5. Приказ Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и порядка ее заполнения» № 153и от 27 ноября 2006 г.
6. Приказ Минфина РФ «Об утверждении форм налоговой декларации по акцизам на подакцизные товары за исключением табачных изделий, налоговой декларации по акцизам на табачные изделия и порядков их заполнения» № 146н от 14 ноября 2006 г.
7. Приказ Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по единому социальному налогу и порядка ее заполнения» № 19н от 31 января 2006 г.
8. Приказ Минфина РФ «Об утверждении формы декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам, и порядка ее заполнения» № 30н от 27 февраля 2006 г.
9. Приказ Федеральной налоговой службы РФ «Об утверждении формы сведений о доходах физических лиц» № САЭ-3—04/706@ от 13 октября 2006 г.
10. Приказ Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и порядка ее заполнения» № 24н от 7 февраля 2006 г. (с последующими изменениями и дополнениями).
11. Приказ Министерства по налогам и сборам РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации и внесении изменений в инструкцию по ее заполнению» № БГ-3—23/1 от 5 января 2004 г.
12. Приказ Министерства по налогам и сборам РФ «Об утверждении инструкции по заполнению налоговой декларации по

налогу на прибыль иностранной организации» № БГ-3—23/118 от 7 марта 2002 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

13. Приказ Министерства по налогам и сборам РФ «Об утверждении формы налоговой декларации о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, и инструкции по ее заполнению» № БГ-3-23/709 от 23 декабря 2003 г.

14. Приказ Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых и порядка ее заполнения» № 185н от 29 декабря 2006 г.

15. Приказ Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по водному налогу и порядка ее заполнения» (с последующими изменениями и дополнениями) № 29н от 3 марта 2005 г.

16. Приказ Федеральной налоговой службы РФ № САЭ-3-21/109@ от 26 февраля 2006 г. «Об утверждении формы сведений о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами животного мира, суммах сбора за пользование объектами животного мира, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченного сбора».

17. Приказ Министерства по налогам и сборам РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовым платежам) и инструкции по ее заполнению» № САЭ-3—21/224 от 23 марта 2004 г.

18. Приказ Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на игорный бизнес и порядка ее заполнения» № 97н от 1 ноября 2004 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

19. Приказ Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по транспортному налогу и порядка ее заполнения» № 65н от 13 апреля 2006 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

20. Приказ Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по земельному налогу и порядка ее заполнения» № 124н от 23 сентября 2005 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

При проверке статистической отчетности прежде всего следует выяснить, какие виды деятельности (по ОКВЭД) осуществляет аудируемое лицо, его статус (например, малое предприятие), кадровую структуру и т.д. В соответствии с достигнутым пониманием деятельности аудируемого лица должен быть сформиро-

ван перечень законодательных и нормативных документов, на соответствие которым будет проверена статистическая отчетность.

Сложность проверки данного вида отчетности заключается в том, что по сравнению с другими категориями отчетности (например, бухгалтерской) нормативные документы, устанавливающие формы статистической отчетности, изменяются достаточно часто (как правило, каждый год) или носят разовый характер (относятся к конкретному отчетному периоду, например за 2006 г.).

Кроме того, в России формы статистической отчетности утверждаются как на федеральном уровне (например, Росстатом и т.д.), так и на региональном (например, Мосгорстатом и т.д.).

К документам, на основании которых составляется статистическая отчетность, могут быть отнесены, например, следующие.

1. Приказ Минсельхоза РФ «Об утверждении форм отчетности за 2006 год» № 466 от 13 декабря 2006 г.

2. Постановление Росстата «Об утверждении статистического инструментария для организации статистического наблюдения за основными фондами и строительством на 2008 г.» № 28 от 16 марта 2007 г.

3. Постановление Росстата «Об утверждении статистического инструментария для организации статистического наблюдения за деятельностью, осуществляемой в сфере услуг, транспорта и правонарушений на 2007 г.» № 25 от 28 июня 2006 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

4. Постановление Росстата «Об утверждении статистического инструментария для организации статистического наблюдения за сельским хозяйством и окружающей средой на 2007 г.» № 26 от 28 июня 2006 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

5. Постановление Росстата «Об утверждении статистического инструментария для организации статистического наблюдения за ценами и финансами на 2007 г.» № 30 от 28 июня 2006 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

6. Постановление Росстата «Об утверждении статистического инструментария для организации статистического наблюдения за численностью и составом населения, травматизмом на производстве и деятельностью в сфере здравоохранения на 2007 г.» № 31 от 30 июня 2006 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

7. Постановление Росстата «Об утверждении статистического инструментария для организации статистического наблюдения на 2007 г.» № 38 от 24 июля 2006 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

8. Постановление Росстата «Об утверждении статистического инструментария для организации Минфином России статистического наблюдения за аудиторской деятельностью» № 66 от 14 ноября 2006 г. и т.д.

К документам, на основании которых составляется прочая финансовая отчетность, в частности относятся следующие.

1. Лесной кодекс РФ.

2. Федеральный закон «Об охране окружающей среды» № 7-ФЗ от 10 января 2002 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

3. Закон РФ «О недрах» № 2395-1 от 21 февраля 1992 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

4. Федеральный закон «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования» № 27-ФЗ от 1 апреля 1996 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

5. Федеральный закон «Об акционерных обществах» (с последующими изменениями и дополнениями) № 208-ФЗ от 26 декабря 1995 г.

6. Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» № 115-ФЗ от 7 августа 2001 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

7. Постановление Фонда социального страхования «Об утверждении формы расчетной ведомости по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации (форма 4-ФСС РФ)» № 111 от 22 декабря 2004 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

8. Постановление Правления Пенсионного фонда РФ «О формах документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе обязательного пенсионного страхования и инструкции по их заполнению» № 192п от 31 июля 2006 г.

9. Инструкция Госналогслужбы РФ «О порядке и сроках внесения платы за древесину, отпускаемую на корню» № 25 от 19 апреля 1994 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

10. Приказ Ростехнадзора «Об утверждении формы расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду и порядка заполнения и представления формы расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду» № 459 от 23 мая 2006 г.

11. Приказ Министерства по налогам и сборам РФ № БГ-3-21/98@ от 11 февраля 2004 г. «Об утверждении формы расчета за пользование недрами и порядка его заполнения».

12. Приказ Федеральной службы по финансовым рынкам «Об утверждении Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» № 06-117/пз-н от 10 октября 2006 г.

13. Приказ Федеральной службы по финансовому мониторингу «Об утверждении Инструкции о представлении в Федеральную службу по финансовому мониторингу информации, предусмотренной Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»» № 86 от 7 июня 2005 г.

18.2. Проверка отчетности, представляемой в государственные органы и другим пользователям отчетности

Состав бухгалтерской отчетности определен Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (ст. 13) и в общем случае включает:

- баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- приложения к ним, предусмотренные нормативными актами;
- пояснительную записку.

В соответствии с п. 28 ПБУ 4/99 пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывают информацию в виде отдельных отчетных форм (отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала и др.) и в виде пояснительной записки. Статья бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, к которой даются пояснения, должна иметь указание на такое раскрытие.

Состав приложений к балансу и отчету о прибылях и убытках (определяемых как формы № 1 и № 2 соответственно) для большинства организаций установлен Приказом Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 67н от 22 июля 2003 г.¹ и включает:

- отчет об изменениях капитала (ф. № 3);
- отчет о движении денежных средств (ф. № 4);

¹ Исключение составляют организации, для которых состав отчетности регламентируется отдельно, например, кредитные, страховые и т.д.

- приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
- отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6)¹.

При проверке отчетности аудитор руководствуется:

- 1) нормативными документами, регламентирующими раскрытие информации в отчетности;
- 2) применяемой в аудируемой организации формой учета;
- 3) данными инвентаризации, предшествующей составлению годового отчета.

Нормативные документы позволяют уточнить взаимоувязку форм, строк отчетности и особенности заполнения отчетных статей.

Форма учета оказывает существенное влияние на заполнение отчетности. На предприятиях и в организациях могут применяться различные формы учета: журнально-ордерная, мемориально-ордерная, журнал-главная, упрощенная и др. При использовании КИС может применяться любая из приведенных форм или, что наиболее эффективно, может быть разработана оригинальная автоматизированная форма учета, отвечающая информационным потребностям организации и позволяющая вести учет наиболее рационально применительно к данной организации.

При использовании вариантов журнально-ордерной формы учета отчетность заполняется на основании главной книги, журналов-ордеров и ведомостей (карточек) аналитического учета (по некоторым счетам).

Если применяется один из вариантов мемориально-ордерной формы учета, то отчетность заполняется на основании оборотно-сальдового баланса и мемориальных ордеров, при форме учета «журнал-главная» отчетность заполняется по данным оборотной ведомости по счетам и т.д.

Автоматизированные формы ведения учета предполагают возможность генерации практически любых форм учетных регистров за отчетный период.

Прежде чем приступить к проверке годовой бухгалтерской отчетности, необходимо проверить данные, полученные при проведении инвентаризации статей баланса: незавершенного производства, товаров и материальных ценностей, основных средств, денежных средств, расчетов. Следовательно, каждая статья баланса на конец отчетного года должна быть подтверждена результатами тщательно проведенной инвентаризации. Все расхождения с данными бухгалтерского учета, выявленные в ходе проведения

¹ Рекомендован для составления некоммерческими организациями.

инвентаризации, должны быть исправлены и отражены в учетных регистрах до представления годового отчета. Суммы статей баланса по расчетам с бюджетом должны быть согласованы с финансовыми и (или) налоговыми органами и тождественны данным этих органов. Суммы статей баланса по остаткам денежных средств на расчетных и прочих счетах в банках должны быть сверены с обслуживающими банками.

В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также консолидированная (сводная) бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории РФ и за ее пределами, в порядке, устанавливаемом Министерством финансов Российской Федерации.

При проверке годовой бухгалтерской отчетности аудитор проверяет также и промежуточную (квартальную, месячную) отчетность. Здесь следует помнить, что состав и содержание промежуточной отчетности, как правило, отличаются от состава и содержания годовой отчетности в сторону упрощения.

Проверка отчетности проводится в соответствии с порядком заполнения квартальной, а также годовой отчетности, утверждаемой Министерством финансов РФ.

Проверка бухгалтерской отчетности может проводиться по следующим направлениям.

А. Проверка техники составления отчетности включает:

- 1) проверку правильности заполнения форм отчетности на основании Главной книги и других регистров бухгалтерского учета;
- 2) проверку взаимоувязки показателей отчетности между собой по всем формам отчетности.

Проверка по первому направлению осуществляется по каждой форме бухгалтерской отчетности отдельно путем сопоставления показателей из соответствующей формы отчетности с остатками и оборотами по счетам Главной книги или другого аналогичного регистра бухгалтерского учета. Результаты проверки соответствия показателей форм отчетности регистрам бухгалтерского учета отражаются аудитором в своей рабочей документации (табл. 18.2).

Проверка по второму направлению осуществляется на основе специальных разработочных таблиц взаимоувязки показателей отчетности, например взаимосвязи показателей между ф. № 1 «Баланс» и ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и т.д., на основе нормативных документов.

Таблица 18.2. Тест тождественности показателей отчетности данным Главной книги

№ п/п	Форма, раздел/ показатель	Код стр.	Графа	Сумма, тыс. руб.	Название счета, субсчета	Шифр	Дата / период	Сальдо/ оборот, тыс. руб.	Отклонение, тыс. руб.	Отклонение, % к статье
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1)										
...										

Результаты такой проверки соответствия показателей форм отчетности регистрам бухгалтерского учета отражаются аудитором в своей рабочей документации (табл. 18.3).

Таблица 18.3. Тест взаимной увязки показателей форм отчетности

№ п/п	Форма, раздел/ показатель	Код стр.	Графа	Сумма, тыс. руб.	Форма, раздел/ показатель	Код стр.	Графа	Сумма, тыс. руб.	Отклонение
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1)									
...									

В табл. 18.4. приводится примерный вариант таблиц взаимовязки показателей отчетности.

Таблица 18.4. Взаимовязка показателей форм бухгалтерской отчетности

Форма, раздел/показатель	Код стр.	Графа	Форма, раздел/показатель	Код стр.	Гра фа
1	2	3	4	5	6
Баланс (ф. № 1), раздел III «Капитал и резервы»			Отчет об изменениях капитала (ф. № 3), раздел I «Изменения капитала»		
Уставный капитал	410	3	Остаток на 1 января отчетного года	100	3
Уставный капитал	410	4	Остаток на 31 декабря отчетного года	140	3
Добавочный капитал	420	3	Остаток на 1 января отчетного года	100	4
Добавочный капитал	420	4	Остаток на 31 декабря отчетного года	140	4
Резервный капитал	430	3	Остаток на 1 января отчетного года	100	5

Продолжение табл. 18.4

1	2	3	4	5	6
Резервный капитал	430	4	Остаток на 31 декабря отчетного года	140	5
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	3	Остаток на 1 января отчетного года	100	6
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	4	Остаток на 31 декабря отчетного года	140	6
То же			Отчет об изменениях капитала (ф. № 3), раздел II «Резервы»		
Резервы, образованные в соответствии с законодательством	431	3	Данные отчетного года (подраздел «Резервы, образованные в соответствии с законодательством»): сумма остатков всех созданных резервов	б/№	3
Резервы, образованные в соответствии с законодательством	431	4	Данные отчетного года (подраздел «Резервы, образованные в соответствии с законодательством»): сумма остатков всех созданных резервов	б/№	6
Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432	3	Данные отчетного года (подраздел «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами»): сумма остатков всех созданных резервов	б/№	3
Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432	4	Данные отчетного года (подраздел «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами»): сумма остатков всех созданных резервов	б/№	6
То же			Отчет об изменениях капитала (ф. № 3), раздел «Справки»		
Итого по разделу III	490	3	Чистые активы	200	3
Итого по разделу III	490	4	Чистые активы	200	4
Баланс (ф. № 1), раздел V «Краткосрочные обязательства»			Отчет об изменениях капитала (ф. № 3), раздел II «Резервы»		
Резервы предстоящих расходов	650	3	Данные отчетного года (подраздел «Резервы предстоящих расходов»): сумма остатков всех созданных резервов	б/№	3

Продолжение табл. 18.4

1	2	3	4	5	6
Резервы предстоящих расходов	650	4	Данные отчетного года (подраздел «Резервы предстоящих расходов»): сумма остатков всех созданных резервов	б/№	6
Баланс (ф. № 1), раздел II «Оборотные активы»			Отчет о движении денежных средств (ф. № 4)		
Денежные средства	260	3	Остаток денежных средств на начало отчетного года	б/№	3
			Остаток денежных средств на конец отчетного периода	б/№	4
Денежные средства	260	4	Остаток денежных средств на конец отчетного периода	б/№	3
Баланс (ф. № 1), раздел I «Внеоборотные активы»			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Нематериальные активы»		
Нематериальные активы	110	3	Разница между общей суммой первоначальной стоимости всех видов нематериальных активов и общей суммой начисленной амортизации	б/№—050	3 3
Нематериальные активы	110	4	Разница между общей суммой первоначальной стоимости всех видов нематериальных активов и общей суммой начисленной амортизации	б/№—050	6 4
То же			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Основные средства»		
Основные средства	120	3	Разница между показателями: суммы общей стоимости основных средств («Итого») и «Амортизация основных средств — всего»	б/№—140	3 3
Основные средства	120	4	Разница между показателями: суммы общей стоимости основных средств («Итого») и «Амортизация основных средств — всего»	б/№—140	6 4
То же			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Доходные вложения в материальные ценности»		

Продолжение табл. 18.4

1	2	3	4	5	6
Доходные вложения в материальные ценности	135	3	Разница между показателями: общая величина доходных вложений в материальные ценности («Итого») и «Амортизация доходных вложений в материальные ценности»	б/№— б/№	3 3
Доходные вложения в материальные ценности	135	4	Разница между показателями: общая величина доходных вложений в материальные ценности («Итого») и «Амортизация доходных вложений в материальные ценности»	б/№— б/№	6 4
То же			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Финансовые вложения»		
Долгосрочные финансовые вложения	140	3	Итого	540	3
Долгосрочные финансовые вложения	140	4	Итого	540	4
Баланс (ф. № 1), раздел II «Оборотные активы»			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)»		
Изменение статьи «затраты в незавершенном производстве» (подраздел «Запасы») за отчетный год	213— 213	4—3	незавершенного производства (подраздел «Изменение остатков»)	765	3
Изменение статьи «расходы будущих периодов» (подраздел «Запасы») за отчетный год	216— 216	4—3	расходов будущих периодов (подраздел «Изменение остатков»)	766	3
То же			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более, чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230	3	долгосрочная — всего (подраздел «Дебиторская задолженность»)	б/№	3
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более, чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230	4	долгосрочная — всего (подраздел «Дебиторская задолженность»)	б/№	4

Продолжение табл. 18.4

1	2	3	4	5	6
в том числе покупатели и заказчики	231	3	в том числе: расчеты с покупателями и заказчиками (подраздел «Дебиторская задолженность», из статьи «долгосрочная — всего»)	б/№	3
в том числе покупатели и заказчики	231	4	в том числе: расчеты с покупателями и заказчиками (подраздел «Дебиторская задолженность», из статьи «долгосрочная — всего»)	б/№	4
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	3	краткосрочная — всего (подраздел «Дебиторская задолженность»)	б/№	3
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	4	краткосрочная — всего (подраздел «Дебиторская задолженность»)	б/№	4
в том числе покупатели и заказчики	241	3	в том числе: расчеты с покупателями и заказчиками (подраздел «Дебиторская задолженность», из статьи «краткосрочная — всего»)	б/№	3
в том числе покупатели и заказчики	241	4	в том числе: расчеты с покупателями и заказчиками (подраздел «Дебиторская задолженность», из статьи «краткосрочная — всего»)	б/№	4
То же			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Финансовые вложения»		
Краткосрочные финансовые вложения	250	3	Итого	540	5
Краткосрочные финансовые вложения	250	4	Итого	540	6
Баланс (ф. № 1), раздел IV «Долгосрочные обязательства»			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность»		
Займы и кредиты	510	3	Сумма показателей «Кредиты» и «Займы» (подраздел «Кредиторская задолженность», из статьи «долгосрочная — всего»)	б/№+ б/№	3+ 3

Продолжение табл. 18.4

1	2	3	4	5	6
Займы и кредиты	510	4	Сумма показателей «Кредиты» и «Займы» (подраздел «Кредиторская задолженность», из статьи «долгосрочная — всего»)	б/№+ б/№	4+ 4
Прочие долгосрочные обязательства	520	3	Разница между статьей «долгосрочная — всего» (подраздел «Кредиторская задолженность») и суммой показателей «Кредиты» и «Займы»	б/№— б/№— б/№	3— 3— 3
Прочие долгосрочные обязательства	520	4	Разница между статьей «долгосрочная — всего» (подраздел «Кредиторская задолженность») и суммой показателей «Кредиты» и «Займы»	б/№— б/№— б/№	4— 4— 4
Баланс (ф. № 1), раздел V «Краткосрочные обязательства»			То же		
Займы и кредиты	610	3	Сумма показателей «Кредиты» и «Займы» (подраздел «Кредиторская задолженность», из статьи «краткосрочная — всего»)	б/№+ б/№	3+ 3
Займы и кредиты	610	4	Сумма показателей «Кредиты» и «Займы» (подраздел «Кредиторская задолженность», из статьи «краткосрочная — всего»)	б/№+ б/№	4+ 4
Кредиторская задолженность	620	3	Разница между статьей «краткосрочная — всего» (подраздел «Кредиторская задолженность») и суммой показателей «Кредиты» и «Займы»	б/№— б/№— б/№	3— 3— 3
Кредиторская задолженность	620	4	Разница между статьей «краткосрочная — всего» (подраздел «Кредиторская задолженность») и суммой показателей «Кредиты» и «Займы»	б/№— б/№— б/№	4— 4— 4
Поставщики и подрядчики (из статьи «Кредиторская задолженность»)	621	3	в том числе: расчеты с поставщиками и подрядчиками (подраздел «Кредиторская задолженность», из статьи «краткосрочная — всего»)	б/№	3

Продолжение табл. 18.4

1	2	3	4	5	6
Поставщики и подрядчики (из статьи «Кредиторская задолженность»)	621	4	в том числе: расчеты с поставщиками и подрядчиками (подраздел «Кредиторская задолженность», из статьи «краткосрочная — всего»)	б/№	4
Задолженность по налогам и сборам (из статьи «Кредиторская задолженность»)	624	3	в том числе: расчеты по налогам и сборам (подраздел «Кредиторская задолженность», из статьи «краткосрочная — всего»)	б/№	3
Задолженность по налогам и сборам (из статьи «Кредиторская задолженность»)	624	4	в том числе: расчеты по налогам и сборам (подраздел «Кредиторская задолженность», из статьи «краткосрочная — всего»)	б/№	4
То же			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)»		
Изменение статьи «Резервы предстоящих расходов» за отчетный год	650 — 650	4 — 3	резервов предстоящих расходов (подраздел «Изменение остатков»)	767	3
Баланс (ф. № 1), раздел «Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах»			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Основные средства»		
Арендованные основные средства	910	3	Получено объектов основных средств в аренду — всего	б/№	3
Арендованные основные средства	910	4	Получено объектов основных средств в аренду — всего	б/№	4
То же			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Обеспечения»		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	950	3	Полученные — всего	б/№	3
Обеспечения обязательств и платежей полученные	950	4	Полученные — всего	б/№	4
Обеспечения обязательств и платежей выданные	960	3	Выданные — всего	б/№	3
Обеспечения обязательств и платежей выданные	960	4	Выданные — всего	б/№	4

Окончание табл. 18.4

1	2	3	4	5	6
Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2)			Отчет об изменениях капитала (ф. № 3), раздел I «Изменения капитала»		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	3	Чистая прибыль (подраздел «Отчетный год»)	б/№	6
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	4	Чистая прибыль (подраздел «Предыдущий год»)	б/№	6
Отчет об изменениях капитала (ф. № 3), раздел I «Изменения капитала»			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Основные средства»		
Результат от переоценки объектов основных средств (подраздел «Отчетный год»)	б/№	4	Результат от переоценки объектов основных средств	б/№	3
Результат от переоценки объектов основных средств (подраздел «Предыдущий год»)	б/№	4	Результат от переоценки объектов основных средств	б/№	4
Отчет об изменениях капитала (ф. № 3), раздел II «Резервы»			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)»		
Данные отчетного года (подраздел «Резервы предстоящих расходов»): разница между суммой резервов на начало и конец года	б/№	6—3 или 4—5	Резервов предстоящих расходов (подраздел «Изменение остатков»)	767	3
Данные предыдущего года (подраздел «Резервы предстоящих расходов»): разница между суммой резервов на начало и конец года	б/№	6—3 или 4—5	Резервов предстоящих расходов (подраздел «Изменение остатков»)	767	4

Б. Проверка качества отчетной информации. Бухгалтерская отчетность в рыночной экономике должна удовлетворять информационные потребности широкого круга пользователей (табл. 18.5).

Аудитор, являясь независимым гарантом достоверности отчетности, помимо проверки техники ее формирования, должен провести оценку качества отчетной информации. В Российской Федерации критерии качества отражены в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине

РФ и Президентским советом ИПБ России 29 декабря 1997 г.). Так, в Концепции сформулировано требование полезности отчетной информации формируемой в бухгалтерском учете. Полезность информации достигается обеспечением следующих требований к ней:

- уместности (зависит от содержания и существенности информации);
- надежности (обеспечивается путем достижения объективности, полноты и нейтральности информации);
- сравнимости (обеспечивается информированием заинтересованных пользователей об учетной политике, принятой организацией, любых изменениях в учетной политике и влиянии этих изменений на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации).

Таблица 18.5. **Интересы пользователей в информации бухгалтерского учета**

<i>Пользователи отчетности</i>	
Инвесторы и их представители заинтересованы в информации: о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; о возможности и целесообразности распоряжаться инвестициями; о способности организации выплачивать дивиденд	Органы власти заинтересованы в информации для осуществления возложенных на них функций: по распределению ресурсов; регулированию народного хозяйства; разработке и реализации общегосударственной политики; ведению статистического наблюдения
Займодавцы заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли своевременно погашены предоставленные ими организации займы и выплачены соответствующие проценты	Общество в целом заинтересована в информации о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях
Поставщики и подрядчики заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы	Работники и их представители заинтересованы в информации: о стабильности и прибыльности работодателей; способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест
Покупатели и заказчики заинтересованы в информации о продолжении деятельности организации	—

Вместе с тем, Концепция не является нормативным документом, что несколько снижает ее практическую ценность для аудитора.

Однако в несколько упрощенном и измененном виде требования к качеству отчетной информации отражены также в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (табл. 18.6).

Таблица 18.6. Показатели качества отчетности

<i>Показатели</i>	<i>Требования</i>
1. Достоверность и полнота	Отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении
2. Нейтральность отчетной информации	Должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.
3. Сопоставимость	По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному. Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке
4. Существенность	Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности

Проверка качества отчетной информации достаточно сложна и должна проводиться аудитором исходя из его профессионального опыта, знаний и т.д. Методики таких проверок, как правило, являются ноу-хау аудиторских организаций. В качестве одного из направлений проверки качества отчетности рассмотрим проверку пояснительной записки к бухгалтерской отчетности.

В отличие, например, от баланса, пояснительная записка к бухгалтерской отчетности не имеет четко определенной формы и должна составляться бухгалтерами на основе профессионального мнения с учетом указанных принципов обеспечения качества отчетности. Кроме того, в пояснительную записку могут включаться показатели, не обрабатываемые непосредственно в системе бухгалтерского учета, а также нефинансовые показатели, что также затрудняет ее проверку.

Однако в ряде нормативных документов Министерства финансов приводятся положения, касающиеся пояснительной за-

писки и (или) пояснений к отчетности. Часть этих положений обязательны для исполнения при подготовке отчетности, другая часть имеет характер рекомендаций. Таким образом, при проверке аудитор должен потребовать от аудируемой организации включения в пояснительную записку первых и рекомендовать включение вторых. Правда, и это несколько запутывает общую картину. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) и другие нормативные документы, регулирующие порядок формирования отчетности, оперируют понятием «пояснения бухгалтерской к отчетности», подразумевая под последними как набор финансовых показателей номерных форм отчетности (№ 3—6), так и собственно пояснительную записку. Как следствие, ряд обязательных к раскрытию в пояснениях к отчетности показателей отражен в типовых формах бухгалтерской отчетности, приведенных в приложении к Приказу Минфина № 67н. Например, предусмотренные п. 27 ПБУ 4/99 данные:

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов (ф. № 5);
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств (ф. № 5);
- об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) (ф. № 3);
- о прибыли, приходящейся на одну акцию (ф. № 2) и т.д.

Некоторую сложность в работу аудиторов вносит то, что из типовых форм отчетности, утвержденных Приказом № 67н, по сравнению с ранее применявшимися формами, утвержденными Приказом № 4н от 13 января 2000 г., был убран ряд расшифровок (преимущественно статей баланса). Хотя типовые формы отчетности, разрабатываемые Минфином, изначально рекомендательного характера, но бухгалтерами, как показывает практика, они практически повсеместно использовались и используются как обязательные. Таким образом, в силу изложенного число показателей, обязательных к отслеживанию аудиторами для их раскрытия в пояснительной записке после появления Приказа № 67н несколько возросло. Требования к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности можно разделить на две категории:

- требования документов (в том числе ПБУ) общего характера, например, ПБУ 4/99, 1/98, Приказ № 67н и др.;
- требования частных документов — ПБУ по учету конкретных объектов бухгалтерского учета, например, ПБУ 6/01, 14/2000 и т.д.

Ниже в табл. 18.7 и 18.8 приведены основные требования по обязательному раскрытию в пояснительной записке данных (преимущественно не отражаемых в номерных формах отчетности) со ссылками на соответствующие нормативные акты.

**Таблица 18.7. Обязательные к раскрытию данные
(требования общих документов)**

<i>№ n/n</i>	<i>Информация, подлежащая раскрытию</i>	<i>Нормативный документ</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	В случае отсутствия соответствующих сведений в информации, сопровождающей бухгалтерский отчет: • юридический адрес организации; • основные виды деятельности; • среднегодовая численность работающих за отчетный период или численность работающих на отчетную дату; • состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации.	ПБУ 4/99, п. 31
2	Сведения, об учетной политике организации, которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении	ПБУ 4/99, п. 24
3	Указание о том, что отчетность сформирована исходя из действующих в РФ правил бухгалтерского учета и отчетности, кроме случаев, когда допущены отступления от этих правил. Существенные отступления от вышеуказанных правил с указанием причин, а также результата, который данные отступления оказали на понимание состояния финансового положения организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении	ПБУ 4/99, п. 25
4	Данные: • о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; • о количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; • о номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ; • о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях; • о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации; • о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности; • о прекращенных операциях; • об аффилированных лицах; • о государственной помощи	ПБУ 4/99, п. 27

Продолжение табл. 18.7

1	2	3
5	Данные:* • о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов; • о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств; • о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных основных средств; • о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов финансовых вложений; • о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской задолженности; • об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации; • о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличие их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода; • о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности; • об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности); • о составе затрат на производство (издержках обращения); • о составе внереализационных доходов и расходов	ПБУ 4/99, п. 27
6	Краткая характеристика деятельности организации (обычных видов деятельности; текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), а также: • основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации; • решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения чистой прибыли; • принятый порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр.) в случае необходимости	Приказ № 67н, п. 19
7	Принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями отчетности, без знания о применении которых невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации	ПБУ 1/98, п. 11 (требование частично дублируется с п. 24 ПБУ 4/99)

Окончание табл. 18.7

1	2	3
8	Способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие способы, отвечающие требованиям предыдущего пункта. Информация об учетной политике по конкретным вопросам бухгалтерского учета установленная соответствующими ПБУ	ПБУ 1/98, п. 12
9.	Имеющиеся значительные неопределенности в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, и однозначное описание их причин	ПБУ 1/98, п. 14
10.	Изменения в учетной политике на следующий отчетный год	ФЗ РФ № 129-ФЗ, ст. 13, п. 4

* Если данные сведения (показатели) не раскрыты в формах отчетности №№ 1—6.

**Таблица 18.8. Обязательные к раскрытию данные
(требования частных документов)**

№ п/п	Раскрываемая информация	Нормативный документ
1	2	3
1	Величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте; величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях; величина курсовых разниц, зачисленных на счета бухгалтерского учета, отличные от счета учета финансовых результатов организации; официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный ЦБ РФ, на отчетную дату. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов или обязательств, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то в бухгалтерской отчетности раскрывается такой курс	ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (п. 22)
2	О способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам); о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов; о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог; о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (п. 27)

Продолжение табл. 18.8

1	2	3
3	О первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года; - о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.); - о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами; - об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов); - о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам); - об объектах основных средств, стоимость которых не повышается; - об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды; - об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности; - о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств; - об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации	ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (п. 32)
4	Существенные события после отчетной даты независимо от положительного или отрицательного его характера для организации; - последствия событий после отчетной даты; - указания на отсутствие возможности оценить последствия событий после отчетной даты в денежном выражении	ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (п. 6, 7, 11)
5	Все существенные последствия условных фактов, независимо от того, являются ли они благоприятными или неблагоприятными для организации. В исключительных случаях, когда раскрытие информации о последствиях условных фактов в объеме, предусмотренном ПБУ, наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий соответствующего условного факта, то организация может не раскрывать информацию в полном объеме. Организация должна указать лишь общий характер условного факта и причину, по которой более подробная информация не раскрывается. По каждому условному обязательству: • краткое описание характера обязательства и ожидаемого срока его исполнения; • краткая характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства. Для каждого резерва, образованного в связи с последствиями условного факта: • сумма резерва на начало и конец отчетного периода; • сумма резерва, списанная в отчетном периоде в связи с признанием организацией обязательства, ранее признанного условным, в соответствии	ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (п. 5, 19, 20, 23, 24)

Продолжение табл. 18.8

1	2	3
	• неиспользованная (излишне начисленная) сумма резерва, отнесенная в отчетном периоде на прочие доходы организации. Информация об условных активах в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит. Такая информация не должна содержать указания на степень вероятности или величину оценки условного актива	
6	В составе информации об учетной политике организации информация: а) о порядке признания выручки организации; б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности. В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами: а) общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки; б) доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями; в) способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией. Прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются на счет прибылей и убытков	ПБУ 9/99 «Доходы организации» (п. 17, 19, 20);
7	Порядок признания коммерческих и управленческих расходов в составе информации об учетной политике организации; расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат; изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году; расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.); прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков	ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п. 20, 22, 23)
8	Если в отчетном периоде организация проводила операции с аффилированными лицами, то по каждому аффилированному лицу: • характер отношений с ним (в соответствии с п. 6 ПБУ 11/2000); • виды операций с ним; • объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении); • стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;	ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах» (п. 12—13)

Продолжение табл. 18.8

1	2	3
	• использованные методы определения цен по каждому виду операций с ним. Если организация или физическое лицо контролирует другую организацию, или организация контролируется непосредственно или через третьи организации) одним и тем же юридическим или одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними	
9	В составе первичной информации по отчетному сегменту: • общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами; • финансовый результат (прибыль или убыток); • общая балансовая величина активов; • общая величина обязательств; • общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы; • общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам; • совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность. Если первичной информацией по сегментам признается информация по операционным сегментам, то вторичная информация по каждому географическому сегменту в бухгалтерской отчетности представляется следующими показателями: • величина выручки от продажи внешним покупателям в разрезе географических регионов, выделенных по местам расположения рынков сбыта, — для каждого географического сегмента, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10 процентов общей выручки организации от продажи внешним покупателям; • балансовая величина активов отчетного сегмента по местам расположения активов — для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех географических сегментов; • величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы по местам расположения активов — для каждого географического сегмента, величина активов которого составляет не менее 10 процентов величины активов всех географических сегментов. Если первичной информацией по сегментам признается информация по географическим сегментам, то вторичная информация по каждому операционному сегменту, выручка от продажи внешним покупателям которого составляет не менее 10% общей выручки организации либо величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех операционных сегментов, раскрывается в бухгалтерской отчетности следующими показателями: • выручка от продажи внешним покупателям;	ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» (п. 21—23)

Продолжение табл. 18.8

1	2	3
	• балансовая величина активов; • величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы	
10	Характер и величина бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году; назначение и величина бюджетных кредитов; характер прочих форм государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды; не выполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и условные активы	ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (п. 22)
11	О способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства; - о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам); - о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов; - о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам; первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста, иные случаи движения нематериальных активов	ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» (п. 30, 31)
12	О наличии и изменении величины задолженности по основным видам займов, кредитов; - о величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций; - о сроках погашения основных видов займов, кредитов, других заемных обязательств; - о суммах затрат по займам и кредитам, включенных в прочие расходы и в стоимость инвестиционных активов; - о величине средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении). В составе информации об учетной политике организации данные: - о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную; - о составе и порядке списания дополнительных затрат по займам; - о выборе способов начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам; - о порядке учета доходов от временного вложения заемных средств	ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (п. 32, 33)
13	По прекращаемой деятельности: а) описание прекращаемой деятельности: операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности; - дату признания деятельности прекращаемой; - дату или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определены;	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (п. 11)

Продолжение табл. 18.8

1	2	3
	б) стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности; в) суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности; г) движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода	
14	О сумме расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ; о сумме расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы; о сумме расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам; в составе информации об учетной политике организации должна быть раскрыта информация: о способах списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам; о принятых организацией сроках применения результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ	ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (п. 16—17);
15	При наличии постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль: • условный расход (условный доход) по налогу на прибыль; • постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка); • постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода; • суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства; • причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом; • суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства	ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (п. 25)

Продолжение табл. 18.8

1	2	3
16	Способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам); последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии; стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется; разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость; по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, — разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисляемая в соответствии с порядком, установленным пунктом 22 ПБУ 19/02; стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом; стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи); данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного прочим доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году; по долговым ценным бумагам и предоставленным займам — данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования (раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках)	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (п. 42);
17	Информация об участии в совместной деятельности: а) цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.д.) и вклад в нее; б) способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность); в) классификация отчетного сегмента (операционный или географический); г) стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности; д) суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (п. 22)
18	Базовая прибыль (убыток) на акцию, а также величины базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые при ее расчете; разводненная прибыль (убыток) на акцию, а также величины скорректированных базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении, используемые при ее расчете.	Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (п. 16—19)

Окончание табл. 18.8

1	2	3
	Если акционерное общество не имеет конвертируемых ценных бумаг или договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости, то в бухгалтерской отчетности отражается только базовая прибыль (убыток) на акцию с обязательным раскрытием соответствующей информации в пояснительной записке. Также раскрывается следующая информация: • в результате какого события произошел выпуск дополнительных обыкновенных акций; • дата выпуска дополнительных обыкновенных акций; • основные условия выпуска дополнительных обыкновенных акций; • количество выпущенных дополнительных обыкновенных акций; • сумма средств, полученных от размещения дополнительных акций (при осуществлении акционерами прав на приобретение дополнительных обыкновенных акций с их частичной оплатой). Подлежит дополнительно раскрытию любая существенная для пользователей бухгалтерской отчетности информация в отношении показателей базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию	

В табл. 18.9 приведены сведения о деятельности организации, рекомендуемые к раскрытию в пояснительной записке.

Таблица 18.9. Рекомендуемые к раскрытию данные

№ п/п	Информация, рекомендованная к раскрытию	Нормативный документ
1	2	3
1	Оценка финансового состояния на краткосрочную перспективу, в том числе показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности — показатели наличия денежных средств на счетах в банках и в кассе, просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, убытки, не погашенные в срок кредиты и займы, полнота перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом. Оценка положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений	Приказ № 67н, п. 19
2	Оценка финансового положения на долгосрочную перспективу, в том числе характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций	Приказ № 67н, п. 19

Окончание табл. 18.9

1	2	3
3	Оценка деловой активности через такие критерии, как широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся в известности клиентов, пользующихся ее услугами и т.д.; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации. Данные о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет	Приказ № 67н, п. 19
4	Планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация (при необходимости в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм)	ПБУ 4/99, п. 39
5	Описания будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности	ПБУ 4/99, п. 39; Приказ № 67н, п. 19

Аудитор должен потребовать от аудируемого лица включения в пояснительную записку ряда показателей. Однако, несмотря на требование п.п. 4 п. 2 ст. 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», обязывающее аудируемые лица оперативно устранять выявленные аудиторами нарушения правил составления финансовой отчетности, на практике это требование выполняется далеко не всегда. В этом случае аудитор в обязательном порядке должен модифицировать аудиторское заключение должным образом. Модификация заключения зависит от существенности неотраженной в пояснительной записке информации. В отдельных случаях (часть которых рассматривается в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», например наличие на отчетную дату незавершенных судебных разбирательств и др.) в аудиторское заключение может быть включена специальная часть, привлекающая внимание пользователей (модификация заключения без изменения аудиторского мнения). В случае неотражения в пояснительной записке существенной информации с учетом того факта, что неисполнение указанного выше требования закона можно трактовать как разногласие аудитора с руководством аудируемого лица, в соответствии с п. 34 ФПСАД № 6 аудитор должен выдать заключение с оговоркой либо отри-

пательное заключение (модификации заключения с изменением аудиторского мнения). В этой связи аудиторам целесообразно разрабатывать методики оценки (например, по балльной системе и т.д.) существенности неотраженной в пояснительной записке информации.

Проверка отчетности на соответствие Федеральному закону «О бухгалтерском учете». В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» при проверке правильности составления отчетности аудитору необходимо учитывать следующие положения:

- главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению;
- в случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю ответственность за последствия таких операций;
- для контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы;
- первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации;
- все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность;
- бухгалтерская отчетность организаций, за исключением бюджетных, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним, предусмотренных нормативными актами; аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту, пояснительной записки;
- месячная и квартальная отчетности являются промежуточными и составляются нарастающим итогом с начала отчетного года;

- организации, за исключением бюджетных, обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации;
- днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения или дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности;
- открытые акционерные общества обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным;
- организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

Проверка отчетности на соответствие Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Согласно Приказу Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» № 43н от 6 июля 1999 г. при проверке правильности составления отчетности аудитор должен учитывать следующее:

- бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы);
- организация при составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним должна придерживаться принятых содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности. Организация должна обеспечить подтверждение обоснованности каждого такого изменения.

Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших это изменение;

- в бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету;
- бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются соответствующими этому положениями по бухгалтерскому учету;
- статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств.

Проверка налоговой отчетности на соответствие Налоговому кодексу РФ (ч. 1). В соответствии с ч. 1 Налогового кодекса РФ аудитору при проверке правильности составления отчетности необходимо учитывать следующее, что в соответствии со ст. 23 «Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)» НК РФ налогоплательщики обязаны:

- 1) уплачивать законно установленные налоги;
- 2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена Налоговым кодексом РФ;
- 3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- 4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- 5) представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным Федеральным законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета;

6) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

7) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов;

9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию.

Форма единой (упрощенной) налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются Министерством финансов РФ.

Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, 9 месяцами, календарным годом.

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с Налоговым кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Налогоплательщики вправе представить документы в электронном виде.

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанный предел, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством РФ.

Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются налогоплательщиком в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации — не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована). Указанные сведения представляются по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в налоговый орган по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют все налоговые декларации (расчеты), которые они обязаны представлять в соответствии с Налоговым кодексом, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством РФ.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в ви-

де почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронном виде — при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи.

При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Порядок представления налоговой декларации (расчета) и документов в электронном виде определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговая декларация (расчет) представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика.

Налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете).

Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета)). При этом к налоговой декларации (расчету) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета).

Налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки.

Формы налоговых деклараций (расчетов) и порядок их заполнения утверждаются Министерством финансов РФ.

Форматы представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде утверждаются федеральным органом испол-

нительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании форм налоговых деклараций (расчетов) и порядка их заполнения, утвержденных Министерством финансов РФ.

Министерство финансов РФ не вправе включать в форму налоговой декларации (расчета), а налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) включения в налоговую декларацию (расчет) сведений, не связанных с исчислением и (или) уплатой налогов и сборов, за исключением:

- 1) вида документа: первичный (корректирующий);
- 2) наименования налогового органа;
- 3) места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица;
- 4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (ее обособленного подразделения);
- 5) номера контактного телефона налогоплательщика.

На основании Постановления Правительства РФ «О совершенствовании информационной системы представления бухгалтерской отчетности» № 399 от 21 апреля 1995 г. организации, расположенные на территории РФ, независимо от их организационно-правовых форм, представляют годовую и квартальную бухгалтерскую отчетность территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организаций в сроки, установленные Министерством финансов РФ.

Кроме того, аудиторская организация может осуществлять проверку статистических форм отчетности, утверждаемых Росстатом РФ.

Для внебюджетных социальных фондов установлены расчетные ведомости, представляемые экономическими субъектами ежеквартально территориальным органам внебюджетных социальных фондов по месту регистрации аудируемого субъекта на основе нормативных документов, утверждаемых соответствующими фондами.

Помимо проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого субъекта на соответствие действующим законодательным и нормативным документам по составу и формам, рассмотренным выше, аудитору следует для подтверждения достоверности отчетности проследить правильность составления всех форм отчетности, справок, расчетов, приложений и пояснительной записки к отчетности.

В случае выявления искажений бухгалтерской отчетности аудируемого субъекта аудиторская организация должна оценить их

влияние на достоверность проверяемой отчетности во всех существенных отношениях.

В связи с выявлением искажений бухгалтерской отчетности аудиторской организации следует учитывать возможные виды нарушений у аудируемого субъекта, ведущие к появлению искажений, а именно:

а) отклонения от установленных законодательством правил ведения и организации бухгалтерского учета и отчетности;

б) отсутствие или несоблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики отражения в бухгалтерском учете отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;

в) нарушения гражданского, налогового и валютного законодательства;

г) прочие виды нарушений, влияющих на искажение бухгалтерской отчетности.

При выявлении искажений бухгалтерской отчетности аудитор должен корректировать разработанные им аудиторские процедуры в зависимости от:

а) видов нарушений, имевших место в организации и ведущих к появлению искажений;

б) степени существенности выявленных искажений;

в) риска появления искажений при дальнейшей проверке и риска необнаружения искажений.

Если аудитор не обнаружил нарушений или обнаружил нарушения, которые не влияют на законность функционирования, не наносят ущерб государству, учредителям или акционерам, то он фиксирует это в аналитической части аудиторского заключения и выдает положительное заключение.

При обнаружении нарушений, влияющих на законность функционирования или наносящих ущерб государству, учредителям или акционерам, аудитор фиксирует это в аналитической части аудиторского заключения, предоставляя организации время для устранения выявленных нарушений. Если нарушения не исправлены, то аудитор не вправе выдать положительное заключение.

18.3. Проверка отчетности при реорганизации и ликвидации экономических субъектов

В некоторых случаях, предусмотренных законодательством, аудитору приходится осуществлять проверку отчетности предприятий, подлежащих реорганизации или ликвидации. С точки зре-

ния техники этот момент не вносит каких-либо существенных особенностей в ход ведения проверки, но с точки зрения ГК РФ и Закона «Об акционерных обществах» аудитору необходимо учесть следующее:

- при реорганизации экономических субъектов (слиянии, присоединении, разделении, выделении, преобразовании) права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу (или лицам) в соответствии с передаточным актом;
- реорганизацию рекомендуется приурочивать к концу определенного отчетного периода (года или квартала);
- в состав передаточного акта и разделительного баланса, оформляемых при реорганизации, включается бухгалтерская отчетность в объеме форм годового бухгалтерского отчета на последнюю отчетную дату (дату реорганизации);
- при слиянии отдельных юридических лиц (подразделений) к бухгалтерским балансам каждого из них по желанию их правопреемников могут быть приложены акты инвентаризации имущества и обязательств, подтверждающие достоверность отдельных статей их балансов. Общества, участвующие в слиянии, заключают договор о слиянии, в котором определяются порядок и условия слияния, а также порядок конвертации акций каждого общества в акции и (или) иные ценные бумаги нового общества. Совет директоров (наблюдательный совет) общества выносит на решение общего собрания акционеров каждого общества, участвующего в слиянии, вопрос о реорганизации в форме слияния, об утверждении договора о слиянии и об утверждении передаточного акта. При слиянии обществ все права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему обществу в соответствии с передаточным актом;
- при присоединении юридических лиц (подразделений) к бухгалтерским балансам каждого из них по желанию их правопреемников могут быть приложены акты инвентаризации имущества и обязательств, подтверждающие достоверность отдельных статей их балансов. Присоединяемое общество и общество, к которому оно присоединяется, заключают договор о присоединении, в котором устанавливаются порядок и условия присоединения, а также порядок конвертации акций присоединяемого общества в акции и (или)

иные ценные бумаги общества, к которому оно присоединяется. Совет директоров каждого общества выносит на решение общего собрания акционеров своего общества, участвующего в присоединении, вопрос о реорганизации в форме присоединения и об утверждении договора о присоединении. Совет директоров присоединяемого общества выносит также на решение общего собрания акционеров вопрос об утверждении передаточного акта. Совместное общее собрание акционеров указанных обществ принимает решения о внесении изменений и дополнений в устав и в случае необходимости по иным вопросам. Порядок голосования на совместном общем собрании акционеров определяется договором о присоединении. При присоединении одного общества к другому к последнему переходят все права и обязанности присоединяемого общества в соответствии с передаточным актом;

- при разделении или выделении юридических лиц (выделении из состава юридического лица его отдельного или нескольких подразделений) составляемый разделительный баланс включает общий баланс ранее действовавшего юридического лица и балансы каждого нового юридического лица, образованного на базе подразделений, ранее входивших в состав прежнего юридического лица. Данные разделительного баланса являются также и данными баланса каждого нового юридического лица на дату начала его деятельности после их государственной регистрации. Совет директоров реорганизуемого в форме разделения общества выносит на решение общего собрания акционеров вопрос о реорганизации общества в форме разделения, порядке и об условиях этой реорганизации, о создании новых обществ и порядке конвертации акций реорганизуемого общества в акции и (или) иные ценные бумаги создаваемых обществ. Общее собрание акционеров реорганизуемого в форме разделения общества принимает решение о реорганизации общества в форме разделения, создании новых обществ и порядке конвертации акций реорганизуемого общества в акции и (или) иные ценные бумаги создаваемых обществ. Общее собрание акционеров каждого вновь создаваемого общества принимает решение об утверждении его устава и избрании совета директоров. При разделении общества все его права и обя-

занности переходят к двум или нескольким вновь создаваемым обществам в соответствии с разделительным балансом;

- если разделительный баланс не позволяет определить правопреемника реорганизованного общества, то вновь возникшие юридические лица несут солидарную ответственность по обязательствам реорганизованного общества перед его кредиторами;
- при преобразовании общества совет директоров преобразуемого общества выносит на решение общего собрания акционеров вопрос о преобразовании общества, порядке и об условиях осуществления преобразования, о порядке обмена акций общества на вклады участников общества с ограниченной ответственностью или паи членов производственного кооператива. Участники создаваемого при преобразовании нового юридического лица принимают на своем совместном заседании решение об утверждении его учредительных документов и избрании (назначении) органов управления в соответствии с требованиями федеральных законов об этих организациях. При преобразовании общества к вновь возникшему юридическому лицу переходят все права и обязанности реорганизованного общества в соответствии с передаточным актом;
- при ликвидации юридического лица составляется бухгалтерская отчетность в объеме форм годового бухгалтерского отчета на последнюю отчетную дату (дату ликвидации). По окончании срока для предъявления требований кредиторами ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, который содержит сведения о составе имущества ликвидируемого общества, предъявленных кредиторами требованиях, а также результатах их рассмотрения. Промежуточный ликвидационный баланс утверждается общим собранием акционеров по согласованию с органом, осуществившим государственную регистрацию ликвидируемого общества. После завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс, который утверждается общим собранием акционеров по согласованию с органом, осуществившим государственную регистрацию ликвидируемого общества.

18.4. Особенности проверки отчетности субъектов малого предпринимательства

Первоначально понятие «субъект малого предпринимательства» было определено ст. 3 Федеральным законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» № 88-ФЗ от 14 июня 1995 г. (утрачивает силу с 1 января 2008 г.).

Под субъектами малого предпринимательства закон понимает коммерческие организации (малые предприятия), если в их отношении одновременно соблюдаются следующие условия:

- в уставном капитале доля участия РФ, субъектов РФ, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25%;
- в уставном капитале доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25%;
- средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней:
 - в промышленности — 100 человек;
 - в строительстве — 100 человек;
 - на транспорте — 100 человек;
 - в сельском хозяйстве — 60 человек;
 - в научно-технической сфере — 60 человек;
 - в оптовой торговле — 50 человек;
 - в розничной торговле и бытовом обслуживании населения — 30 человек;
 - в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности — 50 человек.

Средняя за отчетный период численность работников малого предприятия определяется с учетом всех его работников, в том числе работающих по договорам гражданско-правового характера и по совместительству с учетом реально отработанного времени, а также работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений указанного юридического лица.

Под субъектами малого предпринимательства закон также понимает физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Малые предприятия, осуществляющие несколько видов деятельности (многопрофильные), относятся к таковым по критериям того вида деятельности, доля которого является наибольшей в годовом объеме оборота или годовом объеме прибыли.

С 1 января 2008 г. понятие «субъекты малого предпринимательства» определяется ст. 4 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» № 209-ФЗ от 24 июля 2007 г.

К субъектам малого и среднего предпринимательства относятся внесенные в Единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям:

- для юридических лиц — суммарная доля участия РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать двадцать пять процентов (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов),
- доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать двадцать пять процентов;
- средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства:
 - от 101 до 250 человек включительно для средних предприятий;
 - до 100 человек включительно для малых предприятий;
 - среди малых предприятий выделяются микропредприятия — до 15 человек;
- выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и материальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установлен-

ные Правительством РФ для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства.

Средняя численность работников микропредприятия, малого предприятия или среднего предприятия за календарный год определяется с учетом всех его работников, в том числе работников, работающих по гражданско-правовым договорам или по совместительству с учетом реально отработанного времени, работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений указанных микропредприятия, малого предприятия или среднего предприятия.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год определяется в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

Балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) определяется в соответствии с российским законодательством о бухгалтерском учете.

При проведении аудиторской проверки субъектов малого предпринимательства аудитору необходимо учесть, что отчетность данного рода экономических субъектов может различаться.

В соответствии с действующими законодательными и нормативными документами субъекты малого предпринимательства сами выбирают формы (системы) налогообложения, учета и отчетности, которые они будут применять: либо общепринятые для всех экономических субъектов, либо упрощенные. С точки зрения техники проведения проверки этот момент не вносит каких-либо существенных особенностей в порядок проведения проверки.

Однако следует разграничивать понятия «упрощенная система налогообложения», «упрощенная форма учета» и «упрощенная форма отчетности».

Применение упрощенной системы налогообложения (УСН) регулируется гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ.

Применение УСН организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога. Кроме того, они не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Организации, применяющие УСН, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на УСН, ее доходы, не превысили определенного, ежегодно индексируемого, размера.

Если субъект малого предпринимательства выбрал в соответствии с установленным порядком упрощенную систему налогообложения, то в большинстве случаев это предполагает применение им также упрощенных форм учета и отчетности. В случае применения клиентом УСН, аудитору при проверке необходимо руководствоваться следующими основными документами:

1) Налоговым кодексом РФ, ч. 2, гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения»;

2) Приказом Минфина РФ «Об утверждении формы книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и порядка ее заполнения» № 167н от 30 декабря 2005 г. (с последующими изменениями и дополнениями);

3) Приказом Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и порядка ее заполнения» № 7н от 17 января 2006 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

Упрощенная форма (система) бухгалтерского учета при УСН может применяться в соответствии с п. 3 ст. 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете», который гласит, что организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета.

Такие организации и индивидуальные предприниматели должны вести учет доходов и расходов в порядке, установленном гл. 26.2 Налогового кодекса РФ. Для ведения учета должен применяться основной учетный регистр — книга учета доходов и расходов. Ее форма и порядок заполнения утверждены указанным выше приказом Минфина РФ. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, также должны вести учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухгалтерском учете.

С другой стороны, норма об освобождении организаций от обязанностей ведения бухгалтерского учета противоречит нормам ряда федеральных законов РФ. Так, согласно законодатель-

ству, акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью обязаны рассчитывать стоимость чистых активов и т.д., что сделать без ведения бухгалтерского учета и составления отчетности затруднительно.

Субъекты малого предпринимательства не применяющие УСН также могут по своему усмотрению применять упрощенные формы ведения учета. В частности, нормативными документами регламентируются следующие упрощенные формы ведения учета.

1. Журнально-ордерная форма учета для небольших предприятий. Состав и взаимосвязь учетных регистров при этой форме учета регламентированы следующими документами:

- письмом Минфина СССР «Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций» № 176 от 6 июня 1960 г.;
- письмом Минфина РФ «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях» № 59 от 24 июля 1992 г.

Некоторую сложность применения этой системы создает тот факт, что указанные нормативные документы привязаны к отменным планам счетов бухгалтерского учета. При выборе экономическим субъектом данной формы учета должна быть произведена ее адаптация к действующему Плану счетов с закреплением соответствующих положений в учетной политике.

2. Упрощенная форма бухгалтерского учета для малых предприятий. Состав и взаимосвязь учетных регистров при этой форме учета регламентированы Приказом Минфина РФ «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» № 64н от 21 декабря 1998 г.

Однако (в отличие от УСН) ни одна из этих форм учета сама по себе практически не влияет на форму представления (общепринятая или упрощенная) бухгалтерской отчетности.

Упрощение формы бухгалтерской отчетности заключается в усечении ее состава и (или) периодичности представления пользователям.

Общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтер-

скую отчетность только один раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет о целевом использовании полученных средств.

В данном случае применение упрощенной формы бухгалтерской отчетности не привязано к статусу организации, т.е. к ее принадлежности к составу субъектов малого предпринимательства.

В соответствии с п. 3 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности (утверждены Приказом Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 67н от 22 июля 2003 г.), субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством, могут принять решение о представлении бухгалтерской отчетности в объеме показателей по группам статей бухгалтерского баланса и статьям отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах и имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала (форму № 3), отчет о движении денежных средств (форму № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форму № 5), пояснительную записку. Таким образом, отчетность готовится в составе бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Субъектам же малого предпринимательства, обязанным проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством, предоставлено право не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу при отсутствии необходимых данных. Однако на практике воспользоваться этим правом практически невозможно, поскольку отсутствие соответствующих данных предполагает, что:

- организация не вела хозяйственной деятельности, отсутствовали доходы и расходы и, соответственно, изменения в составе капитала (уставного, резервного, прибыли и т.д.) — в этом случае не заполняется ф. № 3;
- в организации не осуществлялось движения денежных средств — в этом случае не заполняется ф. № 4;
- в организации не менялся состав и стоимость активов (имущества) и обязательств, отсутствовали расходы — в этом случае не заполняется ф. № 5.

18.5. Аудиторская проверка консолидированной финансовой отчетности, составленной по МСФО

Основные законодательные и нормативные документы, регулирующие объект проверки. Аудиторская проверка консолидированной финансовой отчетности, составленной по МСФО, проводится на основе следующих законодательных и нормативных документов, формирующих информационную базу проверки.

1. Международные стандарты аудита.
2. Международные стандарты финансовой отчетности.
3. Гражданский кодекс РФ.
4. Налоговый кодекс РФ.
5. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г.
6. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.
7. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» № 34н от 29 июля 1998 г.
8. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» № 94н от 31 октября 2000 г.
9. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98» № 60н от 9 декабря 1998 г.
10. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 67н от 22 июля 2003 г.

Одной из трудоемких и актуальных задач аудита в свете последних изменений в законодательстве и в экономической обстановке в РФ является аудит консолидированной финансовой отчетности, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Рассмотрим назначение, состав и комплекс вопросов, возникающих при аудите такой отчетности.

Консолидированная финансовая отчетность составляется группой компаний для удовлетворения информационной потребности различных заинтересованных лиц и служит основой для принятия такими лицами экономических решений. Следовательно, такая отчетность должна содержать достоверную информацию

о результатах финансово-хозяйственной деятельности группы компаний, а достоверность такой информации должна быть подтверждена независимой аудиторской проверкой.

В настоящее время крупные российские группы компаний составляют такую отчетность по требованию различных структур — банков, бирж, акционеров. В ближайшем будущем, с принятием Закона «О консолидированной финансовой отчетности», такая отчетность будет обязательной для групп компаний, акции которых котируются на бирже. Также согласно проекту закона такая отчетность должна будет в обязательном порядке проходить аудиторскую проверку.

Цель проверки и источники информации. В Международных стандартах аудита (МСА) цель аудита выражена следующим образом: «Целью аудита финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях, в соответствии с установленными основными принципами подготовки финансовой отчетности». Согласно положениям МСФО консолидированная финансовая отчетность подпадает под определение финансовой отчетности. Таким образом, целью аудиторской проверки консолидированной финансовой отчетности, составленной по МСФО, является выражение мнения аудитора о том, составлена ли консолидированная финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с МСФО.

Предмет выражения мнения — консолидированная финансовая отчетность в целом, т.е. совокупность всех ее составных элементов. Следовательно, консолидированная финансовая отчетность по МСФО не содержит искажений при соблюдении следующих условий:

- состав группы компаний определен исходя из требований МСФО;
- единая учетная политика группы компаний для целей консолидации составлена с учетом всех требований и изменений МСФО;
- отчетность по МСФО дочерних компаний построена на базе отчетностей по РСБУ, которая не содержит искажений, с учетом требований единой учетной политики;
- процесс консолидации прошел без ошибок, с учетом всех требований МСФО;
- в консолидированной финансовой отчетности раскрыта дополнительная информация согласно требованиям МСФО.

В ходе проведения проверки консолидированной финансовой отчетности, составленной по МСФО, должны быть решены следующие основные задачи.

1. Проверка обоснования включения дочерних компаний в группу компаний для целей консолидации.

2. Проверка отражения принципов МСФО в единой учетной политики группы компаний для целей консолидации.

3. Проверка правильности составления финансовой отчетности дочерними компаниями группы:

- финансовой отчетности по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ);
- финансовой отчетности по МСФО.

4. Проверка правильности проведения процесса консолидации и получения консолидированной финансовой отчетности по МСФО.

5. Проверка полноты раскрытия информации в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности по МСФО.

Источники информации, используемые при проверке консолидированной финансовой отчетности по МСФО:

I. *Организационно-распорядительные документы:*

- устав материнской компаний, уставы дочерних компаний;
- учетная политика дочерних и материнской компаний, учетная политика для целей консолидации финансовой отчетности группы компаний по МСФО;
- план счетов дочерних и материнской компаний;
- внутригрупповые процедуры по документированию, обработке учетной информации, составлению финансовой отчетности, консолидации финансовой отчетности.

II. *Отчетность группы компаний:*

- бухгалтерская отчетность по РСБУ компаний, входящих в группу компаний, за отчетный и предшествующий периоды;
- финансовая отчетность по МСФО компаний, входящих в группу компаний, за отчетный и предшествующий периоды;
- консолидированная финансовая отчетность, составленная по МСФО за отчетный и предыдущий периоды.

III. *Подтверждающая информация:*

- устные и письменные утверждения руководства группы компаний, топ-менеджмента материнской и (или) дочерних компаний;

- рабочие документы аудитора и переписка с клиентом за прошлые годы, если клиент постоянный;
- переписка клиента с налоговыми органами, акты налоговых проверок;
- данные бухгалтерского учета и подтверждающая информация, включая договоры, первичные документы и подтверждения от третьих лиц;
- аудиторские заключения прошлых лет.

План и программа аудиторской проверки консолидированной финансовой отчетности по МСФО. Содержание плана и программы аудиторской проверки консолидированной финансовой отчетности по МСФО приведены в табл. 18.10 и 18.11.

Таблица 18.10. Общий план аудиторской проверки консолидированной финансовой отчетности по МСФО

Проверяемая организация	ОАО «Группа 4»
Период проверки	с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	720
Руководитель аудиторской группы	Песков М.В.
Состав аудиторской группы	Песков М.В., Золотарев И.А., Карпов Р.В.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	1) качественно — соответствие нормативным актам 2) количественно — 2%

№ п/п	Планируемые виды работ (комплексы задач)	Период проведения	Исполнители
1	Проверка структуры группы компаний	Январь 2007	Песков М.В.
2	Проверка учетной политики группы компаний для целей консолидации	Февраль 2007	Песков М.В. Золотарев И.А.
3	Проверка отчетности дочерних компаний	Апрель 2007	Песков М.В. Золотарев И.А.
4	Проверка процесса консолидации финансовой отчетности	Апрель 2007	Карпов Р.В.
5	Проверка полноты раскрытия информации в консолидированной финансовой отчетности	Май 2007	Карпов Р.В.

**Таблица 18.11. Программа проведения аудиторской проверки
консолидированной финансовой отчетности по МСФО**

Проверяемая организация	ОАО «Группа 4»
Период проверки	с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	720
Руководитель аудиторской группы	Песков М.В.
Состав аудиторской группы	Песков М.В., Золотарев И.А., Карпов Р.В.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	1) качественно — соответствие нормативным актам 2) количественно — 2%

№ п/п	Наименование аудиторских процедур	Период проведения	Исполнители	Рабочие документы аудитора
<i>1. Проверка структуры группы компаний</i>				
1.1	Изучение состава дочерних компаний	Январь 2007	Песков М.В.	Уставы, учредительные документы, договоры приобретения акций компаний. Бухгалтерская отчетность дочерних компаний
1.2	Анализ соответствия условиям включения дочерних компаний в процесс консолидации	Январь 2007	Песков М.В.	Уставы, учредительные документы, заявления руководства
1.3	Анализ качества ведения бухгалтерского учета дочерними компаниями	Январь 2007	Песков М.В.	Аудиторские заключения прошлых периодов
<i>2. Проверка учетной политики группы компаний для целей консолидации</i>				
2.1	Анализ соответствия принципов, раскрытых в учетной политике, для целей консолидации, принципам МСФО	Февраль 2007	Песков М.В. Золотарев И.А.	Учетная политика для целей консолидации
2.2	Анализ внутренних процедур для составления консолидированной отчетности	Февраль 2007	Песков М.В. Золотарев И.А.	Учетная политика для целей консолидации, внутренние регламенты

Продолжение табл. 18.11

<i>№ п/п</i>	<i>Наименование аудиторских процедур</i>	<i>Период проведения</i>	<i>Исполнители</i>	<i>Рабочие документы аудитора</i>
2.3	Составление реестра показателей в отчетности дочерних и материнской компаний, которые различны по МСФО и РСБУ	Февраль 2007	Песков М.В. Золотарев И.А.	Учетная политика для целей консолидации, внутренние регламенты
<i>3. Проверка отчетности дочерних компаний</i>				
3.1	Проверка бухгалтерской отчетности по РСБУ выбранных для аудита дочерних компаний	Апрель 2007	Песков М.В. Золотарев И.А.	Отчетность по РСБУ, заключения официальных аудиторов, первичные документы
3.2	Проверка финансовой отчетности по МСФО выбранных для аудита дочерних компаний	Апрель 2007	Песков М.В. Золотарев И.А.	Отчетность по МСФО, учетная политика для целей консолидации
3.3	Составление реестра ошибок в подготовке финансовой отчетности дочерними компаниями	Апрель 2007	Песков М.В. Золотарев И.А.	Отчетность дочерних компаний по РСБУ и МСФО
<i>4. Проверка процесса консолидации финансовой отчетности</i>				
4.1	Проверка соответствия пересчета курсов валют на отчетную дату	Апрель 2007	Карпов Р.В.	Справочник курсов валют, финансовая отчетность дочерних компаний
4.2	Проверка взаимного элиминирования внутригрупповых показателей	Апрель 2007	Карпов Р.В.	Финансовая отчетность дочерних компаний
4.3	Проверка расчета доли меньшинства	Апрель 2007	Карпов Р.В.	Финансовая отчетность дочерних компаний, консолидированная финансовая отчетность
<i>5. Проверка полноты раскрытия информации в консолидированной финансовой отчетности</i>				
5.1	Анализ полноты раскрытия основных принципов учетной политики в пояснениях к КФО	Май 2007	Карпов Р.В.	Пояснения к консолидированной финансовой отчетности

Окончание табл. 18.11

<i>№ п/п</i>	<i>Наименование аудиторских процедур</i>	<i>Период проведения</i>	<i>Исполнители</i>	<i>Рабочие документы аудитора</i>
5.2	Анализ соответствия уровня раскрытия информации требованиям МСФО	Май 2007	Карпов Р.В.	Пояснения к консолидированной финансовой отчетности
5.3	Анализ информации нефинансового характера, приведенной в примечаниях к КФО	Май 2007	Карпов Р.В.	Пояснения к консолидированной финансовой отчетности

Методика проверки консолидированной финансовой отчетности по МСФО. Рассмотрим более подробно проведение процедур на каждом из этапов.

1. Проверка структуры группы компаний. На этом этапе задачей аудитора является построить «схему» входящих в группу компаний. Также в эту схему необходимо вписать ассоциированные компании. В рабочем документе следует выделить следующие данные по каждой из дочерних компаний:

- названия дочерней компании;
- адрес;
- страну нахождения;
- долю контроля материнской компании над дочерней компанией;
- типы и реквизиты документов, подтверждающих контроль материнской компании над дочерней. При сложной схеме контроля — описание и документальное подтверждение наличия контроля. В случае контроля без документов — подтверждение фактов контроля. В случаях отсутствия контроля при соблюдении всех формальных признаков контроля — заявление руководства с подробным объяснением ситуации;
- дату приобретения;
- дату планируемой продажи;
- дату планируемого прекращения деятельности;
- последний период официальной бухгалтерской отчетности, который подвергался аудиту;
- удельный вес в доходах группы;
- удельный вес в активах группы;

- удельный вес в обязательствах группы;
- мнение аудитора о правомерности включения дочерней компании в группу компаний.

После построения схемы группы компаний аудитор должен получить ответы на следующие ключевые вопросы при аудите консолидированной финансовой отчетности:

- все ли дочерние компании приняли участие в процессе консолидации;
- каков точный географический разброс группы, т.е. в каких странах находятся компании, входящие в группу компаний;
- каково состояние официальной бухгалтерской отчетности — на основании отчетов аудиторов дочерних компаний;
- каков удельный вес дочерних компаний в основных статьях финансовой отчетности.

На основании этих данных аудитор может включить или исключить дочерние компании из программы аудита консолидированной финансовой отчетности.

Суммарные результаты проведения данной процедуры оформляются рабочим документом аудитора, в который вносится информация о всех дочерних компаниях.

2. Проверка учетной политики группы компаний для целей консолидации. Для оценки принципов, на основании которых сформирована КФО, и оценки соответствия принципов учетной политики группы компаний принципам МСФО аудитор должен получить представление об учетной политике аудируемой группы компаний.

Анализ учетной политики осуществляется с целью:

- установления расхождений в определении показателей финансовой отчетности по учетной политике группы компаний и МСФО;
- выявления ключевых по риску элементов;
- выражения мнения по вопросу применяемой учетной политики аудируемой группы компаний.

При выявлении несоответствия принципов, указанных в учетной политике группы, для целей консолидации принципам МСФО аудитор должен указать в своей рабочей документации обнаруженные расхождения и влияние таких расхождений на КФО.

3. Проверка отчетности дочерних компаний. На этом этапе аудитор необходимо получить доказательства того, что составление

отдельной финансовой отчетности дочерних компаний по МСФО поставлено на должном уровне, отчетность не содержит существенных искажений, построена на базе учетной политики для целей консолидации группы компаний. Для дочерних компаний, которые аудитор выбрал для проведения проверки, необходимо получить уверенность в том, что:

- дочерняя компания составляет отчетность по МСФО с учетом всех требований МСФО и учетной политики группы компаний для целей консолидации;
- данные бухгалтерской отчетности дочерней компании не содержат искажений. Если такая отчетность прошла аудиторскую проверку, проведение повторной проверки нецелесообразно;
- для устранения несоответствия между бухгалтерской учетной политикой дочерней компании и учетной политикой для целей консолидации группы по МСФО применяется комплекс корректирующих проводок, который устраняет указанные расхождения;
- компьютерные информационные системы, применяемые в дочерней компании, соответствуют внутригрупповым стандартам, которые составлены с требованиями МСФО;
- управленческий персонал не имеет скрытого интереса в умышленном искажении результатов финансовой отчетности по МСФО в целях получения вознаграждения. К примеру, ежегодная премия управленческого персонала рассчитывается по итогам отчетности по МСФО;
- персонал, составляющий отчетность по МСФО, обладает достаточной квалификацией и знаниями в данной области.

На основании своего профессионального мнения и с учетом специфики дочерней компании аудитор выбирает аудиторские процедуры, которые необходимо провести для проверки правильности отчетности по МСФО дочерних компаний.

После завершения этого этапа у аудитора будет сформировано мнение, что группа компаний сформирована исходя из требований МСФО и отчетность дочерних компаний по МСФО построена на основании бухгалтерской отчетности, достоверность которой подтверждена независимым аудитором, с учетом требований учетной политики для целей консолидации в соответствии с требованиями МСФО.

4. Проверка процесса консолидации финансовой отчетности.

Прежде всего необходима проверка соответствия элиминируемых показателей и использование единого курса валют. На практике при составлении консолидированной финансовой отчетности одной из самых распространенных ошибок является несогласованность остатков на счетах внутригрупповых операций дочерних компаний. Особенно часто эта ошибка возникает в случаях, когда в группе присутствуют компании, ведущие учет в разных валютах. При процессе консолидации такая несогласованность ведет к неполному сворачиванию внутригрупповых результатов и появлению искажений в консолидированной финансовой отчетности.

После этого проводят проверку правильности проведения процедуры консолидации по МСФО. На этом этапе аудитору необходимо получить уверенность в том, что процедура проведения консолидации проведена в соответствии с требованиями МСФО. Основными вопросами на этом этапе для аудитора будут:

- применение всеми дочерними компаниями единых курсов валют;
- построение отчетности по МСФО дочерними компаниями на единую дату с консолидированной финансовой отчетностью;
- расчет доли меньшинства в соответствии с требованиями МСФО;
- исключение остатков по внутригрупповым операциям;
- отсутствие арифметических ошибок при постатейном суммировании показателей отчетности дочерних компаний;
- замещение стоимости инвестиций материнской компании в дочерние компании частью собственного капитала дочерней компании.

В практику компаний, составляющих консолидированную финансовую отчетность, входит применение различных информационных систем для составления консолидированной отчетности. Задачами таких систем является проведение консолидации на основании отчетности дочерних компаний. В таких системах на входе в систему присутствуют отчетность дочерних компаний в виде специально созданных файлов, на выходе — консолидированная отчетность. Примером такой системы может служить Hyperion Financial Management, Hyperion Enterprise от компании Hyperion Solutions. В случае применения систем, созданных по

заказу группы компании в индивидуальном порядке, аудитору необходимо получить доказательства, что система проводит процесс консолидации в соответствии с требованиями МСФО. В таком случае следует использовать работу эксперта в области ИТ.

5. Проверка полноты раскрытия информации в пояснениях к КФО. На этом этапе проводится проверка полноты раскрытия информации в пояснениях к консолидированной финансовой отчетности.

МСФО 1 определяет информацию, которая содержится в пояснениях к финансовой отчетности как «информацию, предоставляемую в дополнение к балансу, отчету о прибылях и убытках, отчету об изменениях в собственном капитале и отчету о движении денежных средств. В примечаниях приводятся повествовательные описания или более подробный анализ статей, раскрытых в финансовой отчетности, а также информации о тех статьях, которые не отвечают критериям признания в финансовой отчетности».

Многие группы компаний представляют помимо финансовой отчетности финансовый обзор для руководства организации, в котором описываются и объясняются основные характеристики результатов деятельности организации, ее финансового положения и основных неопределенностей, с которым она сталкивается. Такой отчет может содержать обзор:

- основных факторов и влияний, определяющих финансовые результаты, включая изменения конъюнктуры, в условиях которой действует организация, реакции организации на эти изменения и их воздействия, а также инвестиционной политики организации, направленной на поддержание и улучшение финансовых результатов, включая ее политику в области дивидендов;
- источников финансирования организации и ее плановых показателей соотношения обязательств и собственного капитала;
- тех средств организации, которые не признаны в балансе в соответствии с МСФО.

В процессе аудита консолидированной финансовой отчетности раскрытие полноты информации в примечаниях к финансовой отчетности играет важную роль, так как формы консолидированной отчетности каждая группа компаний разрабатывает для себя в индивидуальном порядке в зависимости от вида бизнеса,

структуры группы, целей составления консолидированной отчетности по МСФО.

Часто в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности представлена информация нефинансового характера. Аудитор, в свою очередь, должен быть уверен, что любая представленная аудируемым лицом дополнительная информация, не охваченная мнением аудитора, четко и ясно отделена от проверенной в ходе аудита финансовой отчетности. Если же аудитор приходит к выводу, что любая информация, не подлежащая аудиту, не дифференцируется достаточно четко с финансовой отчетностью, то он должен включить в аудиторское заключение пояснения, что данная информация не подлежала проверке.

То, что дополнительная информация не подлежит проверке, не освобождает аудитора от необходимости рассматривать эту информацию, чтобы выявить существенные несоответствия с финансовой отчетностью. Обязанности аудитора в отношении дополнительной информации установлены МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность».

Типичные ошибки. При составлении консолидированной финансовой отчетности по МСФО возможны различные упущения, ошибки, неточности.

Основные типовые ошибки *при определении структуры группы компаний* приведены ниже.

1. Включение в группу компаний только национальных дочерних компаний.

2. Исключение из группы компаний дочерних компаний, в которых материнская компания не владеет более 50% акций, но присутствует четкий контроль над дочерней компанией.

3. Включение в группу компаний дочерних компаний, в которых материнская компания владеет более 50% акций, но отсутствует контроль над дочерней компанией.

4. Включение в группу дочерних компаний, контроль над которыми временный.

5. Включение в группу дочерних компаний, которые действуют в условиях строгих долгосрочных ограничений, которые существенно уменьшают контроль.

6. Исключение из группы дочерних компаний из-за отличия их деятельности от деятельности других компаний группы.

При ведении отчетности по МСФО компаниями, входящими в группу компаний, возможны следующие ошибки.

1. При учете основных средств не учитываются требования учетной политики для целей консолидации в области минимальной стоимости основных средств, которая отличается от требований РСБУ.

2. При начислении амортизации используются тот же метод, что и в РСБУ. Также начисляется амортизация по тем основным средствам, которые по МСФО не являются основными средствами.

3. При учете запасов не проведены перерасчеты корректировки в соответствии с учетной политикой для целей консолидации.

4. При переносе хозяйственных операций в план счетов по МСФО происходит неправильный перенос в случае, когда одному счету по РСБУ соответствует несколько счетов по МСФО.

5. При пересчете операций в иностранной валюте не соблюдается требование норм МСФО и учетной политики для целей консолидации.

6. При расчете резервов (под недобросовестных дебиторов, под обесценивание ценных бумаг, под гарантийный возврат товаров) не соблюдается требование норм МСФО и учетной политики для целей консолидации.

7. При расчете отложенного налога на прибыль возникают ошибки из-за неправильного определения составляющих отложенного налога.

8. В отношении хозяйственных операций не всегда соблюдается принцип их отражения в том отчетном периоде, в котором они фактически проведены. Особенно для хозяйственных операций, по которым счета выставляются с опозданием.

9. В учете арендованных основных средств, которые в РСБУ учитываются на забалансовых счетах арендатора, не учтены требования МСФО.

10. В толковании денежных средств, на которые наложены ограничения, — невыполнение требования МСФО по учету таких денежных средств на отдельном счете долгосрочных активов.

11. При осуществлении сделок с ценными бумагами с условиями их обратного выкупа — невыполнение требований МСФО по учету таких сделок как сделок по получению займа.

При использовании принципов МСФО в процессе консолидации ошибки таковы.

1. Компании, входящие в группу компаний, не проводят суммирования выверки остатков на счетах внутригрупповых расчетов.

2. Арифметические ошибки при постатейном суммировании отчетности дочерних компаний.

3. Ошибки в процессе расчета доли меньшинства вследствие изменений собственного капитала дочерней компании.

4. Ошибки при сворачивании балансовой стоимости инвестиций материнской компании в дочерние компании и замене ее стоимостью части дочерней компании.

5. Неточности в КФО из-за ошибок в автоматизированной системе составления отчетности.

6. В примечаниях к КФО не раскрываются события после отчетной даты.

7. В примечаниях к КФО не раскрываются характер взаимоотношений между связанными сторонами.

8. В примечаниях к КФО раскрывается не в полном объеме информация о группе компаний.

9. В примечаниях к КФО раскрываются не в полном объеме информация о функциональной валюте и причинах представления отчетности в валюте, отличной от функциональной.

Вопросы для самопроверки

1. Какими основными нормативными документами должен руководствоваться аудитор при проведении аудиторской проверки годовой отчетности?
2. Кто должен составлять и оформлять отчетность?
3. Кто согласно законодательству несет ответственность за правильность бухгалтерской отчетности?
4. Каков состав годовой бухгалтерской отчетности?
5. Какие реквизиты обязательны для заполнения в заголовочной части форм?
6. В какой оценке должны быть представлены числовые показатели статей баланса?
7. При выполнении каких обязательных условий отчетность акционерных обществ может быть сдана в налоговые органы?
8. На основе каких документов составляется отчетность при использовании журнально-ордерной формы?

9. По каким документам составляется отчетность при использовании мемориально-ордерной формы?
10. Для каких видов деятельности составляется сводная бухгалтерская отчетность?
11. Назовите особенности аудита отчетности при ликвидации и реорганизации экономических субъектов.
12. В чем состоят особенности аудита отчетности малых предприятий?
13. На кого распространяется действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности?
14. Каковы действия аудитора, если он не обнаружил нарушений при аудите отчетности?
15. Перечислите действия аудитора, если он обнаружил нарушения в составленных формах отчетности.
16. Сформируйте цель аудита согласно МСА.
17. Назовите три группы источников информации при проверке консолидированной финансовой отчетности по МСФО.
18. В чем основная задача аудита структуры группы компаний?
19. Как сказывается наличие схемы вознаграждения управленческого персонала на качество составления финансовой отчетности?
20. Раскройте назначение примечаний к консолидированной финансовой отчетности.

МЕТОДИКА ДЕТАЛЬНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОБОРОТОВ И САЛЬДО ПО СЧЕТАМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- Глава 19** Методика аудиторской проверки учета основных средств
- Глава 20** Методика аудиторской проверки учета нематериальных активов
- Глава 21** Методика аудиторской проверки учета материально-производственных запасов
- Глава 22** Методика аудиторской проверки учета операций по кассе
- Глава 23** Методика аудиторской проверки учета расчетов с подотчетными лицами
- Глава 24** Методика аудиторской проверки учета операций по расчетному и прочим счетам в банках
- Глава 25** Методика аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками
- Глава 26** Методика аудиторской проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда и соблюдению трудового законодательства
- Глава 27** Методика аудиторской проверки учета затрат на производство
- Глава 28** Методика аудиторской проверки учета финансовых вложений
- Глава 29** Методика аудиторской проверки учета продаж готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг)
- Глава 30** Методика аудиторской проверки учета кредитов и займов
- Глава 31** Методика аудиторской проверки учета финансовых результатов и их использования

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

19.1. Основные законодательные и нормативные документы

Аудиторская проверка основных средств осуществляется на базе следующих нормативных документов.

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ, ч. 1 и 2.
3. Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. с изменениями и дополнениями.
4. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 с изменениями и дополнениями).
5. О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР (утв. Постановлением Совмина СССР № 1072 от 22 октября 1990 г.).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утв. Приказом МФ РФ № 60н от 9 декабря 1998 г.).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94 (утв. Приказом МФ РФ № 167 от 20 декабря 1994 г.).
8. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. письмом МФ РФ № 160 от 30 декабря 1993 г.).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. Приказом МФ РФ № 26н от 30 марта 2001 г. с изменениями и дополнениями).
10. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом МФ РФ № 91н от 13 октября 2003 г. с изменениями и дополнениями).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. Приказом МФ РФ № 33н от 6 мая 1999 г. с последующими изменениями и дополнениями).

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (утв. Приказом МФ РФ № 114н от 19 ноября 2002 г.).

13. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом МФ РФ № 49 от 13 июня 1995 г.).

14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению (утв. Приказом МФ РФ № 94н от 31 октября 2000 г. с последующими изменениями и дополнениями).

15. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств (Постановление Госкомстата РФ № 7 от 21 января 2003 г.).

16. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ (Постановление Госкомстата РФ № 100 от 11 ноября 1999 г.).

17. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве (Постановление Госкомстата РФ № 71а от 30 октября 1997 г. с изменениями и дополнениями).

18. Постановление Росстата «Об утверждении статистического инструментария для организации статистического наблюдения за основными фондами и строительством на 2008 г.» № 28 от 16 марта 2007 г.

19. Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94 (утв. Постановлением Госстандарта РФ № 359 от 26 декабря 1994 г. с изменениями и дополнениями).

19.2. Источники информации для проверки

Источники информации, используемые при аудите основных средств, зависят от принятой предприятием учетной политики. Это выражается в выборе методов начисления амортизационных отчислений, ввода основных средств в эксплуатацию и др.

Операции по основным средствам должны оформляться унифицированными межведомственными формами первичной учетной документации. Основными источниками информации, необходимыми для аудиторской проверки, служат:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) — ф. № ОС-1;
- акт о приеме-передаче здания (сооружения) — ф. № ОС-1а;

- акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) — ф. № ОС-1б;
- накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств — ф. № ОС-2;
- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств — ф. № ОС-3;
- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) — ф. № ОС-4;
- акт о списании автотранспортных средств — ф. № ОС-4а;
- акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) — ф. № ОС-4б;
- инвентарная карточка учета объекта основных средств — ф. № ОС-6;
- инвентарная карточка группового учета объектов основных средств — ф. № ОС-6а;
- инвентарная книга учета объектов основных средств — ф. № ОС-6б;
- акт о приеме (поступлении) оборудования — ф. № ОС-14;
- акт о приеме-передаче оборудования в монтаж — ф. № ОС-15;
- акт о выявленных дефектах оборудования — ф. № ОС-16;
- журналы-ордера № 13, 10 и 10/1 — для ведения синтетического учета движения основных средств и их износа (при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета), а при использовании компьютерных информационных технологий — машинограммы дебетовых и кредитовых оборотов по сч. 01, 02;
- главная книга;
- баланс (ф. № 1);
- отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);
- отчет об изменениях капитала (ф. № 3);
- приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
- пояснительная записка;
- другие документы, справки, расчеты и т.д.

19.3. План и программа аудиторской проверки учета основных средств

Основные направления аудита учета основных средств должны обеспечить:

- контроль за наличием и сохранностью основных средств;
- правильность отнесения предметов к основным средствам;
- правильность оценки основных средств в учете;

- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;
- правильность начисления и отражения в учете амортизации и ремонта основных средств;
- правильность отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности.

В соответствии с основными направлениями и задачами аудита основных средств можно выделить четыре направления проверки:

- 1) аудит наличия и сохранности основных средств;
- 2) аудит движения основных средств;
- 3) аудит правильности начисления амортизации;
- 4) проверка правильности налогообложения по основным средствам.

Аудиторская проверка учета основных средств проводится на основании общего плана и программы аудита основных средств. Общий план проверки основных средств должен учитывать названные направления аудита данных участков. Содержание общего плана и программы аудита приведены в табл. 19.1 и 19.2.

Таблица 19.1. **Общий план аудиторской проверки учета основных средств**

Проверяемая организация	ООО «Вымпел»
Период проверки	с 1 января по 31 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	100
Руководитель аудиторской группы	Иванов И.И.
Состав аудиторской группы	Иванов И.И., Петров И.Я.
Планируемый аудиторский риск	низкий
Планируемый уровень существенности	1% валюты баланса

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Проверка наличия и сохранности основных средств	В течение от- четного года	Иванов И.И. Петров И.Я.	Согласно сводно- му общему плану аудита экономи- ческого субъекта
2	Проверка движения основных средств	В течение от- четного года	Иванов И.И.	
3	Проверка правильности начисления амортизации	В течение от- четного года	Петров И.Я.	
4	Проверка правильности налогообложения по основным средствам	В течение от- четного года	Иванов И.И. Петров И.Я.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Таблица 19.2. **Программа аудиторской проверки учета основных средств**

Проверяемая организация	ООО «Вымпел»
Период проверки	с 1 января по 31 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	100
Руководитель аудиторской группы	Иванов И.И.
Состав аудиторской группы	Иванов И.И., Петров И.Я.
Планируемый аудиторский риск	низкий
Планируемый уровень существенности	1% валюты баланса

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедуры)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	Проверка наличия и сохранности основных средств	В течение года	Иванов И.И. Петров И.Я.	
1.1	Проверка создания комиссии по приемке основных средств	Ежеквартально	Иванов И.И.	Приказы, распоряжения
1.2	Проверка оформления договоров купли-продажи основных средств	Ежеквартально	Петров И.Я.	Договоры, соглашения
1.3	Проверка оформления протоколов договорной цены	Ежеквартально	Иванов И.И.	Протоколы, соглашения, приказы
1.4	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приемки-передачи основных средств	Ежеквартально	Петров И.Я.	Акты приемки-передачи, инвентарные карточки, журналы регистрации
1.5	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов	Ежеквартально	Иванов И.И.	Проектно-сметная документация, приказы, акты инвентаризации
1.6	Оценка организации синтетического и аналитического учета основных средств в бухгалтерии предприятия и по материально-ответственным лицам в местах эксплуатации основных средств	Ежеквартально	Петров И.Я.	Первичные документы, учетные регистры, учетная политика
1.7	Проверка и оценка действующего на предприятии порядка учета затрат на ремонт основных средств	Ежеквартально	Иванов И.И.	Учетная политика, приказы, сметы, отчеты
1.8	Проверка результатов произведенной переоценки основных средств	По мере совершенствования операций	Петров И.Я.	Приказы, акты, инвентаризационные документы, учетные регистры

Продолжение табл. 19.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1.9	Проверка результатов последней инвентаризации основных средств	В течение года	Иванов И.И.	Инвентаризационные документы, первичные документы, учетные регистры
1.10	Ознакомление с порядком ведения картотеки основных средств и инвентарных списков по конкретным материально ответственным лицам бухгалтерией предприятия	Ежеквартально	Петров И.Я.	Картотека, инвентаризационные документы, приказы, договоры о материальной ответственности
1.11	Проверка обеспеченности бухгалтерии предприятия действующими нормативными документами	Ежеквартально	Иванов И.И.	Приказы, распоряжения
1.12	Проверка отражения в отчетности наличия основных средств	Ежеквартально	Петров И.Я.	Формы отчетности
2	Проверка движения основных средств	В течение года	Иванов И.И. Петров И.Я.	
2.1	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал	Ежеквартально	Иванов И.И.	Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета
2.2	Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал основных средств	Ежеквартально	Петров И.Я.	Методики оценки, протоколы собраний учредителей
2.3	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал основных средств	Ежеквартально	Иванов И.И.	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс
2.4	Проверка фактического выбытия основных средств в результате расчетов с учредителями	Ежеквартально	Петров И.Я.	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс
2.5	Проверка отражения в отчетности движения основных средств	Ежеквартально	Петров И.Я.	Формы отчетности
3	Проверка правильности начисления амортизации	В течение года	Иванов И.И. Петров И.Я.	Расчеты
3.1	Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по основным средствам в целях ведения бухгалтерского учета и налогообложения	Помесячно	Иванов И.И.	Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс

Продолжение табл. 19.2

<i>№ п/п</i>	<i>Перечень аудиторских мероприятий (процедур)</i>	<i>Период проведения</i>	<i>Исполнитель</i>	<i>Рабочие документы аудитора</i>
3.2	Проверка объектов основных средств, по которым не начисляется амортизация	Помесячно	Петров И.Я.	Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета, документы
3.3	Проверка объектов основных средств, по которым начисляется ускоренная амортизация	Помесячно	Иванов И.И.	Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы
3.4	Проверка документов по начисленной амортизации основных средств, которые вносятся в качестве вклада в уставный капитал	По мере внесения в уставный капитал	Петров И.Я.	Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров
3.5	Проверка срока, с которого начинается и с которого заканчивается начисление амортизации основных средств	Помесячно	Иванов И.И.	Протоколы, справки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств
3.6	Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации основных средств	Ежеквартально	Петров И.Я.	Формы отчетности
4	Проверка правильности налогообложения по основным средствам	В течение года	Иванов И.И. Петров И.Я.	
4.1	Проверка правильности расчетов по НДС	По срокам налоговых платежей	Иванов И.И. Петров И.Я.	НК РФ, гл. 21, декларации и расчеты по НДС, книги покупок и продаж, счета-фактуры, накладные, баланс, справки, расчеты, прочие документы
4.2	Проверка правильности расчетов по налогу на прибыль	По срокам налоговых платежей	Иванов И.И. Петров И.Я.	НК РФ, гл. 25, декларации и расчеты по налогу на прибыль, отчет о прибылях и убытках, справки, учетные регистры

Окончание табл. 19.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
4.3	Проверка правильности расчетов по налогу на имущество	По срокам налоговых платежей	Иванов И.И. Петров И.Я.	НК РФ, гл. 30, декларации и расчеты, справки, прочие сведения
4.4	Проверка отражения в отчетности всех операций по учету основных средств	Ежеквартально	Иванов И.И. Петров И.Я.	Формы отчетности

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Проверка наличия и сохранности основных средств. Аудитору необходимо проверить:

- создана ли на предприятии комиссия по приемке основных средств и оформлению ее результатов;
- оформлены ли договоры купли-продажи основных средств;
- оформлены ли протоколы договорной цены;
- правильно ли указана первоначальная стоимость основных средств в актах приема-передачи;
- правильно ли отражена первоначальная стоимость после достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации объектов.

По данным проверки состояния контроля и учета объектов основных средств аудитор сможет сделать вывод об эффективности контроля.

Важное условие обеспечения сохранности основных средств — качественное проведение их инвентаризации. Поэтому в процессе контроля нужно проверить ее полноту и своевременность, а также правильность отражения результатов в бухгалтерском учете. Это необходимо аудитору для того, чтобы знать, насколько можно доверять результатам проведенной инвентаризации на предприятии, чтобы уменьшить аудиторский риск.

Проверяя состояние учета основных средств, нужно убедиться в правильности организации аналитического учета.

В целях более глубокого ознакомления с контролем и учетом основных средств аудитору необходимо потребовать от предпри-

ятия составить детальный список всех основных средств, которыми владело предприятие на дату составления отчета, с разбивкой их по типам. К этому списку должны быть приложены сведения о снижении или переоценке стоимости объектов основных средств, сведения об основных средствах, арендованных предприятием у других предприятий, организаций.

Основные средства отражаются в учете не систематически, а по мере совершения операций, что влияет на правильность начисления амортизации и включения ее в издержки обращения и производства.

Накопленные амортизационные отчисления подсчитываются по состоянию на отчетную дату. Несмотря на то что список основных средств содержит обширную информацию о наличии основных средств, их движении в течение года, аудитору необходимо получить и документы, отражающие поступление, выбытие, перемещение основных средств. По данным документов и бухгалтерским записям в них можно убедиться в том, насколько правильно были отражены операции по движению основных средств на сч. 01 «Основные средства».

Подтверждение данных о хозяйственных операциях по учету основных средств — расширенная процедура, так как основная часть данных содержится во внешних и внутренних документах.

Привлечение таких документов, как счета-фактуры, контракты, соглашения об аренде, страховые полисы, отметки (акты) налоговой инспекции, позволит аудитору получить убедительную информацию об аудируемом объекте. Если аудиторам необходимы более полные данные, чем те, которые можно извлечь из регистров учета, то они должны ознакомиться с письмами, адресованными арендодателям, страховым компаниям и государственным учреждениям.

Документальное подтверждение хозяйственных операций по основным средствам — это процесс выбора статьи счета и прослеживания в обратном порядке, т.е. поиск исходных документов, подтверждающих правильность учетной записи. По основным средствам аудиторы могут сделать выборку, чтобы установить факт поступления, выбытия основных средств, а также выявить статьи ремонта, по которым были затрачены значительные средства. Можно использовать также метод случайной выборки. Таким образом можно установить отраженные в учете суммы налогов и расходов по страхованию основных средств.

В процессе аудита основных средств широко применяют прием пересчета, который необходимо осуществлять при проверке начис-

ления износа и оценок выбытия и списания основных средств. Накопленный износ существует как арифметическая величина, поэтому определение ее реальности возможно только путем пересчета.

Проверка учета движения основных средств. Пути поступления основных средств на предприятие:

- приобретение за плату у поставщиков;
- безвозмездное поступление;
- учредительские взносы в уставный капитал;
- выкуп арендованных основных средств;
- возврат имущества (основных средств) по договору о совместной деятельности.

Поступление основных средств оформляется актом о приеме-передаче объекта основных средств (ф. ОС-1) с приложением к нему технической документации на данный объект.

Причины выбытия основных средств на предприятии:

- ликвидация объекта в силу ветхости и износа, а также в силу форс-мажорных обстоятельств;
- ликвидация в связи с переоборудованием, модернизацией;
- передача основных средств другим организациям.

Для определения непригодности основных средств на предприятии создается специальная комиссия. Ликвидацию объектов комиссия оформляет актом на списание основных средств (ф. ОС-3), который утверждается руководителем предприятия. На его основании бухгалтер проставляет в карточке дату выбытия объекта и номер акта.

В местах использования основных средств (в цехах и отделах предприятия) ведутся инвентарные списки основных средств (ф. ОС-9), содержащие краткие сведения об объектах основных средств, находящихся в эксплуатации.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри предприятия основные средства после необходимых записей до конца месяца не раскладывают, а хранят отдельно. Это необходимо, так как на их основе ежемесячно составляется расчет амортизации основных средств (износа). Кроме того, по окончании месяца карточки с записями за данный месяц группируют по классификационным видам основных средств, затем обороты по поступлению и выбытию по каждому виду суммируют и записывают в карточку учета движения основных средств.

Необходимо проверять правильность оценки основных средств, поскольку неправильная оценка может не только исказить общую картину, но и вызвать:

- неточное исчисление амортизации;

- искажение сумм исчисляемых налогов;
- неправильное отражение основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При аудиторской проверке операций по движению основных средств следует обращать внимание на следующие моменты:

- при передаче основных средств в качестве вноса в уставный капитал должен быть приведен их перечень с указанием первоначальной стоимости, износа и цены соглашения при передаче. К перечню должны быть подложены вторые экземпляры актов приема-передачи, заверенные печатью передающей стороны, и вся техническая документация на передаваемые объекты;
- при приобретении основных средств должен быть оформлен договор купли-продажи с указанием первоначальной стоимости, износа и цены приобретения;
- при приобретении объектов основных средств в комплекте (например, мебель для офиса) в инвентарную карточку должна быть вписана расшифровка — перечень отдельных предметов, входящих в комплект;
- при приобретении объектов основных средств за иностранную валюту первоначальная стоимость объекта должна учитываться по пересчитанному курсу в рублях на момент приобретения;
- объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств, а учитываются как незавершенные капиталовложения;
- объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды, учитываются на забалансовом счете 001;
- при безвозмездной передаче основные средства подлежат обложению НДС у передающей стороны, за исключением безвозмездной передачи основных средств, зачисленных ранее в основные средства с НДС (для непроизводственной сферы);
- для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию на предприятии приказом руководителя должна быть создана постоянно действующая комиссия;

- если оборудование списывают в связи со строительством новых, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением действующих предприятий, то перечень этого оборудования должен быть указан в плане расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий;
- все детали, узлы и агрегаты от разборки и демонтажа оборудования, пригодные для дальнейшего использования, должны быть оприходованы на склад. Эта операция отражается записью в бухгалтерском учете (Д 10—К 01).

Проверка расчетов по начислению амортизации. В ходе аудита необходимо установить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации, начисляется ли она с учетом движения основных средств, правильно ли применяются нормы амортизации.

Амортизация начисляется по всем видам основных средств, за исключением находящихся на консервации земельных и природных ресурсов, объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства, библиотечного фонда, музейных и художественных ценностей, продуктивных животных, числящихся на балансе предприятия.

По объекту основных средств амортизационные отчисления начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения его стоимости либо списания с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Прекращаются амортизационные отчисления по объекту основных средств с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения его стоимости или списания с бухгалтерского учета.

Отражаются амортизационные отчисления по основным средствам в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления сумм на отдельном счете.

В настоящее время могут применяться следующие варианты начисления амортизации:

- 1) способ уменьшаемого остатка;

2) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

3) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ годовой суммы.

Здесь важно установить правильность отнесения основных средств к соответствующей группе амортизационных отчислений. Для проверки правильности отнесения износа по счетам затрат или других источников следует установить, к какому виду относятся основные средства — производственного они или непроизводственного назначения.

Проводя проверку начисления амортизации, аудитор должен обратить особое внимание на начисление амортизации по основным средствам, не относящимся к промышленно-производственным (например, объекты культуры), установить, не включается ли она в себестоимость продукции. Делается это с целью снижения затрат по содержанию непромышленных объектов, и такие случаи при проверках выявляются.

В связи с тем что в настоящее время многие предприятия простаивают или работают менее чем в две смены, находятся в резерве или законсервированы, важным элементом проверки является равномерность приостановки начисления амортизации или применение понижающих коэффициентов к действующим нормам (большинство норм начисления амортизации установлено исходя из двухсменной работы оборудования).

Важно проверить, не продолжается ли начисление амортизации по основным средствам, уже имеющим полный износ; не допускаются ли ошибки в определении норм амортизации, особенно по тем объектам основных средств, в документах которых не указаны шифры.

При контроле начисления амортизации необходимо учитывать, что некоторым предприятиям разрешено применять метод ускоренной амортизации активной части производственных основных фондов. Ускоренная амортизация применяется и оформляется предприятием как элемент учетной политики.

При проверке начисления амортизации основных средств следует проверить, как начисляется амортизация по видам и амортизационным группам в целях налогообложения в соответствии со ст. 257 и 258 НК РФ.

При обнаружении аудитором ошибок необходимо довести информацию о них до сведения клиента, предложить их исправить и внести необходимые коррективы в регистры и отчетные формы.

По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или недоначисленной амортизации. Устанавливают, как это повлияло на себестоимость продукции и финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновных в том лиц, предлагают меры к недопущению подобных недостатков в будущем.

19.4. Перечень аудиторских процедур

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны получить надлежащие аудиторские доказательства в целях формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

Собирая аудиторские доказательства с использованием аудиторских процедур по существу, в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 5 «Аудиторские доказательства» аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, для подтверждения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в части отражения информации об основных средствах.

Аудитор должен проверить следующие предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- существование — наличие по состоянию на определенную дату основных средств, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату основных средств, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;
- полнота — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете основных средств, обязательств, хозяйственных операций

или событий, имеющих отношение к основным средствам, либо нераскрытых статей учета основных средств;

- стоимостная оценка — отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости основных средств;
- точное измерение — точность отражения суммы хозяйственных операций с основными средствами или событий с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;
- представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание финансовых вложений в соответствии с правилами их отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования основных средств, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например полноты. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проведении инспектирования (инвентаризации) основных средств он может выявить аудиторские доказательства как относительно их существования, так и относительно их стоимостной оценки.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор может применить несколько видов аудиторских процедур в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 5 «Аудиторские доказательства». Так, при проверке учета основных средств используются следующие способы получения доказательств:

- проверка арифметических расчетов аудируемого лица (пересчет);
- инспектирование;
- наблюдение;
- подтверждение;
- аналитические процедуры.

Проверка арифметических расчетов используется для подтверждения достоверности расчетов сумм начисленной амортизации по основным средствам, налоговых расчетов, показателей отчетности и т.д.

Инспектирование представляет собой проверку записей и документов при проверке учета и отражения операций по расчетам по основным средствам.

Наблюдение — это отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами по учету операций с основными средствами.

Подтверждение применяется для установления фактической передачи и приема вкладов основных средств в совместную деятельность, уставные капиталы других организаций и т.п.

Аналитические процедуры используются при сопоставлении наличия основных средств в различные периоды, данных отчета об их движении, оценке соотношений между разными статьями и формами отчетности и т.д.

Кроме того, аудитор должен присутствовать при проведении инвентаризации основных средств или при необходимости провести ее самостоятельно.

19.5. Типичные ошибки

Примерный перечень типичных ошибок следующий.

- В учетной политике предприятия указано, что аналитический учет основных средств должен вестись в инвентарных карточках (ф. ОС-6). Однако на предприятии этого не делают, считая ведение таких карточек излишним, ссылаясь на имеющиеся в бухгалтерии копии инвентарных списков, а на тех предприятиях, где названные карточки все-таки ведут, не всегда соблюдают требование полноты занесения реквизитов.
- Материальная ответственность организуется лишь в отношении собственных основных средств, учитываемых на счете 01 «Основные средства».
- Информация о наличии основных средств по данным главной книги не соответствует информации об их остатках по данным инвентарных карточек, нередко влечет за собой неправильное начисление амортизации.
- Основные средства оприходуют не по цене их приобретения.
- При передаче основных средств в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия сумма, на которую их договорная стоимость выше балансовой, нередко включается в состав доходов будущих периодов.

- При безвозмездной передаче основных средств выявленный убыток не всегда списывается на уменьшение добавочного капитала.
- Начисление амортизации основных средств проводится один раз в квартал, а не раз в месяц.
- Предприятие продолжает начислять амортизацию по объектам с истекшим сроком нормативной эксплуатации.
- Начисление амортизации основных средств неправомерно ускорено.
- Лизингодатель, у которого числятся на балансе полученные в лизинг объекты основных средств, применяет в бухгалтерском учете повышающий коэффициент 3, хотя в учетной политике указан линейный метод начисления амортизации.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные задачи аудита учета основных средств.
2. Перечислите положения общего плана аудиторской проверки учета основных средств.
3. В чем состоит условие обеспечения сохранности основных средств?
4. Что требует от предприятия аудитор для более глубокого ознакомления с контролем и учетом основных средств?
5. Укажите типичные ошибки, которые должен учесть аудитор при проверке учета основных средств.
6. Каким образом основные средства поступают на предприятие?
7. Как основные средства выбывают с предприятия?
8. К каким последствиям может привести неправильная оценка основных средств?
9. На что необходимо обратить внимание при аудиторской проверке операций по движению основных средств?
10. В чем состоит цель аудита правильности начисления амортизации основных средств?
11. Перечислите варианты начисления амортизации.

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

20.1. Основные законодательные и нормативные документы

Аудиторская проверка операций с нематериальными активами проводится на основе следующих законодательных и нормативных документов, формирующих информационную базу проверки.

1. Гражданский кодекс РФ, ч. 1, 2,3 и 4.
2. Налоговый кодекс РФ, ч. 1 и 2.
3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г.
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.
5. Патентный закон РФ¹ № 3517-1 от 23 сентября 1992 г.
6. Закон РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»¹ № 3520-1 от 23 сентября 1992 г.
7. Закон РФ «О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных»¹ № 3523-1 от 23 сентября 1992 г.
8. Закон РФ «О правовой охране топологий интегральных микросхем»¹ № 3526-1 от 23 сентября 1992 г.
9. Закон РФ «Об авторском праве и смежных правах»¹ № 5351-1 от 9 июля 1993 г.
10. Закон РФ «О селекционных достижениях»¹ № 5605-1 от 6 августа 1993 г.
11. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» № 34н от 29 июля 1998 г.

¹ Данные нормативные правовые документы утрачивают свою силу с 1 января 2008 г. в связи принятием Федерального закона «О введении в действие части четвертой Гражданского кодекса РФ» № 231-ФЗ от 18 декабря 2006 г.

12. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» № 94н от 31 октября 2000 г.

13. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98» № 60н от 09 декабря 1998 г.

14. Приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000» № 91н от 16 октября 2000 г.

15. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» № 49 от 13 июня 1995 г.

16. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 67н от 22 июля 2003 г.

20.2. Цель проверки. Источники информации

Основной целью проверки учета операций с нематериальными активами является выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций с нематериальными активами требованиям законодательства Российской Федерации и достоверности показателей бухгалтерской отчетности.

Цель проверки учета операций с нематериальными активами по качественным аспектам бухгалтерской отчетности — подтверждение того, что нематериальные активы, отраженные в бухгалтерской отчетности:

- реально существуют и относятся к проверяемому отчетному периоду (критерий существования и возникновения);
- отражены в бухгалтерской отчетности в полном объеме (*критерий полноты*);
- правильно оценены в бухгалтерском учете, бухгалтерской отчетности и отражены в соответствующем отчетном периоде (*критерий оценки и точности*);
- документально подтверждены и не ограничены правами третьих лиц (*критерий прав и обязанностей*);
- правильно объединены в группы однородных объектов, отражены в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации и раскрыты в бухгалтерской отчетности с достаточной степенью детализации (*критерий представления и раскрытия*).

В ходе проведения проверки операций с нематериальными активами должны быть решены следующие основные задачи:

1) проверка обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам;

2) проверка правильности документального оформления операций с нематериальными активами;

3) проверка организации бухгалтерского учета операций с нематериальными активами:

- правильности и обоснованности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов;
- обоснованности определения срока полезного использования нематериальных активов;
- правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам;
- своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по поступлению, выбытию, предоставлению и получению прав на нематериальные активы;

4) проверка правильности раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности;

5) проверка правильности налогообложения операций с нематериальными активами:

- правильности расчетов по НДС;
- правильности расчетов по налогу на прибыль;
- правильности расчетов по налогу на доходы физических лиц.

В качестве источников информации при проверке операций с нематериальными активами используются:

- данные учетной политики организации для целей бухгалтерского учета и налогообложения;
- документы, подтверждающие права на объекты нематериальных активов, — договоры об уступке исключительных прав; лицензионные и авторские договоры; договоры о передаче ноу-хау; договоры о выполнении НИОКР; договоры на создание произведений; охранные и регистрационные документы; учредительные документы; договоры продажи предприятия и пр.;
- первичная документация по учету операций с нематериальными активами — карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1); акт о приеме-передаче нематериальных активов; акт на внутреннее перемещение нематериальных активов; акт о списании нематериальных активов; опись карточек учета нематериальных активов и др.;

- первичная документация по оформлению данных инвентаризации нематериальных активов и результатов ее проведения — инвентаризационные описи; сличительные ведомости; приказ о создании комиссии по оценке и списанию с баланса нематериальных активов; приказ о назначении постоянно действующей инвентаризационной комиссии и др.;
- регистры синтетического и аналитического учета: главная книга; журнал-ордер № 13 по кредиту счета 04 «Нематериальные активы», журнал-ордер № 10 по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов», журнал-ордер № 16 по кредиту счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», ведомости № 17 и 18, разработочные таблицы по расчету амортизационных отчислений (при журнально-ордерной форме); журналы-ордера (ведомости) по дебету и кредиту счетов 04, 05, 08, 91, а также счетов по учету затрат, журналы-ордера в разрезе аналитических показателей по указанным счетам, отчет по проводкам, оборотно-сальдовые ведомости по счетам 04 и 05 (при автоматизированной форме);
- бухгалтерская отчетность организации — форма № 1 «Бухгалтерский баланс»; форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»; форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»; пояснительная записка;
- регистры налогового учета, книги покупок и продаж;
- налоговые декларации и расчеты;
- другие документы, справки, расчеты и т.д.

20.3. План и программа аудиторской проверки учета нематериальных активов

Разработка плана и программы аудита учета нематериальных активов основывается на предварительных данных об аудируемом субъекте. При их подготовке аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности и аудиторский риск, которые позволяют считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

Для оценки неотъемлемого риска при аудите операций с нематериальными активами аудитору необходимо принимать во внимание факторы, непосредственно воздействующие на форму использования, организацию учета и контроля нематериальных активов (НМА) в организации (табл. 20.1).

Таблица 20.1. Факторы, влияющие на форму использования, организацию учета и контроля нематериальных активов

Фактор	Вид		Краткая характеристика влияния фактора
	фактора	воздействия	
Государственная политика	Внешний	Косвенное	Выражается в отсутствии механизма реализации законодательной базы, регулирующей отношения в области создания, использования и защиты объектов интеллектуальной собственности, в целях повышения эффективности использования экономических рычагов прямого и косвенного воздействия на рынок интеллектуальной собственности
Состояние отраслевого рынка и конкурентной среды	Внешний	Прямое	Оказывает непосредственное влияние на основные причины вовлечения НМА в хозяйственную деятельность организации. Среди этих причин можно выделить: стремление к созданию монопольных барьеров в сфере деятельности организации; получение конкурентного преимущества на внутренних и внешних рынках; обеспечение защиты от недобросовестной конкуренции; увеличение капитализации организации; повышение инвестиционной привлекательности; оптимизация издержек производства и пр.
Состояние нормативно-правовой базы	Внешний	Прямое	Выражается в неурегулированности и неясности отдельных норм законодательства о бухгалтерском учете и о налогах и сборах
Размеры организации	Внешний	Косвенное	В значительной мере способны определить уровень организационного контроля за совершением операций в организации, т.е. оказать влияние на порядок разделения методов и способов выполнения операций и распределения контролирующих функций
Философия управления и стиль работы руководителей	Внешний	Косвенное	Выражается в оценке субъективного влияния работы руководящего состава аудируемого лица на построение и функционирование системы учета и контроля операций с НМА. Здесь можно выделить две основные формы влияния этого фактора: 1) вовлечение в оборот НМА рассматривается руководством как важный инструмент корпоративного управления организацией, поэтому учету, контролю за операциями с НМА, а также определению коммерческих перспектив вовлечения их в оборот уделяется повышенное внимание; 2) вовлечение НМА рассматривается руководством лишь как необходимость, продиктованная конкурентной средой

Продолжение табл. 20.1

Фактор	Вид		Краткая характеристика влияния фактора
	фактора	воздействия	
Организационная структура	Внутренний	Косвенное	Влияние этого фактора сводится к определению основных центров ответственности, которые реально обеспечивают построение и функционирование системы учета и контроля за операциями с НМА
Квалификация и ротация персонала	Внутренний	Косвенное	Позволяет аудитору оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица, так как вопрос о профессионализме и компетенции сотрудников в вопросах учета, контроля операций с НМА в значительной мере определяет уровень организации этих операций и позволяет с большей долей уверенности судить об отношении к данной категории внеоборотных средств как к стратегическому ресурсу
Выбор элементов учетной политики организации	Внутренний	Прямое	Оказывает воздействие на порядок организации бухгалтерского учета операций с НМА
Структура нематериальных активов	Внутренний	Прямое	Позволяет аудитору определить мотивы принятых и реализованных управленческих решений в отношении операций с НМА (решения о выбытии НМА, о приобретении или создании конкретных видов НМА); предварительно оценить действия руководителей, направленные на оптимизацию структуры НМА (через механизм амортизационной политики, через использование прикладных методов многокритериальной оптимизации и др.)
Оценка объектов нематериальных активов	Внутренний	Прямое	Позволяет аудитору оценить правильность применения методов оценки НМА; удостовериться в правильности профессионального суждения бухгалтера, контролирующего учет операций с НМА, в решении конкретной учетной проблемы. Такой подход может служить и одним из способов косвенного подтверждения уровня квалификации бухгалтера

В плане проверки учета нематериальных активов необходимо предусмотреть сроки проведения проверки, способ аудита, бюджет рабочего времени, состав аудиторской группы, планируемый аудиторский риск, уровень существенности и виды работ.

В общем виде содержание общего плана аудита учета нематериальных активов, разрабатываемого в соответствии с основными направлениями и задачами проверки, представлено в табл. 20.2.

Таблица 20.2. **Общий план проверки учета нематериальных активов**

Проверяемая организация	ООО «Вымпел»
Период проверки	с 1 января по 31 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	80
Руководитель аудиторской группы	Иванов И.И.
Состав аудиторской группы	Иванов И.И., Петров И.Я.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	1%

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Проверка операций учета поступления и создания нематериальных активов	В течение отчетного года	Иванов И.И.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Проверка учета амортизации нематериальных активов	В течение отчетного года	Петров И.Я.	
3	Проверка своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по движению НМА	В течение отчетного года	Иванов И.И.	
4	Проверка правильности проведения инвентаризаций НМА и отражения ее результатов в учете	В течение отчетного года	Иванов И.И., Петров И.Я.	
5	Проверка учета выбытия нематериальных активов	В течение отчетного года	Иванов И.И.	
6	Проверка правильности раскрытия информации о НМА в бухгалтерской отчетности	В течение отчетного года	Петров И.Я.	
7	Проверка правильности налогообложения операций с НМА	В течение отчетного года	Иванов И.И.	
8	Проверка отражения в отчетности всех операций по учету нематериальных активов	В течение отчетного года	Петров И.Я.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Программа аудита представляет собой развитие плана проверки, детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана проверки.

В общем виде содержание программы аудита учета нематериальных активов, разрабатываемой в соответствии с основными направлениями и задачами проверки представлено в табл.3.

Таблица 20.3. **Программа проверки учета нематериальных активов**

Проверяемая организация	ООО «Вымпел»
Период проверки	с 1 января по 31 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	80
Руководитель аудиторской группы	Иванов И.И.
Состав аудиторской группы	Иванов И.И., Петров И.Я.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	1%

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Рабочие документы аудитора	Исполнитель
1	Проверка операций учета поступления и создания нематериальных активов	В течение года		Иванов И.И.
1.1	Проверка создания комиссии по приемке нематериальных активов	Ежеквартально	Приказы	Иванов И.И.
1.2	Проверка оформления договора купли-продажи нематериальных активов	Ежеквартально	Договоры, приказы	Петров И.Я.
1.3	Проверка оформления протоколов договорной цены	Ежеквартально	Приказы, протоколы, соглашения	Иванов И.И.
1.4	Проверка правильности и обоснованности формирования первоначальной стоимости НМА	Ежеквартально	Документы, подтверждающие осуществление расходов, связанных с формированием первоначальной стоимости НМА	Петров П.П.
1.5	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приема-передачи нематериальных активов	Ежеквартально	Акты приема-передачи, накладные, приказы	Петров И.Я.

Продолжение табл. 20.3

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период прове- дения	Рабочие документы аудитора	Исполнитель
1.6	Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал нематериальных активов	По мере внесения в устав- ный капитал	Методики оценки, протоколы собраний учредителей	Иванов И.И.
1.7	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал нематериальных активов	Ежеквар- тально	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс	Петров И.Я.
1.8	Оценка организации синтетического и аналитического учета нематериальных активов в бухгалтерии предприятия и по материально ответственным лицам в местах эксплуатации	Поме- сячно	Методики оценки, маршрутные листы, штатное расписание, договоры о материальной ответственности	Иванов И.И.
1.9	Проверка отражения в отчетности поступления и создания нематериальных активов	Ежеквар- тально	Формы отчетности	Петров И.Я.
2	Проверка учета амортизации нематериальных активов	В тече- ние года		Иванов И.И. Петров И.Я.
2.1	Проверка обоснованности определения срока полезного использования НМА	Ежеме- сячно	Документы, подтверждающие существование НМА и право на него, приказы по установлению срока полезного использования НМА, создания специальных комиссий, учетная политика	Петров П.П.
2.2	Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по нематериальным активам	Ежеме- сячно	Приказы, регистры, расчеты, справки	Иванов И.И.
2.3	Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации нематериальных активов	Ежеквар- тально	Формы отчетности	Петров И.Я.

Продолжение табл. 20.3

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период прове- дения	Рабочие документы аудитора	Исполнитель
3	Проверка своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по движению НМА	21 марта 2007 г.	Журнал-ордер № 10, 13, 16, ведомость № В-1, № 17, журнал проводок, первичные документы по учету НМА, главная книга, оборотно-сальдовые ведомости, бухгалтерские справки-расчеты, учетная политика	Сидоров С.С.
4	Проверка правильности проведения инвентаризаций НМА и отражения ее результатов в учете	21 марта 2007 г.	Приказ о назначении действующей инвентаризационной комиссии, инвентарные описи, сличительные ведомости, учетная политика	Петров П.П.
5	Проверка учета выбытия нематериальных активов	В течение года		Иванов И.И. Петров И.Я.
5.1	Проверка фактического выбытия нематериальных активов в результате расчетов с учредителями	Ежеквар- тально	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс	Иванов И.И.
6	Проверка правильности раскрытия информации о НМА в бухгалтерской отчетности	22 марта 2007 г.	Регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность	Петров П.П.
7	Проверка правильности налогообложения операций с НМА	23 марта 2007 г. — 24 марта 2007 г.		Петров П.П. Сидоров С.С.
7.1	Проверка правильности расчетов по НДС	23 марта 2007 г.	Счета-фактуры, книга покупок и продаж, регистры синтетического и аналитического учета по счетам 19 и 68, налоговые декларации	Сидоров С.С.
7.2	Проверка правильности расчетов по налогу на прибыль	24 марта 2007 г.	Бухгалтерские справки, регистры налогового учета, декларации по налогу на прибыль, регистры синтетического и аналитического учета по счету 68	Петров П.П.

Окончание табл. 20.3

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Рабочие документы аудитора	Исполнитель
7.3	Проверка правильности расчетов по НДС	23 марта 2007 г.	Бухгалтерские справки, расчеты, сведения, декларации, регистры синтетического и аналитического учета по счету 68	Сидоров С.С.
8	Проверка отражения в отчетности всех операций по учету нематериальных активов	Ежеквартально	Формы отчетности	Иванов И.И. Петров И.Я.

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Общий план и программа аудита учета нематериальных активов могут быть дополнены. Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и эффективного подхода к своей работе.

Основные элементы системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по операциям с нематериальными активами представлены в табл. 20.4.

Таблица 20.4. Основные элементы системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по операциям с нематериальными активами

Наименование элемента	Назначение элемента
<i>Система бухгалтерского учета</i>	
Идентификация объектов в качестве НМА	Определение объектов, подлежащих учету в составе НМА
Классификация НМА	Выделения однородных групп НМА, установление сроков их полезного использования, проведения амортизационной политики
Оценка НМА	Учет, определение доходности от использования НМА, определение чистых активов организации, использование в инвестиционной деятельности, предотвращение ущерба от ненадлежащего использования НМА и др.

Продолжение табл. 20.3

<i>Наименование элемента</i>	<i>Назначение элемента</i>
Документальное оформление	Придание юридической силы операциям, совершаемым с НМА
Отражение в системе бухгалтерских счетов	Группировка и хранение данных об операциях, совершаемых с НМА
Ведение учетных регистров	Систематизация и накопление информации, содержащейся в первичных документах по учету операций с НМА, а также для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности
Формирование бухгалтерской отчетности	Отражение данных о состоянии НМА и о результатах операций, осуществляемых организацией с их участием
Формирование учетной политики	Отражение совокупности способов ведения бухгалтерского учета в части операций с НМА
Инвентаризация НМА	Проверка наличия документов, подтверждающих право собственности организации на НМА, охраняемых и первичных документов, анализа способности НМА приносить экономическую выгоду
<i>Система внутреннего контроля</i>	
Стиль и основные принципы управления	Отношение руководителей высшего звена к НМА как к инструменту корпоративного управления
Организационный контроль	Разделение методов и способов выполнения операций, организационное распределение контролирующих функций
Фактический контроль за документацией	Использование технических средств и процедур, предотвращающих утерю, изъятие, неправомерное использование документов
Распределение обязанностей	Разбивка операций с НМА в целях недопущения сосредоточения контрольных функций за их выполнением (с момента начала операции до полного ее завершения) у одного сотрудника организации
Определение соответствующих полномочий	Выполнение операций с НМА только теми сотрудниками, которые имеют на это полномочия
Санкционирование	Выполнение операций только с разрешения (санкций) уполномоченных на то лиц
Контроль за доступом к внутренним информационным данным	Наличие у каждого сотрудника организации своего уровня доступа к информации, содержащейся во внутренних компьютерных программах и базах данных
Контроль за исполнением операций	Постоянные или периодические проверки своевременности и правильности выполнения операций с НМА, правильности арифметических подсчетов

Для получения аудиторских доказательств относительно эффективности структуры систем учета и внутреннего контроля в час-

ти операций с нематериальными активами аудитор может воспользоваться специально разработанными для этого тестами.

20.4. Перечень аудиторских процедур

Для обоснованного выражения мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций с нематериальными активами требованиям законодательства Российской Федерации и достоверности показателей бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства.

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудита «Аудиторские доказательства», собирая их, аудитор может применить несколько аудиторских процедур.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения процедур:

- на соответствие, которые имеют цель проверить соответствие содержащейся в документах информации установленным правилам, требованиям, нормативам;
- по существу, которые имеют цель выявить в учетных документах ошибочные суммы, которые могут оказаться существенными.

Методы проведения аудиторских процедур для получения достаточных и надлежащих по характеру аудиторских доказательств при проверке учета операций с нематериальными активами состоят из следующего:

- проверки арифметических расчетов аудируемого лица (пересчета) по операциям начисления амортизации нематериальных активов, по исчислению налогообложения по операциям поступления и выбытия НМА и т.д.;
- инспектирования, которое осуществляется при проверке правильности и обоснованности оценки нематериальных активов;
- подтверждения для признания правильности отнесения объекта к нематериальным активам;
- осуществления аналитических процедур при определении величины чистых активов, финансового состояния, определения инвестиционной привлекательности и т.п.

При организации проверки ведения учета нематериальных активов аудитору целесообразно участвовать в проведении инвентаризации нематериальных активов.

Для получения достаточных доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в целом и по операциям с нематериальными активами, в частности, аудитор проводит тестирование средств внутреннего контроля.

20.5. Методика проверки учета операций с нематериальными активами

Проверка обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам. Основной целью проверки обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам является проверка соблюдения аудируемым лицом условий идентификации объектов в качестве нематериальных активов при их принятии к бухгалтерскому учету.

В процессе проверки аудитором проверяются документы, подтверждающие существование каждого объекта нематериальных активов, и документы, подтверждающие исключительное право у аудируемого лица на каждый из этих объектов. Аудитору также надлежит убедиться в намерении руководства организации использовать данные объекты в производственных или управленческих целях в течение срока, превышающего 12 месяцев. Такое подтверждение может быть получено в ходе проведения опроса работников руководящего звена на предмет установления целей приобретения нематериальных активов и предполагаемых результатов их использования в данной организации.

Аудитору также необходимо получить достаточные доказательства, подтверждающие законность совершения сделок с объектами нематериальных активов. Для этого он проводит проверку каждого документа на возможные ошибки, содержащиеся в них, и осуществляет сопоставление данных, содержащихся в документах, подтверждающих существование нематериальных активов, с данными документов, подтверждающих права аудируемого лица на конкретный объект нематериальных активов, и данными платежных документов по таким показателям:

- наименование нематериального актива;
- наименование охранного документа;
- территория действия охранного документа;
- срок окончания действия охранного документа;
- объем прав, устанавливаемых охранным документом;
- наименование объекта, указанного в документе, подтверждающем права на нематериальные активы;

- дата подписания конкретного договора;
- дата регистрации договора;
- дата платежного документа;
- соответствие наименования сторон договора.

Если проверка операций с нематериальными активами проводится у данного аудируемого лица не в первый раз, то по рабочим документам предыдущего проверяемого периода аудиторы необходимо убедиться в том, что срок действия прав на объекты нематериальных активов по конкретному охранному документу не истек.

Проверка правильности проведения инвентаризаций нематериальных активов и отражения их результатов в бухгалтерском учете. Основная цель проверки правильности проведения инвентаризаций нематериальных активов — получение достаточных доказательств того, что в организации проводятся обязательные и периодические инвентаризации нематериальных активов и оформляются соответствующие им инвентаризационные документы.

Информационными источниками проверки служат:

- приказы о порядке и сроках проведения инвентаризации и о назначении состава постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий;
- инвентаризационные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости;
- протоколы заседания инвентаризационной комиссии;
- решения руководства организации по утверждению результатов инвентаризации;
- регистры бухгалтерского учета, в которых отражены результаты проведенной инвентаризации;
- контрольные подсчеты аудитора.

Поскольку объекты нематериальных активов не имеют материально-вещественной структуры, проведение их инвентаризации осуществляется путем:

- проверки документов, подтверждающих существование объектов нематериальных активов и прав организации на них;
- анализа способности конкретных объектов нематериальных активов приносить экономические выгоды организации;
- проверки правильности оформления инвентаризационных документов и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

В большинстве случаев при проведении инвентаризации нематериальных активов аудиторы не присутствуют, поэтому в ходе

проведения этой процедуры ассистенту необходимо полностью просмотреть все организационно-распорядительные и первичные документы, связанные с инвентаризацией нематериальных активов, и осуществить их проверку по формальным признакам.

Проверку правильности отражения в бухгалтерском учете результатов проведенных инвентаризаций ассистент может провести путем взаимного контроля корреспондирующих счетов: 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», 91 «Прочие доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

Проверка правильности документального оформления операций с нематериальными активами. Основная цель этой аудиторской процедуры состоит в получении аудитором уверенности в том, что в организации присутствует вся первичная документация, связанная с движением нематериальных активов в организации.

Первичные документы по учету операций, связанных с поступлением объектов нематериальных активов, должны фиксировать факт их существования, поступления в организацию и принятия к бухгалтерскому учету, поэтому для достижения указанной цели аудитором просматриваются полностью и сравниваются необходимые первичные документы (карточки учета нематериальных активов, акты о приеме-передаче нематериальных активов и т.п.). Кроме того, аудитором проводится пересчет числовых данных первичных документов и устанавливаются возможные ошибки в их оформлении (формальные, арифметические, хронологические, ошибки в оценке и т.п.).

Аудитором может быть проведен опрос работников бухгалтерского аппарата для определения сроков и способов обработки первичных учетных документов по учету операций с нематериальными активами. Также аудитору целесообразно провести сравнение даты оформления первичных документов по учету нематериальных активов и даты их фактического принятия к бухгалтерскому учету или списания с баланса организации.

Проверка правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов и определения их сроков полезного использования. Аудитору необходимо получить достаточные до-

казательства того, что первоначальная стоимость нематериальных активов, поступивших в организацию, сформирована в соответствии с требованиями ПБУ 14/2000 и положениями, утвержденными в учетной политике аудируемого лица.

Порядок формирования первоначальной стоимости нематериального актива зависит от способа его поступления в организацию.

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных в счет вклада в уставный капитал, необходимо обратить внимание на наличие в учредительных документах аудируемого лица записи о возможности формирования уставного капитала неденежными средствами (в том числе и путем передачи исключительных прав на объекты нематериальных активов). Кроме того, аудитору необходимо проверить, привлекался ли независимый эксперт (оценщик) для оценки таких вкладов или нет. Проверка осуществляется путем сопоставления стоимости объекта нематериальных активов с его стоимостью, указанной в акте о согласовании цены учредителями (участниками, акционерами).

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных безвозмездно, аудитору следует при помощи инструмента встречного контроля установить, не были ли нарушены права добровольных инвесторов, а также выяснить посредством проверки документов и проведения опросов главного бухгалтера, какие методы определения рыночных цен по данной операции были использованы аудируемым лицом.

При проведении данной процедуры внимание аудитора должно быть обращено на правовое оформление и порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, созданных в организации.

В первую очередь аудитору необходимо определить, были ли нематериальные активы созданы силами аудируемого лица или с привлечением сторонних специализированных организаций (физических лиц). Затем аудитор должен установить, отвечают ли созданные объекты условиям, содержащимся в п. 7 ПБУ 14/2000. Если нематериальные активы были созданы аудируемым лицом самостоятельно, то аудитору, используя процедуры сканирования и прослеживания, необходимо проверить правильность и обоснованность включения фактических расходов на их создание в первоначальную стоимость нематериальных активов. Если же не-

материальные активы были созданы с привлечением сторонних специализированных организаций (физических лиц), аудитору необходимо обратить внимание на такой существенный момент, как наличие в договоре перечня прав, принадлежащих каждой стороне после исполнения ими своих обязательств по договору.

При проверке формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, приобретенных за плату, аудитору необходимо обратить внимание на состав фактических расходов, которые были включены в стоимость его приобретения. К фактическим расходам на приобретение нематериальных активов могут быть отнесены:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они будут пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы также увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Аудитору также следует получить достаточные доказательства того, что при принятии нематериальных активов к бухгалтерскому учету по ним установлены сроки полезного использования, определенные с учетом требований законодательных актов. Для этого аудитору необходимо проанализировать состав нематериальных активов, просмотреть организационно-распорядительные документы, подтверждающие создание специальной экспертной комиссии, уполномоченной совершать действия по определению

сроков полезного использования нематериальных активов, и ознакомиться с решениями, принятыми данной комиссией. Также аудитор должен просмотреть соответствующие вопросу охранные документы, учетную политику организации, приказы руководителя организации по установлению сроков полезного использования конкретных объектов нематериальных активов. Затем данные из указанных документов сравниваются с данными, отраженными в актах приема-передачи нематериальных активов и карточках их учета.

Проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по поступлению нематериальных активов. Основная цель этой аудиторской процедуры — достижение уверенности в том, что все операции по поступлению нематериальных активов отражены в бухгалтерском учете аудируемого лица своевременно, в соответствии с требованиями нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет.

Такая проверка осуществляется следующим образом. По данным регистров синтетического учета проверяется правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций с нематериальными активами. Затем путем взаимного контроля корреспондирующих счетов осуществляется проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с формированием первоначальной стоимости нематериальных активов по следующим корреспондирующим счетам: 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов», 10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы», 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

Для определения правильности оприходования объектов нематериальных активов взаимный контроль проводится в разрезе корреспонденции счетов 04 «Нематериальные активы» и 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

Проверка полноты и своевременности отражения в учете поступивших в организацию нематериальных активов может также

проводиться и путем сопоставления наименования и числа оприходованных объектов с аналитическими данными контрагентов.

Проверка правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам. Аудитору необходимо установить, осуществляется ли в проверяемой организации расчет амортизационных отчислений по нематериальным активам в соответствии с принятыми и утвержденными в учетной политике для однородных групп нематериальных активов способами начисления амортизации с использованием методики расчета амортизационных отчислений, установленной в законодательных актах по бухгалтерскому учету.

Проведение проверки осуществляется в следующей последовательности: аудитор просматривает учетную политику аудируемого лица в целях получения информации о принципах объединения нематериальных активов по однородным группам и об установленных для этих групп способах амортизации. Путем проведения опроса руководящего звена и анализа производственных процессов, осуществляемых в организации, аудитор может получить достаточные доказательства того, что нематериальные активы используются в производственной деятельности аудируемого лица либо для нужд управления. Используя метод прослеживания, аудитор определяет соответствие способов амортизации, утвержденных в учетной политике аудируемого лица, фактически используемым способам. Затем путем арифметического контроля аудитор проверяет правильность исчисления сумм амортизационных отчислений исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и применяемых для них способов амортизации, а также полистно просматривает бухгалтерские справки-расчеты, сравнивая их данные с данными карточек учета нематериальных активов.

Также аудитору необходимо проверить, осуществлялось ли начисление амортизации по нематериальным активам в тех отчетных периодах, когда организацией был получен убыток.

Если в организации в проверяемом периоде по каким-либо объектам нематериальных активов был изменен способ начисления амортизации, то аудитору необходимо определить причину и обоснованность такого изменения. При этом если суммы амортизационных отчислений в связи с изменением способа начисления амортизации имели существенное изменение, то аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что информация об изменении способа начисления амортизации и сум-

мах амортизационных отчислений была раскрыта должным образом в бухгалтерской отчетности аудируемого лица, а последствия таких изменений были оценены в денежном выражении.

Проверка правильности, полноты и своевременности отражения амортизационных отчислений по нематериальным активам в бухгалтерском учете осуществляется путем сопоставления суммы начисленной амортизации по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» или 04 «Нематериальные активы» с соответствующими корреспондирующими счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 97 «Расходы будущих периодов».

В ходе проверки аудитор особое внимание уделяет тем группам однородных нематериальных активов, по которым в соответствии с учетной политикой амортизационные отчисления отражаются в бухгалтерском учете путем уменьшения первоначальной стоимости объектов. Такое внимание связано с необходимостью проведения условной оценки нематериальных активов, по которым полностью погашена их стоимость, поэтому аудитору необходимо ознакомиться с принятой в организации методикой определения условной оценки по таким объектам нематериальных активов и определить по данным охранных документов оставшийся срок использования таких нематериальных активов в организации.

Кроме того, аудитору необходимо убедиться путем просмотра бухгалтерских регистров, карточек учета нематериальных активов, бухгалтерских записей по счетам учета затрат и счету 04 «Нематериальные активы» и путем проведения арифметических расчетов в том, что стоимость нематериальных активов полностью погашена, а также произвести просмотр бухгалтерских записей по счетам 04 «Нематериальные активы» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по выбытию нематериальных активов. Цель этой аудиторской процедуры — достижение уверенности в том, что все операции по выбытию нематериальных активов отражены в бухгалтерском учете аудируемого лица своевременно, в соответствии с требованиями нормативных документов.

В процессе проведения процедуры аудитору необходимо просмотреть необходимые документы и провести опросы уполномо-

ченных лиц для выявления основных причин выбытия нематериальных активов из организации и установления перечня нематериальных активов, принадлежащих организации по состоянию на начало проверяемого периода и выбывших в течение проверяемого периода.

Также аудитору необходимо определить, не утратили ли нематериальные активы, используемые в деятельности аудируемого лица в течение проверяемого периода, способность приносить экономические выгоды, т.е. отвечают ли они идентификационным критериям. Для этого путем проведения опроса руководящего звена, анализа производственных процессов, просмотра и сравнения заключенных договоров на передачу исключительных (неисключительных) прав на нематериальные активы аудитор устанавливает факты их использования в производственном либо управленческом процессе, а также факты предоставления прав на их использование третьим лицам.

Для проверки правомерности списания нематериальных активов с бухгалтерского баланса аудируемого лица, аудитору необходимо проверить наличие и правильность оформления:

1) в случае выбытия нематериальных активов по договору об уступке исключительных прав (иным аналогичным договорам) — договоров с отметкой о регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и необходимых первичных документов на списание нематериальных активов;

2) при передаче нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал других организаций — учредительных документов, оценочных актов и необходимых первичных документов;

3) при безвозмездной передаче — договоров об уступке исключительных прав (других аналогичных договоров) и необходимых первичных документов на списание нематериальных активов;

4) в случае прекращения использования нематериальных активов для производственных (управленческих) целей в связи с моральным износом или истечением срока полезного использования — актов комиссии по оценке и списанию нематериальных активов, приказов (распоряжений) руководителя организации о списании нематериальных активов и других первичных документов.

Аудитору также необходимо проверить правильность учета операций по списанию нематериальных активов путем взаимного контроля по корреспондирующим счетам: 04 «Нематериальные

активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 58 «Финансовые вложения», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы», а также своевременность списания нематериальных активов с бухгалтерского баланса организации путем сопоставления даты их выбытия, указанной в регистрах бухгалтерского учета, с датами регистрации договоров в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и датами, указанными в первичных учетных документах.

Если объект нематериальных активов списывается в связи с истечением срока полезного использования, то проверка осуществляется путем сопоставления даты, указанной в акте на списание объекта, подписанной специальной комиссией с датой окончания срока действия охранного документа.

По объектам, на которые охранные документы не оформляются, проверка осуществляется путем сопоставления с датой, указанной в карточке учета нематериальных активов.

Проверка полноты раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что все нематериальные активы отражены в бухгалтерской отчетности в оценке и вся существенная информация о них раскрыта в отчетности должным образом.

Для этого аудитор путем изучения и анализа бухгалтерской отчетности определяет, отражена ли в ней первоначальная стоимость нематериальных активов на начало и конец отчетного года, сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста нематериальных активов и иные случаи их движения. Кроме того, аудитор проверяет, соответствуют ли данные бухгалтерского учета по нематериальным активам данным бухгалтерского баланса и раскрыта ли существенная информация о них в пояснительной записке:

- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- о доходах и расходах, связанных с использованием объектов нематериальных активов;
- о доходах и расходах, связанных с получением и предоставлением прав на объекты нематериальных активов;

- о прекращенных операциях с объектами нематериальных активов;
- о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, связанных с объектами нематериальных активов.

Проверка налогообложения операций с нематериальными активами. При проведении проверки правильности исчисления НДС по операциям с нематериальными активами аудитор должен установить, правильно ли и своевременно ли проверяемая организация исчисляет и отражается в учете суммы НДС по операциям с нематериальными активами.

В первую очередь аудитор просматривает учетную политику аудируемого лица для ознакомления с системой документооборота и порядком исчисления НДС в организации. По нематериальным активам, поступившим в организацию в проверяемом периоде, аудитор проводит полистную сверку документов в последовательности: договор, связанный с поступлением нематериальных активов в организацию — акт приема-передачи нематериальных активов — карточка учета нематериальных активов — счет-фактура — журнал учета полученных счетов-фактур — книга покупок. Затем аудитор устанавливает, соблюдены ли все требования ст. 171, 172 НК РФ, необходимые для осуществления налогового вычета по НДС, а также определяет, не подлежат ли суммы НДС включению в первоначальную стоимость нематериальных активов в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ.

По нематериальным активам, исключительные права на использование которых переданы третьим лицам по договорам уступки патента, авторским и тому подобным договорам, а также переданным безвозмездно, аудитор проводит полистную сверку документов в последовательности: договор уступки исключительных прав — акт о списании нематериальных активов — карточка учета нематериальных активов — счет-фактура — журнал учета выставленных счетов-фактур — книга продаж.

В заключение аудитор проводит взаимный контроль по корреспондирующим счетам 19 «НДС по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам» и счетами учета расчетов.

Положения гл. 25 НК РФ и ПБУ 18/02 вызывают необходимость в процессе проведения аудиторской проверки уделять большое внимание организации налогового учета, оказывающего непосредственное влияние на достоверность формирования показателей бухгалтерской отчетности организации.

Аудитору необходимо ознакомиться с положениями налоговой учетной политики организации и определить их соответствие действующему законодательству.

По нематериальным активам, которые поступили в организацию в проверяемом периоде, аудитор проводит полистную сверку документов в последовательности: договор, связанный с поступлением нематериальных активов — акт приема-передачи нематериальных активов — регистр учета операций приобретения имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте нематериальных активов.

Такая сверка позволяет проверить правильность оформления документов по налоговому учету операций по поступлению нематериальных активов, а также формирования первоначальной стоимости поступивших объектов. При этом особое внимание должно уделяться расходам, связанным с поступлением нематериальных активов, для которых нормами гл. 25 НК РФ установлены специальные правила учета (проценты по заемным средствам, оплата информационных и консультационных услуг, суммовые разницы и т.п.). Кроме того, аудитор должен убедиться в том, что по нематериальным активам, которые получены безвозмездно, их стоимость включена в состав внереализационных доходов организации.

Проверка правильности начисления и отражения в налоговом учете сумм амортизационных отчислений по нематериальным активам проводится аудитором путем полистного просмотра следующих документов: учетная политика для целей налогообложения — регистр информации об объекте нематериальных активов — регистр-расчет амортизации нематериальных активов — регистр учета прочих расходов — декларация по налогу на прибыль.

Для проверки правильности формирования финансового результата от выбытия нематериальных активов аудитор проводит полистную сверку документов в следующей последовательности: учетная политика в целях налогообложения — договор уступки исключительных прав — акт о списании нематериальных активов — регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте нематериальных активов — регистр-расчет финансового результата от реализации амортизируемого имущества — регистр учета доходов текущего периода — декларация по налогу на прибыль.

Если в результате выбытия нематериальных активов организацией получен убыток, то проверка его формирования осуще-

ствляется в следующей последовательности: учетная политика в целях налогообложения — договор уступки исключительных прав — акт о списании нематериальных активов — регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте нематериальных активов — регистр-расчет финансового результата от реализации амортизируемого имущества — регистр учета расходов будущего периода — регистр учета прочих расходов — декларация по налогу на прибыль.

По операциям с нематериальными активами, по которым обнаружены расхождения в порядке учета доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета, аудитор путем арифметического пересчета данных проводит проверку правильности определения постоянных и временных разниц и постоянных и отложенных налоговых обязательств (активов).

20.6. Типичные ошибки

При проверке учета операций с нематериальными активами обнаруживают следующие типичные ошибки:

- 1) отсутствие первичных документов по учету нематериальных активов или неправильное их оформление;
- 2) отсутствие документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.);
- 3) необоснованное включение объектов в состав нематериальных активов;
- 4) неправильное отнесение затрат на счет 04 «Нематериальные активы»;
- 5) отсутствие документов, подтверждающих отнесение объектов учета к нематериальным активам;
- 6) неправомерное увеличение стоимости нематериальных активов за счет текущих затрат;
- 7) несвоевременное отражение в бухгалтерском учете операций с нематериальными активами;
- 8) оприходование нематериальных активов не по цене их приобретения;
- 9) формальное отношение к инвентаризации нематериальных активов;
- 10) неправильное определение сроков полезного использования нематериальных активов;

- 11) начисление амортизации после окончания срока полезного использования;
- 12) необоснованное списание нематериальных активов;
- 13) хищение средств (основной тип мошенничества).

Вопросы для самопроверки

1. Какова цель аудиторской проверки операций с нематериальными активами?
2. Назовите основные задачи аудиторской проверки операций с нематериальными активами.
3. Перечислите основные источники, необходимые для организации аудиторской проверки учета нематериальных активов.
4. Перечислите положения общего плана аудиторской проверки учета нематериальных активов.
5. Назовите виды поступлений нематериальных активов.
6. Какие вопросы рассматриваются в ходе аудиторской проверки учета амортизации нематериальных активов?
7. Приведите варианты установления срока использования нематериальных активов.
8. В чем необходимо убедиться аудитору при проверке начисления амортизации нематериальных активов?
9. Назовите виды выбытия нематериальных активов.
10. Назовите основной перечень аудиторских процедур, включаемый в программу аудиторской проверки учета нематериальных активов.
11. Укажите типичные ошибки, которые должен учесть аудитор при проверке учета нематериальных активов.
12. Каковы действия аудитора при обнаружении ошибок по учету нематериальных активов?
13. Назовите основные направления проверки налогообложения операций с нематериальными активами.
14. Как срок эксплуатации нематериальных активов влияет на налогообложение предприятия?

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО- ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

21.1. Основные законодательные и нормативные документы

К документам, регулирующим учет материально-производственных запасов, относятся следующие.

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ.
2. Налоговый кодекс РФ (ч. 1 и 2).
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ № 34н от 28 июля 1998 г.).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ № 5/01).
5. Основные положения по учету тары на предприятиях (Приказ Минфина СССР № 166 от 30 сентября 1985 г.).
6. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены Приказом МФ РФ № 119н от 28 декабря 2001 г.).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).
8. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ № 94-н от 31 ноября 2000 г.).
9. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ № 49 от 13 июня 1995 г.).

21.2. Цель проверки и источники информации

Цель аудиторской проверки учета производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных ценностей, в установлении правильности оформления операций по производственным запая-

сам в соответствии с действующими нормативными актами Российской Федерации.

Здесь необходимо проверить, как ведется учет на синтетических счетах 10, 11, 14, 15, 16 и 19. Основное внимание при этом, безусловно, следует уделить счету 10 «Материалы», который подразделяется на субсчета по группам материальных ценностей.

Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы:

- *доверенность* (ф. № М-2 и № М-2а) — применяется для оформления права лица выполнять функции доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению;
- *приходный ордер* (ф. № М-4) — используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки;
- *акт о приемке материалов* (ф. № М-7) — для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика;
- *лимитно-заборная карта* (ф. № М-8) — применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца;
- *требование-накладная* (ф. № М-11) — используется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами;
- *накладная на отпуск материалов на сторону* (ф. № М-15) — применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям;
- *карточка учета материалов* (ф. № М-17) — предназначена для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала;
- *акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений* (ф. № М-35) — применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий

и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

Общие данные по учету материальных ценностей и производственных запасов проверяются по статьям раздела II «Оборотные активы» актива баланса (ф. 1) по строкам 210, 211, 212, 213, 218 и по таким бухгалтерским регистрам, как главная книга, журналы-ордера № 6, 10, 10/1, вспомогательная ведомость № 10 при мемориально-ордерной форме учета или машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

21.3. План и программа аудиторской проверки учета материально-производственных запасов

Содержание плана и программы аудиторской проверки учета материально-производственных запасов приведены в табл. 21.1 и 21.2.

**Таблица 21.1. Общий план аудиторской проверки учета
материально-производственных запасов**

Проверяемая организация	ОАО «Машиностроительный завод»
Период проверки	с 1 января 2006 по 31 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	320
Руководитель аудиторской группы	Викторов И.Я.
Состав аудиторской группы:	Викторов И.Я., Соколова В.В., Петрова И.В.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	1) качественно — соответствие нормативным актам 2) количественно — 2%

№ п/п	Планируемые виды работ (комплексы задач)	Период проведения	Исполнители
1	Проверка операций по поступлению материально-производственных запасов	Один раз в квартал	Соколова В.В.
2	Проверка аналитического учета движения материально-производственных запасов на складах предприятия	Один раз в квартал	Викторов И.Я. Соколова В.В.
3	Проверка учета использования материально-производственных запасов, списания недостач, потерь и хищений	Один раз в квартал	Петрова И.В. Соколова В.В.
4	Проверка сводного учета материально-производственных запасов	Один раз в квартал	Викторов И.Я.
5	Проведение анализа использования материально-производственных запасов	Декабрь 2006 г.	Викторов И.Я. Соколова В.В.

**Таблица 21.2. Программа проведения проверки учета
материально-производственных запасов**

Проверяемая организация	ОАО «Машиностроительный завод»
Период проверки	с 1 января 2006 по 31 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	320
Руководитель аудиторской группы	Викторов И.Я.
Состав аудиторской группы	Викторов И.Я., Соколова В.В., Петрова И.В.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	1) качественно — соответствие нор- мативным актам 2) количественно — 2%

№ п/п	Наименование аудиторских процедур	Период проведе- ния	Исполнители	Рабочие документы аудитора
1. Проверка операций по поступлению материально-производственных запасов				
1.1	Проверка учета операций по приобретению (купле) материальных ценностей	В течение года	Викторов И.Я. Соколова В.В.	Ведомости по уче- ту поступления
1.2	Проверка учета операций по поступлению-передаче материалов в порядке обмена (бартер)	В течение года	Викторов И.Я. Соколова В.В.	Ведомости по уче- ту поступления
1.3	Проверка учета прочих операций по поступлению материалов (безвозмездно при взносе вклада в ус- тавный капитал и др.)	В течение года	Викторов И.Я. Соколова В.В.	Ведомости по уче- ту поступления
2. Проверка аналитического учета движения материально-производственных запасов на складах предприятия				
2.1	Изучение организации хранения материальных ценностей (наличие весо- измерительных приборов, стеллажей и тары, состоя- ние картотеки складских карточек)	I квартал	Викторов И.Я.	Инструкция о при- емке материалов, технические пас- порта по весоиз- мерительным приборам, книги санитарного со- стояния складов
2.2	Изучение организации пропускной системы при ввозе и вывозе матери- альных ценностей с пред- приятия	I квартал	Соколова В.В. Петрова И.В.	Книга регистрации пропусков, сооб- щения работников охраны и кладов- щиков
2.3	Проверка полноты опри- ходования ценностей и правильность их оценки	В течение года	Соколова В.В. Петрова И.В.	Таблицы сверки внутренних доку- ментов с докумен- тами поставщиков

Продолжение табл. 21.2

№ п/п	Наименование аудиторских процедур	Период проведе- ния	Исполнители	Рабочие документы аудитора
2.4	Установление соответствия данных складского учета данным бухгалтерского учета по складам, субсчетам и номенклатурным номерам материалов	В течение года	Соколова В.В. Петрова И.В.	Оборотные ведомости, карточки складского учета
2.5	Проверка полноты и качества инвентаризации производственных запасов	Декабрь 2006 г.	Соколова В.В. Петрова И.В.	Приказ о проведении инвентаризации, приказ об учетной политике, таблицы по данным инвентаризационных ведомостей
<i>3. Проверка учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений</i>				
3.1	Проверка операций по отпуску материальных ценностей в производство и на сторону на основе расходных документов	В течение года	Соколова В.В.	Расходные документы по учету материалов, счета-фактуры
3.2	Проверка обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на выпуск готовой продукции	Один раз в квартал	Соколова В.В.	Акты и другие документы на списание расхода материалов
3.3	Проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь материальных ценностей	Декабрь 2006 г.	Соколова В.В.	Акты на списание хищений, недостач, потерь
<i>4. Проверка сводного учета материальных ценностей</i>				
4.1	Проверка данных аналитического и синтетического учета по синтетическим счетам, субсчетам, направлениям затрат	Один раз в квартал	Викторов И.Я.	Сводные ведомости по расходу материалов, ведомости незавершенного производства, журнал-ордер № 10
4.2	Сверка данных бухгалтерских регистров и отчетности	Один раз в квартал	Викторов И.Я.	Баланс (ф. № 1), приложение № 5, разработочные таблицы, журнал-ордер № 10
4.3	Сверка оформления результатов инвентаризации	Декабрь 2006 г.	Викторов И.Я.	Инвентаризационные ведомости по счетам и группам материалов

Окончание табл. 21.2

№ п/п	Наименование аудиторских процедур	Период проведе- ния	Исполнители	Рабочие документы аудитора
4.4	Проверка результатов переоценки материальных ценностей	Декабрь 2006 г.	Викторов И.Я.	Регистры по учету материалов
<i>5. Проведение анализа использования материальных ценностей</i>				
5.1	Выявление неиспользуемых материалов в течение отчетного года	Декабрь 2006 г.	Соколова В.В.	Карточки складского учета, оборотные ведомости
5.2	Выявление неиспользуемых материалов свыше одного и более лет	Декабрь 2006 г.	Викторов И.Я.	Карточки складского учета, оборотные ведомости

21.4. Методика проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов

Прежде всего необходимо проверить положения учетной политики по учету материально-производственных запасов (МПЗ), которые отражены в документе «Учетная политика». При этом особое внимание следует обратить на следующее:

- как учитываются материальные ценности — по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам;
- какой метод используется для списания материальных ценностей на затраты производства;
- какой метод применяется для учета движения материальных ценностей на складах.

Основные элементы учетной политики, относящиеся к организации учета материально-производственных запасов, приведены в табл. 21.3.

Уточнив соответствие положений учетной политики, можно приступать к проверке соответствующих комплексов задач по учету материальных ценностей. К таким комплексам относятся:

- учет поступления материальных ценностей;
- аналитический учет движения материальных ценностей на складах предприятия;
- учет использования материальных ценностей по направлениям затрат списания недостач, потерь и хищений материальных ценностей;

- сводный учет материальных ценностей;
- анализ использования материальных ресурсов.

**Таблица 21.3. Элементы учетной политики предприятия,
связанные с учетом товарно-материальных ценностей**

<i>№ п/п</i>	<i>Элементы учетной политики предприятия</i>	<i>Вариант выбора</i>
1	Форма бухгалтерского учета	Упрощенная Мемориально-ордерная Журнально-ордерная Автоматизированная
2	Способ оценки материалов при отпуске в производство и ином выбытии	1. По себестоимости каждой единицы запасов 2. По средней себестоимости 3. По себестоимости первых по времени закупок (ФИФО)
3	Приобретение материальных ценностей	1. С использованием счетов 15, 16 и 10 2. С использованием только счета 10
4	Оценка материалов в текущем учете	По фактической себестоимости

Для выполнения проверки комплексов задач по учету материальных ценностей применяют различные методы получения аудиторских доказательств.

Так, для уточнения фактического наличия товарно-материальных ценностей можно использовать наблюдение (обычно процесса проведения инвентаризации). В ходе аудиторской проверки аудиторы могут в необходимых случаях сами провести инвентаризацию.

Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных ценностей, соответствия их значением, отраженным в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета, обычно используется пересчет данных.

Отражение в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальность остатков на счетах учета МПЗ проверяют с помощью процедуры подтверждения.

Контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению МПЗ проводят путем использования процедуры инспективования.

Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учета МПЗ, а также в процессе их проверки при уточнении у специа-

листов отдельных положений совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение или неясных.

Для уточнения правильности отражения в бухгалтерском учете поступления и расходования МПЗ, полноты и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского учета, обоснованности их оценки используется процедура инспектирования.

Операции, отраженные в первичных документах, в журналах-ордерах, ведомостях, главной книге, бухгалтерской отчетности, проверяются с помощью инспектирования. Особое внимание здесь следует обратить на соответствие корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах аналитического и синтетического учета.

При сопоставлении наличия товарно-материальных ценностей в разные периоды, данных отчета о движении материально-производственных запасов с данными бухгалтерского учета, оценке соотношений между различными статьями отчета и сопоставлении их с данными за предыдущие периоды можно применить аналитические процедуры.

Проверяя учет поступления материалов, прежде всего уточняют, какой вариант применяет проверяемый субъект: с использованием счетов 15 и 16 или без него. Далее контролируют правильность оформления первичных документов на поступление материалов, их оценку, ведение аналитического учета (по номенклатурным номерам, артикулам и др.). Одновременно устанавливают, как был выделен НДС, отнесен на счет 19 и списан в дальнейшем на счет 68 субсчет НДС.

Аудитор также проверяет, как ведется учет по неотфактурованным поставкам и материалам, которые оплачены, но на склад не поступили (материалы в пути). По операциям поступления материалов аудитор проверяет и операции по приобретению материалов, полученных в порядке обмена (бартера), поступивших безвозмездно и др.

При проверке организации учета движения материальных ценностей на складах прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Важно ознакомиться с организацией складского учета материалов и как ведется контроль операций, выполняемых на складе, со стороны бухгалтерии. Предприятия применяют преимущественно три основных варианта учета движения материалов на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, карточно-документационный, бескарточный.

Если применяется сальдовый метод, то аудитор проверяет ведомости по приходу и расходу материалов, сверяет итоговые данные этих ведомостей с сальдовыми ведомостями. Второй метод предусматривает составление в бухгалтерии количественно-суммовых оборотных ведомостей в размере номенклатурных номеров по группам материалов. В этом случае аудитор просматривает эти ведомости и проводит сверку остатков с карточками складского учета. Обычно осуществляется выборочная сверка, так как сплошной контроль — операция весьма трудоемкая.

Третий метод — наиболее эффективный. Он применяется, как правило, при использовании персональных компьютеров (ПК). В этом случае карточки складского учета в обычном варианте не ведутся. Сам процесс складского учета организуется на ПК, а за определенные периоды (месяц, квартал) составляются оборотные ведомости. Аудитор знакомится с имеющимися документами, выясняет, как ведется сверка данных складского учета с бухгалтерскими данными.

Налог на добавленную стоимость списывается в соответствии с положением гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» и учитывается по дебету счета 19, субсчет «НДС по приобретенным материальным ресурсам» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Аудитору необходимо проверить, как было образовано сальдо по счету 19 и как проводилось его отнесение на счет 68. По материальным ресурсам НДС списывается полностью на счет 68 в момент оплаты счетов.

Особое внимание должно быть уделено *проверке операций по отпуску материальных ценностей в производство*. Для этой цели на предприятии можно применить один из следующих методов оценки: по себестоимости единицы запасов; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения закупок (метод ФИФО).

Первый метод предусматривает списание каждой единицы материалов по цене приобретения или по себестоимости единицы запасов. Он применяется, если номенклатура материальных ценностей небольшая. **Второй метод** (оценка по средней себестоимости) наиболее распространен. При его применении важно правильно устанавливать средние цены.

Метод ФИФО оценки запасов основан на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения. На складе на конец

отчетного периода остаются остатки материальных ценностей по фактической себестоимости последних по времени закупок, а на себестоимость продукции списывают материальные ценности ранних по времени закупок.

В каждом методе применяются свои алгоритмы расчета проверки, которые и использует аудитор. Здесь, безусловно, неоценимую помощь аудитору может оказать применение персональных компьютеров для выполнения трудоемких расчетов.

Проверка правильности отнесения и списания материальных ценностей, образованных в результате недостач и хищений, проводится аудитором в том случае, если такие данные обнаружены. Они возможны в результате форс-мажорных обстоятельств (землетрясений, наводнений, пожара) или обнаруживаются при проведении инвентаризации. Списание сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей регулируется законодательством и учредительными документами и отражается по кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и дебету счетов 73, 91 и др.

Заключительным этапом проверки является *контроль ведения сводного учета материальных ценностей*. Эти данные проверяются по данным журнала-ордера ф. № 10, ведомостей ф. № 10, 11, 10с, 14, 15с и главной книги.

Кроме того, аудитор проверяет сводные данные по инвентаризации товарно-материальных ценностей и переоценке материалов в части их отражения в балансе.

При необходимости аудитор может провести анализ всей системы организации учета материальных ценностей и дать рекомендации по ее рационализации.

Анализ использования материальных ресурсов нацелен на выявление соответствия запасов установленным нормам, расходу материалов (в натуре или по стоимости) на 1 руб. изготовленной продукции и др.

В качестве путей рационализации учета производственных запасов можно предложить: использование ПК; применение наиболее эффективных методов учета и оценки запасов, организации движения материальных ценностей на складах.

21.5. Типичные ошибки

К наиболее характерным ошибкам по учету МПЗ можно отнести следующие:

- не заключены договоры о материальной ответственности с кладовщиками (материально ответственными лицами);

- неправильно оформляются документы по приходу и расходу товарно-материальных ценностей;
- не ведется аналитический учет движения МПЗ в бухгалтерии;
- нерегулярно проводится сверка данных по движению материальных ценностей в бухгалтерии и на складах предприятия;
- не проводится ежегодная инвентаризация МПЗ;
- на складах хранится большое количество неиспользуемых МПЗ;
- неправильно производится списание МПЗ по видам расходов (на основное производство, косвенные расходы и др.);
- неверно ведется учет НДС по поступившим МПЗ.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые при проверке операций с производственными запасами, материальными ценностями и товарами.
2. Перечислите цели проверки и источники информации по контролю производственных запасов.
3. Как осуществляется проверка организации учета производственных запасов по отдельным задачам у экономического субъекта?
4. Как проверяется организация учета движения материальных ценностей на складах предприятия?
5. Приведите общую характеристику методов, применяемых для учета материальных ценностей при отпуске их на производственные цели.

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО КАССЕ

22.1. Основные законодательные и нормативные документы

К основным законодательным и нормативным документам, регулирующим объект проверки, относятся следующие.

1. Порядок ведения кассовых операций в РФ (письмо Центрального банка России № 40 от 22 сентября 1993 г.).

2. Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» № 54-ФЗ от 22 мая 2003 г.

3. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность» (утв. Приказом Минфина РФ № 43н от 6 июля 1999 г.).

4. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ № 49 от 13 июня 1995 г.).

5. Порядок регистрации контрольно-кассовых машин в налоговых органах (Приложение к Приказу ГНС РФ № ВГ-3-14/36 от 22 июня 1995 г.).

6. Методические рекомендации по вопросам применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (Приложение к письму ГНС РФ № НИ-6—07/152 от 5 мая 1994 г.).

7. Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (Постановление Минфина РФ № 104 от 30 августа 1993 г.).

8. Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в РФ между юридическими лицами по одной сделке (Указание ЦБ РФ № 1050-у от 14 ноября 2001 г.).

9. О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя (Указание ЦБ РФ № 1843-у от 20 июня 2007 г. (действует с 21 июля 2007 г.)).

10. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету налоговых операций (утв. Постановлением Госкомстата РФ № 88 от 18 августа 1998 г. в ред. от 3 мая 2000 г.).

11. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (утв. Постановлением Госкомстата РФ № 132 от 25 декабря 1998 г.).

12. Положение «Об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники» (утв. Постановлением Правительства Российской Федерации № 171 от 31 марта 2005 г.).

13. Правила ведения государственного реестра контрольно-кассовой техники, а также требования его структуре и составу сведений. Утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации № 39 от 23 января 2007 г.

22.2. Источники информации для проверки

Состав первичных кассовых документов, с одной стороны, очень узок — это приходные и расходные кассовые ордера, кассовая книга. С другой стороны, кассовые операции связаны практически со всеми остальными разделами учета, например с продажами, расчетами с подотчетными лицами, с поставщиками и т.д. Следовательно, при проверке необходимо сопоставлять кассовые документы с прочими.

Основными документами, которые необходимо изучить при проверке кассовых операций, являются: кассовая книга; отчеты кассира; приходные кассовые ордера; расходные кассовые ордера; журнал (книга) регистрации приходных кассовых ордеров; журнал (книга) регистрации расходных кассовых ордеров; журнал (книга) регистрации выданных доверенностей; журнал (книга) регистрации депонентов; журнал (книга) регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей; оправдательные документы к кассовым документам; авансовые отчеты.

Многочисленные и разнообразные операции движения денежных средств в кассе предприятия отражаются в следующих регистрах синтетического учета и отчетности:

- главной книге;
- журнале-ордере № 1 и ведомости № 1 (для журнально-ордерной формы счетоводства);

- регистрах синтетического учета кассовых операций по счету 50 (при иных формах счетоводства);
- бухгалтерском балансе (ф. № 1, строка 261);
- отчете о движении денежных средств (ф. № 4).

22.3. План и программа аудиторской проверки раздела учета

Прежде чем приступить к сплошной проверке кассовых операций, аудитор должен спланировать эту проверку, так как «сплошная» проверка не означает, что один за другим будут просмотрены все кассовые документы. Эти документы могут просматриваться неоднократно, но каждый раз аудитор выполняет совершенно определенную процедуру, направленную на выявление одного из возможных нарушений. Каждая процедура имеет свое назначение, преследует определенную цель, а ее результаты необходимо оформить в виде специальной таблицы (рабочего документа аудитора).

Составлению плана проверки предшествует оценка состояния внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств и других ценностей в кассе предприятия.

С помощью специально составленного вопросника аудитор определяет состояние внутреннего контроля, дает предварительную оценку соблюдения на предприятии кассовой дисциплины, выявляет наиболее уязвимые с точки зрения злоупотреблений места, планирует состав основных контрольных процедур, определяет специфические черты ведения учета кассовых операций на предприятии, описание которых отсутствует в имеющемся у него наборе стандартных процедур.

Признаками отсутствия или недостаточности внутреннего контроля за движением денежных средств в кассе предприятия для аудитора служат:

- отсутствие на предприятии налаженной системы проведения внезапных ревизий кассы с полным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе;
- отсутствие на предприятии приказа руководителя, устанавливающего периодичность проверок;
- наличие признаков формального проведения ревизий кассы (назначение в комиссии по проведению ревизий постоянно одних и тех же лиц, отсутствие прилагаемых к акту рабочих записей ревизионной комиссии, свидетельствующую

щих о полистном пересчете банкнот, проведение проверок кассы на отчетные даты, когда кассир знает о них и заранее готовится, и др.);

- предоставление права подписи приходных и расходных кассовых ордеров другим лицам помимо главного бухгалтера и руководителя предприятия, не отраженное в распоряжениях руководителя предприятия;
- формальное проведение ревизии кассы при смене (увольнении) кассиров;
- отсутствие в штате кассира и возложение этих функций на счетного работника без письменного распоряжения руководителя предприятия;
- отсутствие договоров с кассиром о полной материальной ответственности;
- отсутствие у кассира навыков подготовки к ревизии кассы, свидетельствующих о том, что такая процедура является для него обычной.

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятий, главных бухгалтеров и кассиров, поэтому аудитор должен опросить каждого из перечисленных ответственных лиц.

Вопросник аудитора составляется таким образом, что в большинстве случаев ответ не надо вписывать, так как аудитор отмечает в вопроснике полученный ответ, номер процедуры и номер предварительного вывода. Вопросник построен так, что, если нет необходимости задавать какой-либо вопрос, номер следующего вопроса указан в графе «Номер следующего вопроса».

Вопросник аудитора (табл. 22.1) составляется в трех экземплярах, на каждом из них проставляются должность, фамилия, имя и отчество лица, с которым будет проведена беседа.

Результаты опроса ответственных лиц могут не совпадать: кассир может не знать, имеется ли на предприятии приказ о внезапных ревизиях кассы, руководитель предприятия — о необходимости заключать договор о полной материальной ответственности с кассиром. Несовпадения в ответах на поставленные аудитором вопросы также свидетельствуют о слабых сторонах внутреннего контроля.

Ответы на вопросы могут иметь форму «должен (должны) быть», т.е. отвечающий может не быть уверен в своем ответе. В таком случае ответ на поставленный вопрос аудитору приходится находить самому или опрашивать других сотрудников предприятия.

По результатам опроса у аудитора складывается определенное мнение о состоянии кассовой дисциплины на предприятии. Ответы на вопросы позволяют аудитору сделать ряд промежуточных выводов, совокупность которых дает право сделать основной вывод о том, что кассовая дисциплина у клиента не соблюдается, а порядок ведения кассовых операций нарушается.

Если по результатам опроса сотрудников проверяемого предприятия и данным экспресс-анализа отчетности кассовые операции составляют небольшой удельный вес в общем числе хозяйственных операций, то аудитор может планировать проверку кассовых операций в обычном порядке для оценки существенности статьи «Касса» в отчетности предприятия.

Если удельный вес кассовых операций велик, например реализация продукции предприятия ведется через кассу, то это может послужить основанием аудитору для отказа от выражения своего мнения о достоверности отчетности предприятия.

В общем случае по результатам опроса, а также непосредственного наблюдения за совершением операций по приему и выдаче денег из кассы у аудитора оказывается сформированным план проведения проверки кассовых операций и намечен состав процедур.

Таблица 22.1. Вопросник для обследования учета кассовых операций и составления плана и программы проверки

<i>№ n/n</i>	<i>Вопрос</i>	<i>Вариант ответа</i>	<i>Информация или документ, который следует запросить</i>	<i>Назначаемая аудиторская процедура (см. п. 21.4)</i>	<i>Номер следу- ющего вопроса</i>	<i>Номер вывода</i>
1	Кому было предоставлено право подписи приходных и расходных кассовых ордеров в качестве главного бухгалтера	Только главному бухгалтеру	Образец подписи главного бухгалтера	«Касса 1.2.1»	3	
		Уполномоченному лицу (лицам)				
2	Имеются ли письменные распоряжения руководителя предприятия о назначении уполномоченного лица ставить подписи на приходных и расходных кассовых ордерах в качестве главного бухгалтера	Нет				1
		Да	Письменные распоряжения руководителя. Сроки действия полномочий. Образцы подписей уполномоченных лиц	«Касса 1.2.1»		

Продолжение табл. 22.1

<i>№ п/п</i>	<i>Вопрос</i>	<i>Вариант ответа</i>	<i>Информация или документ, который следует запросить</i>	<i>Назначаемая аудиторская процедура (см. п. 21.4)</i>	<i>Номер следу- ющего вопроса</i>	<i>Номер вывода</i>
3	Кому предоставлено право подписи расходных кассовых документов в качестве руководителя предприятия	Только руководителю предприятия	Образец подписи руководителя	«Касса 1.2.2»	5	
		Уполномоченному лицу (лицам)				
4	Имеются ли письменные распоряжения руководителя предприятия о назначении уполномоченного лица ставить подписи на расходных кассовых ордерах и оправдательных документах в качестве руководителя предприятия	Нет				2
		Да	Письменные распоряжения руководителя. Сроки действия полномочий. Образцы подписей уполномоченных лиц	«Касса 1.2.2.»	5	
5	Ведется ли на предприятиях журнал регистрации приходных кассовых ордеров	Нет				3
		Да	Журнал регистрации приходных кассовых ордеров	«Касса 2.2.3»		
6	Ведется ли на предприятии журнал регистрации расходных кассовых ордеров	Нет				
		Да	Журнал регистрации расходных кассовых ордеров	«Касса 3.3.1»		
7	В каком размере банком установлен лимит денег в кассе		Лимит остатка денег в кассе предприятия, установленный банком	«Касса 5.1.2»		
8	Установлены ли руководителем предприятия сроки внезапной ревизии кассы приказом по предприятию	Нет				8
		Да	Приказ об установлении сроков внезапной ревизии кассы			
9	Сменялись ли кассиры на предприятии в проверяемом периоде	Нет			11	
		Да			10	
10	Была ли проведена ревизия при смене кассиров	Нет				5
		Да	Акт ревизии кассы			

Продолжение табл. 22.1

<i>№ п/п</i>	<i>Вопрос</i>	<i>Вариант ответа</i>	<i>Информация или документ, который следует запросить</i>	<i>Назначаемая аудиторская процедура (см. п. 21.4)</i>	<i>Номер следу- ющего вопроса</i>	<i>Номер вывода</i>
11	Назначена ли приказом руководителя предприятия комиссия для проведения ревизии кассы	Нет				6
		Да	Приказ о назначении комиссии по ревизии кассы			
12	Соблюдались ли установленные сроки внезапных ревизий кассы	Нет				7
		Да	Акты внезапных ревизий кассы			
13	Заключен ли договор с кассиром о полной материальной ответственности	Нет				8
		Да	Договоры с кассирами о полной материальной ответственности	«Касса 3.1.3»		
14	Производит ли предприятие реализацию готовой продукции, товаров, услуг населению за наличные	Нет			18	
		Да			15	
15	Имеются ли на предприятии контрольно-кассовые машины (ККМ)	Нет				9
		Да	Карточки учета основных средств на ККМ и платежные документы			
16	Зарегистрированы ли контрольно-кассовые машины в налоговых органах	Нет				10
		Да	Карточки регистрации ККМ в налоговых органах			
17	Имеет ли предприятие договор с каким-либо центром технического обслуживания и ремонта контрольно-кассовых машин (ККМ)	Нет				11
		Да	Договор с центром технического обслуживания и ремонта			
18	Ведется ли на предприятии кассовая книга	Нет				12
		Да	Кассовая книга	«Касса 3.2.1» «Касса 3.2.2»		
19	Получают ли сотрудники предприятия деньги от сторонних организаций по доверенности	Нет				
		Да	ККМ	«Касса 4.2.1»		

Окончание табл. 22.1

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Информация или документ, который следует запросить	Назначаемая аудиторская процедура (см. п. 21.4)	Номер следу- ющего вопроса	Номер вывода
20	Ведется ли журнал выданных доверенно- стей	Нет				13
		Да	Журнал учета вы- данных доверен- ностей	«Касса 2.3.1»		
21	Ведется ли журнал регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей	Нет				14
		Да	Журнал регист- рации платежных ведомостей	«Касса 3.4.1»		
22	Имеется ли на пред- приятии список лиц, которым разрешено выдавать деньги на хозяйственные нужды, утвержденный прика- зом по предприятию	Нет				15
		Да	Список лиц, ко- торым разрешено выдавать деньги на хозяйственные нужды			
23	При выдаче денег на хозяйственные нужды устанавливается ли срок, на который они выдаются	Нет				16
		Да		«Касса 2.2.2»		
24	Составляет ли кассир реестр депонированных сумм	Нет				17
		Да		«Касса 4.1.1»		
25	Ведется ли на пред- приятии журнал учета депонентов	Нет				18
		Да	Журнал учета депонентов	«Касса 4.1.4»		
26	На кого возложена обязанность ведения книги регистрации депонентов, картотеки депонентов	На кассира				19
		На счетного работника				

По результатам опроса ответственных работников проверяе-
мого предприятия по вопроснику аудитор может сделать выводы
о том, что в нарушение:

1) п. 13 Порядка ведения кассовых операций в Российской
Федерации кассовые ордера подписываются параллельно с главным
бухгалтером лицами, полномочия которых не подтверждены пись-
менным распоряжением (приказом) руководителя предприятия;

2) п. 14 Порядка ведения кассовых операций в РФ расход-
ные кассовые ордера подписываются параллельно с руководителем

предприятия лицами, полномочия которых не подтверждены письменным распоряжением (приказом) руководителя предприятия;

3) п. 21 Порядка ведения кассовых операций в РФ в бухгалтерии предприятия не ведется журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов;

4) п. 37 Порядка ведения кассовых операций в РФ на предприятии не установлены приказом (распоряжением) руководителя предприятия сроки внезапной ревизии кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе;

5) п. 37 Порядка ведения кассовых операций в РФ на предприятии при смене кассира не была проведена ревизия кассы;

6) п. 37 Порядка ведения кассовых операций в РФ приказом руководителя предприятия не назначена специальная комиссия для проведения ревизии кассы;

7) п. 37 Порядка ведения кассовых операций в РФ и приказа руководителя предприятия (№ __ от ____) на предприятии внезапные ревизии кассы не проводились;

8) п. 32 Порядка ведения кассовых операций в РФ договор о полной материальной ответственности с кассиром не заключен;

9) ст. 1 Федерального закона «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» № 5215-1 от 18 июня 1993 г. предприятие проводит расчеты с населением за готовую продукцию, материалы и прочее без использования контрольно-кассовых машин;

10) ст. 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» № 5215-1 от 18 июня 1993 г. предприятие не зарегистрировало в налоговой службе используемые при расчетах с населением контрольно-кассовые машины;

11) Порядка регистрации контрольно-кассовых машин в налоговых органах, утвержденного Приказом ГНС РФ № ВГ-3-14/36 от 22 июня 1995 г., предприятие не имеет договоров с центром технического обслуживания и ремонта контрольно-кассовых машин;

12) п. 22, 23 Порядка ведения кассовых операций в РФ на предприятии не ведется кассовая книга. Очевидно, что одна такая запись превышает значение всех предыдущих и последующих. Но такой вывод вполне может быть сделан и тогда, когда кассовая книга представляет собой разрозненные листы или листы не пронумерованы, книга не прошнурована и не опечатана печатью предприятия;

13) п. 6 Инструкции Минфина СССР «О порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности» № 17 от 14 января 1967 г. для регистрации и учета выданных доверенностей журнал выданных доверенностей не ведется;

14) принятых положений, внутренний контроль за правильностью и своевременностью расчетов с персоналом по выплате заработной платы и социальных выплат ослаблен отсутствием на предприятии журнала регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей, передаваемых из отдела труда и заработной платы в кассу предприятия для оплаты;

15) принятых условий внутренний контроль за расходованием и целевым использованием денежных средств из кассы предприятия ослаблен отсутствием на предприятии установленного приказом руководителя предприятия круга лиц, которым могут быть выданы деньги на хозяйственные нужды;

16) п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ при выдаче денег на хозяйственные нужды срок, на который они выданы, не устанавливается. Такое положение снижает возможность контроля за расходованием средств;

17) п. 18 Порядка ведения кассовых операций в РФ кассир при закрытии платежных (расчетно-платежных) ведомостей реестр депонированных сумм не составляет;

18) принятых правил, внутренний контроль за выплатой депонированных сумм ослаблен отсутствием на предприятии журнала учета депонентов;

19) принятых правил, внутренний контроль за выдачей депонированных сумм ослаблен тем, что обязанность ведения книги регистрации депонентов (картотеки депонентов) возложена на кассира, а не на счетного работника.

22.4. Перечень аудиторских процедур

Для выявления каждого из возможных нарушений или злоупотреблений разработан определенный набор контрольных процедур.

Все процедуры построены по единой схеме: наименование, цель процедуры; средства, необходимые для выполнения процедуры; техника исполнения процедуры; оформление результатов.

Процедуры снабжены классификационными номерами, позволяющими делать ссылки на них в программе аудиторской про-

верки у конкретного клиента. Классификационный номер содержит название раздела бухгалтерского учета и три знака. Строится по серийно-порядковой системе: первый знак — номер нарушения по классификации (выделено семь нарушений порядка ведения кассовых операций); второй знак — номер разновидности нарушения (от 1 до 4); третий знак — порядковый номер процедуры для выявления данного нарушения.

Возможный набор аудиторских процедур для выявления:

- прямого хищения денежных средств, не замаскированного никакими действиями, —
 - «Касса 1.1.1» — инвентаризация кассовой наличности;
- хищения денежных средств, маскируемого расписками должностных лиц, работников бухгалтерии и прочих сотрудников предприятия, —
 - «Касса 1.2.1» — проверка наличия на приходных и расходных кассовых ордерах подписи главного бухгалтера или уполномоченного лица;
 - «Касса 1.2.2» — проверка наличия на расходных кассовых документах подписей руководителя предприятия или уполномоченного лица;
 - «Касса 1.2.3» — проверка наличия на расходных кассовых документах расписок получателей денег;
 - «Касса 1.2.4» — устный опрос лиц, получивших деньги по расходным кассовым ордерам, но не подтвердившим этот факт своей распиской;
- случаев неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм и, в частности, неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм из банка —
 - «Касса 2.1.1» — проверка чековой книжки (книжек) предприятия на полноту;
 - «Касса 2.1.2» — проверка полноты оприходования денежных средств в кассу предприятия, полученных из банка по чеку;
- случаев неоприходования и присвоения денежных сумм, поступивших от различных физических и юридических лиц по приходным ордерам, —
 - «Касса 2.2.1» — проверка своевременности расчетов сотрудников предприятия по командировочным расходам;
 - «Касса 2.2.2» — проверка своевременности расчетов сотрудников по средствам, выданным на хозяйственные нужды;
 - «Касса 2.2.3» — проверка соответствия приходных кассовых ордеров записям в журнале регистрации приходных кассовых ордеров;

«Касса 2.2.4» — проверка одновременности оформления кассовых ордеров и движения денег по ним;

- случаев неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм от различных юридических лиц по доверенностям —

«Касса 2.3.1» — проверка журнала (журналов) учета выданных доверенностей;

«Касса 2.3.2» — проверка правильности оприходования сумм по доверенностям;

- излишнего списания денег по кассе путем повторного использования одних и тех же документов —

«Касса 3.1.1» — проверка полноты первичных приходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира;

«Касса 3.1.2» — проверка полноты первичных расходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира;

«Касса 3.1.3» — проверка правильности и своевременности гашения приложений;

- излишнего списания денег по кассе неправильным подсчетом итогов в кассовых документах и кассовых отчетах —

«Касса 3.2.1» — проверка совпадения входящего остатка по кассе на каждый день с конечным остатком по кассе за предыдущий день;

«Касса 3.2.2» — проверка итогов кассовых отчетов;

- излишнего списания денег по кассе без оснований или по подложным документам —

«Касса 3.3.1» — проверка совпадения расходных кассовых ордеров с информацией о них, содержащейся в журнале регистрации расходных кассовых ордеров;

«Касса 3.3.2» — проверка доброкачественности первичных документов;

«Касса 3.3.3» — проверка обоснованности включения лиц в расчетно-платежные ведомости;

- излишнего списания денег по кассе путем подлога в законно оформленных документах с увеличением сумм списаний —

«Касса 3.4.1» — проверка полноты регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей в журнале регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей;

«Касса 3.4.2» — проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета по расчетам с персоналом;

- случаев присвоения сумм, законно начисленных разным лицам и организациям, в частности, депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям, —

«Касса 4.1.1» — проверка соответствия платежных (расчетно-платежных ведомостей) реестрам депонированных сумм;

«Касса 4.1.2» — проверка полноты и своевременности сдачи в банк депонированных сумм;

«Касса 4.1.3» — проверка полноты оприходования депонированных сумм на расчетный счет в банке;

«Касса 4.1.4» — проверка соответствия выписанных расходных кассовых ордеров журналу регистрации депонентов;

«Касса 4.1.5» — проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета денежных сумм;

- случаев присвоения сумм, причитающихся другим предприятиям, —

«Касса 4.2.1» — проверка достоверности доверенностей от других предприятий на получение денег;

- случаев нарушений при расчетах суммами наличных денежных средств, превышающими предельную величину, с другими юридическими лицами и предпринимателями, действующими без образования юридического лица, —

«Касса 5.1.1» — проверка осуществления расчетов наличными деньгами с другими юридическими лицами суммами, превышающими установленную предельную величину;

«Касса 5.1.2» — проверка соблюдения установленного банком лимита остатка кассы;

«Касса 5.2.1» — проверка соблюдения предприятием предельных сумм расчетов между юридическими лицами наличными денежными средствами, поступающими в кассу;

- случаев нарушений при расчетах с населением наличными денежными средствами за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги с применением контрольно-кассовых машин —

«Касса 6.1.1» — проверка правильности ведения книг кассира-операциониста;

«Касса 6.1.2» — проверка полноты оприходования в кассу предприятия выручки контрольно-кассовых машин;

«Касса 6.2.1» — проверка своевременности постановки на учет контрольно-кассовых машин в налоговом органе;

«Касса 6.2.2» — проверка своевременности снятия с учета в налоговом органе контрольно-кассовых машин;

- некорректного отражения кассовых операций в регистрах синтетического учета —

«Касса 7.1.1» — проверка соответствия контрировки, проставленной на первичных кассовых документах, записям в журнале-ордере № 1 «Касса».

В условиях автоматизированного составления отчета кассира и ведения кассовой книги необходимость в проведении многих из указанных процедур отпадает. Перечисленные аудиторские процедуры, не поименованные в вопроснике аудитора, проводятся в обязательном порядке, и содержание их не зависит от результатов опроса.

22.5. Типичные ошибки

Основные нарушения — злоупотребления, хищения, ошибки — в области кассовых операций могут быть классифицированы следующим образом.

1. Прямое хищение денежных средств:
 - 1.1) ничем не замаскированное;
 - 1.2) замаскированное неоформленными документами и расписками.
2. Неоприходование и присвоение поступивших денежных сумм:
 - 2.1) из банка;
 - 2.2) от различных физических и юридических лиц по приходным ордерам;
 - 2.3) от различных юридических лиц по доверенностям.
3. Излишнее списание денег по кассе:
 - 3.1) повторное использование одних и тех же документов;
 - 3.2) неправильный подсчет итогов в кассовых документах и отчетах;
 - 3.3) списание сумм без оснований или по подложным документам;
 - 3.4) подлог в законно оформленных документах с увеличением сумм списаний.
4. Присвоение сумм, законно начисленных разным лицам и организациям:
 - 4.1) присвоение депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям;
 - 4.2) присвоение сумм, причитающихся другим предприятиям.
5. Расчеты суммами наличных денежных средств, превышающими предельную величину:
 - 5.1) с другими юридическими лицами и предпринимателями, действующими без образования юридического лица;

- 5.2) поступающими в кассу проверяемого предприятия.
- 6. Расчеты с населением наличными за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги:
 - 6.1) без применения контрольно-кассовых машин.
 - 6.2) без регистрации контрольно-кассовых машин в налоговых органах.
- 7. Некорректное отражение кассовых операций в регистрах синтетического учета.

Эта классификация положена в основу разработки аудиторских процедур, перечень которых представлен в п. 23.4.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, которыми руководствуется аудитор при проверке организации учета кассовых операций.
2. Каковы основные положения методики проверки кассовых операций? Назовите основные отличия этой методики от традиционной проверки.
3. Укажите основные источники информации для проверки кассовых операций.
4. Для какой цели составляется вопросник аудитора по кассовым операциям?
5. Приведите типичные ошибки, которые могут быть обнаружены при аудите кассовых операций.

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

23.1. Основные законодательные и нормативные документы

К основным документам, регулирующим расчеты с подотчетными лицами, относятся следующие.

1. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.).
2. Налоговый кодекс РФ (гл. 21, 23, 24, 25).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).
4. Об изменении норм возмещения командировочных расходов на территории Российской Федерации (Приказ Минфина РФ № 49н от 6 июля 2001 г. в ред. № 91н от 9 ноября 2001 г.).
5. Размеры предельных норм возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран (утв. Приказом Минфина РФ № 15н от 4 марта 2002 г.).

23.2. Источники информации для проверки

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые работникам предприятия из кассы на мелкие административно-хозяйственные и операционные расходы, которые не могут быть произведены безналичными расчетами, а также на расходы по командировкам. Расчеты с подотчетными лицами осуществляются практически на каждом предприятии и весьма разнообразны. Сюда относятся:

- приобретение запасных частей, материалов, канцелярских товаров, топлива за наличный расчет;

- оплата мелкого ремонта оргтехники, транспортных средств;
- расходы на командировки по территории России и за границу;
- представительские расходы.

Все названные хозяйственные операции связаны с выдачей денежных средств из кассы предприятия или непосредственно из банка *под отчет*. Так как расчеты с подотчетными лицами носят массовый характер, этот этап аудиторской проверки достаточно трудоемок, несмотря на то что сами операции довольно однообразны, а методы и процедуры их проверки просты.

Аудиторская проверка расчетов с подотчетными лицами осуществляется сплошным методом, поэтому для его проведения целесообразно привлекать ассистентов.

Состав первичных документов по расчетам с подотчетными лицами, с одной стороны, достаточно узок — это авансовые отчеты, заявления на выдачу денег из кассы. С другой стороны, состав документов, сопутствующих расчетам с подотчетными лицами, чрезвычайно многочислен и разнообразен, так как расчеты с подотчетными лицами связаны со многими другими разделами учета, например операциями по кассе, расчетами с поставщиками и подрядчиками, операциями по движению материальных ценностей и т.д., и, следовательно, при проверке необходимо сопоставить авансовые отчеты с документами по другим разделам учета.

Основными документами, которые необходимо подвергнуть изучению при проверке расчетов с подотчетными лицами, являются:

- авансовые отчеты;
- журнал регистрации авансовых отчетов;
- приказы о направлении сотрудников в командировку;
- список лиц, которым разрешено получение наличных денег из кассы;
- сметы представительских расходов;
- приказы об утверждении смет представительских расходов.

Многочисленные и разнообразные операции по расчетам с подотчетными отражаются в следующих регистрах синтетического учета и отчетности:

- бухгалтерском балансе (ф. № 1) (строка баланса — прочая дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев);
- отчете о движении денежных средств (ф. № 4);
- главной книге;

- журнале-ордере № 7, объединяющем в себе аналитический и синтетический учет расчетов с подотчетными лицами (для журнально-ордерной формы счетоводства), иные регистры аналитического и синтетического учета расчетов с подотчетными лицами по счету 71 в зависимости от принятой на предприятии формы счетоводства.

23.3. Вопросник аудитора

Признаками отсутствия или недостаточности внутреннего контроля при ведении расчетов с подотчетными лицами для аудитора служат:

- отсутствие на предприятии утвержденного приказом руководителя предприятия списка лиц, которым разрешено получать в кассе наличные деньги под отчет;
- несоблюдение приказа об ограничении числа лиц, получающих наличные деньги в кассе под отчет;
- отсутствие на предприятии системы подачи письменных заявлений на выдачу наличных денег из кассы с обоснованием необходимости приобретения определенных материальных ценностей или оплаты работ, услуг;
- несоблюдение установленных учетной политикой предприятия или отдельным приказом руководителя сроков отчета о полученных суммах и возврата остатков неизрасходованных подотчетных сумм;
- задолженность подотчетных лиц, не погашенная в установленные сроки;
- списание просроченной задолженности подотчетных лиц по истечении сроков исковой давности на финансовые результаты деятельности предприятия;
- отсутствие оправдательных документов или наличие документов неудовлетворительного качества, приложенных к авансовым отчетам;
- отсутствие визы руководителя предприятия или иного уполномоченного лица, утверждающей авансовые отчеты;
- выдача денег под отчет лицам, не являющимся работниками предприятия, без соответствующего основания.

Ответственность за ведение учета расчетов с подотчетными лицами возлагается на руководителя предприятия и главного бухгалтера.

Для сбора информации при составлении программы аудиторской проверки расчетов с подотчетными лицами целесообразно использовать вопросник (табл. 23.1).

Таблица 23.1. Вопросы для проверки расчетов с подотчетными лицами

<i>№ n/n</i>	<i>Вопрос</i>	<i>Вариант ответа</i>	<i>Информация или документ, который следу- ет запросить</i>	<i>Назначае- мая ауди- торская процедура (см. п. 22.4)</i>	<i>Номер следу- ющего вопроса</i>	<i>Номер вывода</i>
1	Имеется ли на пред- приятии список лиц, которым разрешено выдавать деньги на хозяйственные нужды, утвержденный прика- зом по предприятию	Нет				1
		Да	Список лиц, которым раз- решено выда- вать деньги на хозяйственные нужды	«Подотчет 1.1.1»		
2	Выдаются ли новые авансы лицам, не от- читавшимся по ранее полученным под отчет суммам	Нет				2
		Да	Журнал-ордер № 7	«Подотчет 1.1.2»		
3	Оформляются ли пись- менные распоряжения руководителя предпри- ятия (приказы) при направлении работни- ков в командировки	Нет				3
		Да	Письменные распоряжения руководителя	«Подотчет 2.1.2»		
4	Облагаются ли нало- гом на доходы физи- ческих лиц суточные сверх норм, возмещае- мые по решению руко- водителя предприятия	Нет				4
		Да	Приказ руко- водителя о возмещении	«Подотчет 2.2.1»		
5	Организован ли анали- тический учет коман- дировочных расходов в пределах и сверх норм для целей нало- гообложения	Нет				5
		Да		«Подотчет 2.1.5»		
6	Организован ли ана- литический учет пред- ставительских расхо- дов в пределах и сверх норм для целей нало- гообложения	Нет				7
		Да		«Подотчет 4.1.2»		

По результатам опроса ответственных работников проверяе-
мого предприятия по вопроснику (табл. 23.1) аудитор может сде-
лать следующие выводы:

1) внутренний контроль за расходованием и целевым использо-
ванием денежных средств из кассы предприятия ослаблен отсут-

ствием на предприятии установленного приказом руководителя круга лиц, которым могут быть выданы деньги на хозяйственные нужды;

2) в нарушение п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ лицам, не отчитавшимся за полученные ранее суммы под отчет, выдаются новые авансы;

3) приказы о направлении работников в командировки не оформляются, при этом следует проверить, не допускается ли под видом командировочных расходов скрытое авансирование работников предприятия;

4) в нарушение гл. 23 (ст. 217) НК РФ суточные, возмещаемые сверх норм работникам предприятия, не облагаются налогом на доходы физических лиц;

5) в нарушение гл. 21 (ст. 171), 23 (ст. 217), 24 (ст. 238) и 25 (ст. 264) НК РФ для целей налогообложения учет командировочных сумм в пределах норм и сверх норм не ведется;

6) в нарушение гл. 21 (ст. 171) и 25 (ст. 264) НК РФ для целей налогообложения учет представительских расходов в пределах норм и сверх норм не ведется;

7) в нарушение п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в суммах, превышающих необходимые.

По результатам опроса у аудитора складывается определенное мнение о состоянии расчетов с подотчетными лицами на предприятии. Промежуточные выводы по вопроснику позволяют ему сделать основной вывод — удовлетворителен или неудовлетворителен порядок расчетов с подотчетными лицами.

Этот вывод может быть основанием для следующих действий:

- если по результатам опроса сотрудников проверяемого предприятия и данным экспресс-анализа отчетности расчеты с подотчетными лицами составляют небольшой удельный вес в общем числе хозяйственных операций, то аудитор может планировать проверку этих расчетов в обычном порядке для оценки существенности ст. «Расчеты с подотчетными лицами» в отчетности предприятия;
- если удельный вес расчетов с подотчетными лицами велик (например, приобретение производственных запасов на суммы, превышающие лимит расчетов наличными деньгами; оплата работ и услуг сторонних организаций осуществляется через подотчетных лиц и размер задолженности за подотчетными лицами превышает разумные границы, погашение

задолженности не производится), то такие факты могут стать для аудитора основанием для отказа от выражения своего мнения о достоверности отчетности предприятия и соответствии бухгалтерского учета Федеральному закону «О бухгалтерском учете».

В общем случае по результатам опроса у аудитора оказывается сформированным план проведения проверки расчетов с подотчетными лицами и намечен состав процедур.

При проверке расчетов с подотчетными лицами применяются практически все методы получения аудиторских доказательств, но к разным объектам контроля и для выявления одного или нескольких возможных нарушений.

23.4. Перечень аудиторских процедур

Для выявления каждого из возможных нарушений или злоупотреблений разработан определенный набор контрольных процедур.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который выданы деньги, или со дня возвращения из командировки предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести по ним окончательный расчет.

Проверка своевременности расчетов сотрудников предприятия по командировочным расходам и средствам, выданным на хозяйственные нужды, осуществляется в рамках аудита кассовых операций (см. процедуры «Касса 2.2.1» и «Касса 2.2.2» в гл. 23). Если при проведении проверки предприятия установлено, что подотчетные суммы числятся за получившими их работниками продолжительное время, в том числе по истечении трех дней после установленного срока, следует провести проверку использования подотчетных сумм, получить письменное объяснение от должностных лиц и подотчетного лица и с учетом этой проверки рассмотреть вопрос об отнесении выданной суммы к доходу этого подотчетного лица.

При установлении фактов списания задолженности подотчетных лиц без представления соответствующих оправдательных документов, подтверждающих произведенные расходы, подотчетные суммы, необоснованно списанные с работников без удержания

из заработной платы, на основании НК РФ подлежат включению в облагаемый налогом доход этих работников того календарного года, в котором суммы были ими получены.

Основные контрольные процедуры:

- «Подотчет 1.1.1» — проверка соответствия лиц, получающих наличные деньги из кассы на хозяйственно-операционные расходы, списку лиц, имеющих на это право, утвержденному руководителем предприятия;
- «Подотчет 1.1.2» — проверка получения под отчет сумм денежных средств лицами, не отчитавшимися по ранее полученным авансам;
- «Подотчет 1.1.3» — проверка соответствия фактического расхода подотчетных сумм целям, на которые они были выданы;
- «Подотчет 1.1.4» — проверка наличия подотчетных лиц в штате предприятия;
- «Подотчет 1.1.5» — проверка правильности списания подотчетных сумм в налоговом учете на расходы, не принимаемые для целей исчисления налога на прибыль предприятия. Если решением руководителя предприятия сумма, выданная под отчет, не возвращена и списывается за счет собственных средств предприятия, аудитору необходимо удостовериться в том, что, во-первых, решение о списании действительно существует, во-вторых, что с подотчетной суммы удержан налог на доходы физических лиц в соответствующем размере и, в-третьих, на эту сумму начислен единый социальный налог;
- «Подотчет 2.1.1» — проверка полноты оправдательных документов по командировкам, приложенных к авансовым отчетам. Все приложения к авансовым отчетам во избежание их повторного использования должны быть погашены. Проверка соблюдения порядка гашения первичных документов проводится в рамках аудита кассовых операций (см. процедуру «Касса 3.1.3» в гл. 22);
- «Подотчет 2.1.2» — проверка наличия приказов о направлении работников в командировку;
- «Подотчет 2.1.3» — проверка наличия в командировочных удостоверениях отметок в местах пребывания в командировке;
- «Подотчет 2.1.4» — проверка правильности возмещения командировочных расходов. Для выполнения этой процедуры

при командировках по территории Российской Федерации аудитор или его ассистент могут использовать таблицу норм возмещения командировочных расходов (табл. 23.2). Аналогичные таблицы используются и при проверке правильности возмещения командировочных расходов за границей;

- «Подотчет 2.1.5» — проверка правильности ведения учета командировочных расходов в пределах и сверх норм;
- «Подотчет 2.2.1» — проверка удержания налога на доходы физических лиц и начисления единого социального налога с (на) сумм превышения командировочных расходов сверх установленных норм.

Таблица 23.2. **Нормы возмещения командировочных расходов, руб.**

<i>Начало действия нормы, дата</i>	<i>Норма расходов по найму жилого помещения</i>	<i>Норма расходов по найму жилья без документов</i>	<i>Суточные</i>	<i>Основание для выплат</i>
По настоящее время	550	12	100	Постановление Правительства РФ № 729 от 2 октября 2002 г.

В соответствии со ст. 217 гл. 23 НК РФ при оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством.

Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во властном или адми-

нистративном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим (выезжающим) для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании:

- «Подотчет 3.1.1» — проверка правильности выделения налога на добавленную стоимость в сумме командировочных расходов. Суммы расходов по проезду к месту служебной командировки и обратно, затраты за пользование в поездках постельными принадлежностями, расходы по найму жилого помещения, возмещаемые по нормам, установленным законодательством, включаются в расходы предприятия без налога на добавленную стоимость при наличии счета-фактуры. Суммы налога на добавленную стоимость, оплаченные по расходам, принимаемым для целей уплаты налога на прибыль, установленных законодательством, подлежат возмещению из бюджета только в этих пределах, а сверх норм — относятся к расходам, не принимаемым для целей исчисления налога на прибыль (ст. 172 НК РФ);
- «Подотчет 4.1.1» — проверка соответствия фактических расходов понятию представительских расходов. В соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ к представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским расходам относятся расходы на проведение официального приема для указанных лиц, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах, транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий. К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний;
- «Подотчет 4.1.2» — проверка правильности ведения аналитического учета представительских расходов в пределах и сверх

норм. В соответствии с п. 2 ст. 264 НК РФ представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов для исчисления налога на прибыль в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период;

- «Подотчет 5.1.1» — проверка правильности выведения остатков на конец отчетного периода по расчетам с подотчетными лицами. Задолженность подотчетных лиц предприятию и предприятия подотчетным лицам должна быть показана в регистрах учета развернуто;
- «Подотчет 5.1.2» — проверка соответствия записей в авансовых отчетах и журнале-ордере № 7 «Расчеты с подотчетными лицами».

23.5. Типичные ошибки

Основные нарушения — злоупотребления, хищения, ошибки, несоответствия установленному порядку в области расчетов с подотчетными лицами — могут быть классифицированы следующим образом.

1. Нарушения порядка выдачи подотчетных сумм:
 - 1.1) выдача денежных средств лицам, не указанным в списке лиц, которым в соответствии с приказом руководителя предприятия могут быть выданы деньги на хозяйственно-операционные расходы;
 - 1.2) выдача денежных сумм из кассы под отчет лицам, не являющимся работниками предприятия;
 - 1.3) выдача денег под отчет лицам, не отчитавшимся по ранее полученным авансам;
 - 1.4) несоответствие фактического расхода подотчетных сумм целям, на которые они были выданы;
 - 1.5) списание подотчетных сумм за счет собственных средств предприятия.
2. Нарушения при оформлении командировочных расходов:
 - 2.1) отсутствие приказов (распоряжений) о направлении работников в командировку;
 - 2.2) отсутствие командировочных удостоверений с отметками в месте пребывания в командировке;
 - 2.3) несоблюдение установленных норм командировочных расходов;

- 2.4) отсутствие приказов (распоряжений) об оплате суточных сверх установленных норм;
- 2.5) отсутствие аналитического учета командировочных расходов (суточных) в пределах норм и сверх норм.
3. Нарушения порядка налогообложения при оформлении командировочных расходов:
 - 3.1) нарушение порядка удержания налога на доходы физических лиц с сумм превышения суточных расходов сверх установленных норм;
 - 3.2) некорректное выделение налога на добавленную стоимость в суммах суточных расходов.
4. Нарушения порядка учета представительских расходов:
 - 4.1) отсутствие аналитического учета представительских расходов в пределах норм и сверх норм.
5. Нарушения порядка ведения синтетического учета расчетов с подотчетными лицами:
 - 5.1) некорректное составление бухгалтерских проводок по операциям расчетов с подотчетными лицами;
 - 5.2) неправильное выведение остатков на конец отчетного периода;
 - 5.3) несоответствие записей в авансовых отчетах и журнале-ордере № 7 «Расчеты с подотчетными лицами» или других регистрах.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, которыми пользуется аудитор при проверке расчетов с подотчетными лицами.
2. Перечислите основные источники информации по проверке расчетов с подотчетными лицами.
3. Для какой цели используется вопросник аудитора по расчетам с подотчетными лицами?
4. Какие типичные ошибки могут быть обнаружены при проведении аудита расчетов с подотчетными лицами?

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНОМУ И ПРОЧИМ СЧЕТАМ В БАНКАХ

24.1. Основные законодательные и нормативные документы

К основным документам, регулирующим операции по расчетному и прочим счетам в банках, относятся следующие.

1. Гражданский кодекс РФ, ч. 2, гл. 42, п. 2.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.
3. Налоговый кодекс РФ.
4. Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» № 173-ФЗ от 10 декабря 2003 г.
5. Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (письмо Центрального банка РФ от 9 июля 1992 г. в ред. телеграммы ЦБ РФ № 218-92 от 2 октября 1992 г.; писем ЦБ РФ № 37 от 19 мая 1993 г., № 255 от 15 марта 1996 г.; Приказа ЦБ РФ № 271 от 8 апреля 1996 г.; указаний ЦБ РФ № 95-У от 24 декабря 1997 г., № 105-У от 26 декабря 1997 г.).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).
7. Инструкция ЦБ РФ «О порядке представления резидентам и нерезидентам уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок» № 117-И от 15 июня 2004 г. (в ред. Указания ЦБ РФ № 1713-У от 8 августа 2006 г.).
8. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.).

24.2. Источники информации для проверки

Для проверки учета операций по расчетным счетам в банках аудитор использует следующие источники информации.

Договор банковского счета. На основании этого договора аудируемому лицу открывается расчетный счет в банке.

Число расчетных счетов в банках, открываемых одной организацией, в настоящее время не ограничено. Наличие расчетных счетов позволяет организациям совершать безналичные расчеты, которые согласно Положению о безналичных расчетах в Российской Федерации¹ могут совершаться в следующих формах: платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, по инкассо.

Расчетные документы. Операции по счетам аудируемого лица банки осуществляют на основании расчетных документов, оформленных в виде документа на бумажном носителе или, в установленных случаях, электронного платежного документа:

- распоряжение плательщика (клиента или банка) о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств;
- распоряжение получателя средств (взыскателя) на списание денежных средств со счета плательщика и перечисление на счет, указанный получателем средств (взыскателем).

Для осуществления безналичных расчетов в перечисленных формах используются следующие расчетные документы:

- поручения;
- аккредитивы;
- чеки;
- платежные требования;
- инкассовые поручения.

Расчетные документы на бумажном носителе оформляются на бланках документов, включенных в Общероссийский классификатор управленческой документации (ОКУД) ОК 011-93 (класс «Унифицированная система банковской документации»).

Расчетные документы на бумажном носителе заполняются с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета, за исключением чеков, которые заполняются ручками с пастой, чернилами черного, синего или фио-

¹ Утверждено Приказом ЦБ РФ № 2-П 3 октября 2002 г. (в ред. указаний ЦБ РФ № 1256-У от 3 марта 2003 г., № 1442-У от 11 июня 2004 г., № 1823-У от 2 мая 2007 г.

летового цвета (допускается заполнение чеков на пишущей машинке шрифтом черного цвета).

Подписи на расчетных документах проставляются ручкой с пастой или чернилами черного, синего или фиолетового цвета. Оттиск печати и оттиск штампа банка, проставляемые на расчетных документах, должны быть четкими.

Несмотря на то что все расчетные документы, представленные в банк, тщательно проверяются сотрудниками банка и расчетные документы, оформленные с нарушениями, не будут приняты банком к исполнению, аудиторы должны также обратить внимание на то, чтобы в расчетных документах не было выхода текстовых и цифровых значений реквизитов за пределы полей, отведенных для их проставления; чтобы значения реквизитов читались без затруднения, подписи, печати и штампы были проставлены в предназначенных для них полях бланков расчетных документов.

При проверке следует обратить внимание на наличие в расчетных документах следующих реквизитов:

- наименование расчетного документа и кода формы по ОКУД ОУ 011-93;
- номера расчетного документа, числа, месяца и года его выписки;
- вида платежа;
- наименования плательщика;
- номера его счета идентификационного номера налогоплательщика (ИНН);
- наименования и местонахождения банка плательщика, его банковского идентификационного кода (БИК), номера корреспондентского счета или субсчета;
- наименования получателя средств, номера его счета, идентификационного номера налогоплательщика (ИНН);
- наименования и местонахождения банка получателя, его банковского идентификационного кода (БИК), номера корреспондентского счета или субсчета;
- назначения платежа (при этом НДС, подлежащий уплате, должен быть выделен в расчетном документе отдельной строкой; в противном случае должно быть указание на то, что налог не уплачивается);
- суммы платежа, обозначенной прописью и цифрами;
- очередности платежа;
- вида операции в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в Банке России и кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации;

- подписи уполномоченных лиц и оттиска печати (в установленных случаях). По операциям, осуществляемым филиалами, представительствами, отделениями от имени юридического лица, расчетные документы подписываются лицами, уполномоченными этим юридическим лицом.

Исправления, поправки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются.

Особое внимание следует обратить на оформление расчетных документов в частных случаях: в случае реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщики — иностранные лица, не состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата НДС производится налоговыми агентами отдельным платежным поручением одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам.

Если у аудиторов имеются сомнения в соблюдении аудируемым лицом *допущения непрерывности деятельности*, им необходимо запросить в банке (через аудируемое лицо) справку о платежных поручениях, получателях средств (взыскателях) — расчетные документы, принятые банком в порядке расчетов по инкассо (платежные требования, инкассовые поручения), не оплаченные из-за недостаточности средств на счете клиента и помещенные банком в картотеку по внебалансовому счету № 90902 «Расчетные документы, не оплаченные в срок».

Так как действующим порядком допускается частичная оплата платежных поручений из картотеки по внебалансовому счету № 90902 «Расчетные документы, не оплаченные в срок», при частичной оплате платежного поручения банком используется платежный ордер формы 0401066.

При оформлении платежного ордера на частичную оплату на всех его экземплярах в поле «Отметки банка» проставляются штамп банка, дата, а также подпись ответственного исполнителя банка. Первый экземпляр платежного ордера на частичную оплату также заверяется подписью контролирующего работника банка.

На лицевой стороне частично оплачиваемого платежного поручения в верхнем правом углу делается отметка «Частичная оплата». Запись о частичном платеже (порядковый номер частичного платежа, номер и дата платежного ордера, сумма частичного платежа, сумма остатка, подпись) выполняется ответственным исполнителем банка на оборотной стороне платежного поручения.

При осуществлении частичной оплаты по платежному поручению последний экземпляр платежного ордера служит приложением к выписке из лицевого счета плательщика.

При осуществлении последней частичной оплаты по платежному поручению экземпляр платежного поручения выдается клиенту одновременно с последним экземпляром платежного ордера, прилагаемым к выписке из лицевого счета.

Выписки банка по расчетным счетам. Выписки банка должны быть собраны в папку в течение отчетного периода (при небольшом количестве — за год, квартал, при большом — за месяц). В папках-файлах выписки банка должны быть подобраны по датам. Аудитор должен проверить полноту выписок, сверяя исходящий остаток на каждый день с вступительным остатком на следующий день. Если какая-либо выписка банка отсутствует, аудитор должен сделать запрос в банк (через аудируемое лицо) о представлении недостающей выписки (выписок).

К каждой выписке банка должны быть приложены (подобраны) расчетные документы. Расчетные документы должны быть представлены в той же последовательности, в какой следуют поступившие, а затем списанные суммы в выписке банка. При выявлении отсутствия какого-либо расчетного документа аудитор отражает этот факт в рабочих документах или сразу обращается за разъяснениями к сотрудникам аудируемого лица.

Наиболее распространенными расчетными документами являются *платежные поручения* — распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке. Платежными поручениями могут производиться:

- перечисления денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- перечисления денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- перечисления денежных средств в целях возврата/размещения кредитов (займов)/депозитов и уплаты процентов по ним;
- перечисления денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором;
- в соответствии с условиями основного договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей.

Аудитор проверяет наличие на экземпляре платежного поручения, которое возвращается плательщику в качестве подтверждения приема платежного поручения к исполнению, в поле «Отметки банка» проставленного штампа банка, даты приема и подписи ответственного исполнителя.

Движение средств по расчетным счетам отражается в бухгалтерском учете аудируемого лица на отдельных субсчетах счета 51 «Расчетные счета». При журнально-ордерной форме счетоводства движение средств по кредиту счета 51 отражается в журнале-ордере № 2, движение средств по дебету счета 51 — в ведомости № 1.

При автоматизированной форме счетоводства для изучения движения средств по отдельным расчетным счетам следует сформировать журнал-ордер, карточку счета, анализ счета по субконто¹ и другое, что аудитор сочтет удобным.

Эти документы относятся к *бухгалтерским регистрам*, которые также являются источниками информации для проверки.

При наличии в журналах-ордерах по счету 51 корреспонденции между счетом 55 «Специальные счета в банках» субсчет 1 «Аккредитивы» и 51 аудитор должен понять, применяет ли аудируемое лицо аккредитивную форму безналичных расчетов.

Если аудируемое лицо осуществляет расчеты со своими контрагентами по аккредитиву, то *дополнительными источниками информации* будут следующие документы:

- заявление на открытие аккредитива, в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив;
- аккредитив (бланк ф. № 0401063);
- извещение о номере счета, открытого исполняющим банком для осуществления расчетов по аккредитиву (при осуществлении расчетов по покрытому (депонированному) аккредитиву), который указывается в аккредитиве;
- выписки банка о движении средств по покрытому (депонированному) аккредитиву;
- документы, представленные получателем средств в банк для их получения;
- распоряжение банку-эмитенту в случае изменения условий или отмены аккредитива.

При расчетах по аккредитиву банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обя-

¹ В тексте использованы формы представления информации по счетам бухгалтерского учета, применяемые в одной из самых распространенных бухгалтерских программ 1С: Бухгалтерия.

зуется произвести платежи в пользу получателя средств по представлении последним документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку (исполняющему) произвести такие платежи.

В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк.

Банками могут открываться следующие виды аккредитивов: покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные), отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах суммы аккредитива либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения исполняющему банку сумм, выплаченных по аккредитиву в соответствии с его условиями.

Об открытии аккредитива и его условиях банк-эмитент сообщает получателю средств через исполняющий банк либо через банк получателя средств с согласия последнего.

Размер и порядок оплаты услуг банков при расчетах по аккредитивам регулируются условиями договоров, заключаемых с клиентами, и соглашениями между банками, участвующими в расчетах по аккредитивам.

При расчетах по аккредитиву плательщик представляет в банк-эмитент два экземпляра заявления на открытие аккредитива, в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив.

В заявлении на открытие аккредитива в отношении условий аккредитива указываются следующие сведения: наименование банка-эмитента; наименование банка — получателя средств; наименование исполняющего банка; вид аккредитива (отзывный или безотзывный); условие оплаты аккредитива; перечень и характеристика документов, представляемых получателем средств, и требования к оформлению указанных документов; дата закрытия аккредитива, период представления документов; наименование товаров (работ, услуг), для оплаты которых открывается аккредитив, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузоотправитель, грузополучатель, место назначения груза.

На основании заявления на открытие аккредитива банк-эмитент составляет аккредитив на бланке формы 0401063.

Если перечень документов, подлежащих указанию в аккредитиве, велик, можно составить приложение к аккредитиву в произвольной форме, на которое делается ссылка в кредитиве и которое является неотъемлемой частью аккредитива.

Аудитор должен обратить внимание на то, что, если исполняющим банком является банк, не обслуживающий получателя средств, в поле «№ счета получателя» аккредитива указываются реквизиты банка, обслуживающего получателя средств, и номер счета получателя средств. При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива поле «Счет № (40901)» в аккредитиве не заполняется.

В случае изменения условий или отмены аккредитива плательщиком представляется в банк-эмитент распоряжение, в соответствии с которым банк-эмитент направляет в исполняющий банк сообщение об изменении условий или отмене аккредитива.

Перечисление денежных средств в исполняющий банк в целях увеличения суммы покрытого (депонированного) аккредитива осуществляется платежным поручением банка-эмитента, составляемым на основании распоряжения плательщика об увеличении суммы аккредитива. При этом в качестве номера счета получателя указывается номер счета, проставленный в поле «Счет № (40901)» аккредитива при его открытии, а в поле «Назначение платежа» платежного поручения включаются данные, позволяющие идентифицировать аккредитив, в том числе дата и номер аккредитива.

Порядок увеличения суммы непокрытого (гарантированного) аккредитива определяется по соглашению между банком-эмитентом и исполняющим банком.

Если в процессе своей финансово-хозяйственной деятельности аудируемое лицо является получателем средств по аккредитиву, аудитор должен использовать в качестве *источников информации* для проверки *следующие документы*:

- извещение банка о поступлении аккредитива;
- реестр счетов (по ф. № 0401065);
- документы, предусмотренные условиями аккредитива для получения средств;
- платежные поручения исполняющего банка на перечисление по аккредитиву суммы, указанной в реестре счетов.

Исполняющий банк незамедлительно сообщает о поступлении аккредитива получателю средств согласованным с ним способом с последующим письменным подтверждением в произвольной форме не позже рабочего дня, следующего за днем поступления

аккредитива от банка-эмитента. Если исполняющий банк не является банком, обслуживающим получателя средств, исполняющий банк вправе сообщить получателю средств о поступлении аккредитива через банк получателя средств.

Для получения денежных средств по аккредитиву получатель средств представляет в исполняющий банк четыре экземпляра реестра счетов формы 0401065 и предусмотренные условиями аккредитива документы. Первый экземпляр реестра счетов оформляется подписями лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати.

Если исполняющий банк является банком, обслуживающим получателя средств, в строках «Исполняющий банк» и «Банк получателя» реестра счетов проставляются одинаковые реквизиты. Если исполняющий банк не является банком, обслуживающим получателя средств, в строке «Исполняющий банк» реестра счетов проставляются реквизиты банка, в который получателем средств представляются документы по аккредитиву.

При платеже по аккредитиву сумма, указанная в реестре счетов, зачисляется (перечисляется) на счет получателя средств платежным поручением исполняющего банка.

Если условиями аккредитива предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица, это лицо обязано представить исполняющему банку либо доверенность, выданную плательщиком (если уполномоченным является физическое лицо), либо копию договора (если уполномоченным лицом является организация).

Уполномоченное плательщиком лицо на всех экземплярах бланков реестра счетов заполняет следующие реквизиты:

Акцептован за счет аккредитива от _____ № _____
(дата)

Уполномоченным _____
(ФИО, паспортные данные физического лица)

или наименование организации)

Наименование организации-плательщика _____

Подпись _____ М.П. Дата _____

Наличие в журналах-ордерах по счету 51 корреспонденции между счетом 55 «Специальные счета в банках» субсчет 2 «Чековые книжки» и 51 будет для аудитора признаком того, что аудируемое лицо применяет расчеты чеками, по которым становится чекодателем.

Чек — это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем является юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков. Чекодержателем является юридическое лицо, в пользу которого выдан чек. Плательщиком по чеку является банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются частью второй Гражданского кодекса РФ, а в части, им не урегулированной, — другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате.

Представление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате.

Плательщик по чеку обязан удостоверить всеми доступными ему способами в подлинности чека. Порядок возложения убытков, возникших вследствие оплаты плательщиком подложного, похищенного или утраченного чека, регулируется законодательством.

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности.

Для осуществления безналичных расчетов могут применяться чеки, выпускаемые кредитными организациями. Чеки кредитных организаций могут использоваться клиентами кредитной организации, выпускающей эти чеки. Чек должен содержать все обязательные реквизиты, определяемые спецификой банковской деятельности и налоговым законодательством. Форма чека определяется кредитной организацией самостоятельно.

Приложенные к выпискам банка платежные требования на списание средств с расчетного счета службой для аудитора свидетельствуют о такой форме расчетов, как *инкассо*.

Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк (банк-эмитент) по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа.

В этом случае *источниками информации для проверки* будут такие документы:

- платежное требование (по ф. № 0401061);
- заявление об акцепте, отказе от акцепта платежного требования (по ф. № 0401004);
- сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставлять платежные требования на списание де-

нежных средств в безакцептном порядке, представленные аудируемым лицом в обслуживающий банк;

- инкассовое поручение.

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Получатель средств (взыскатель) представляет в банк указанные расчетные документы при реестре переданных на инкассо расчетных документов (по ф. № 0401014), составляемом в двух экземплярах.

В реестр могут включаться по усмотрению получателя средств (взыскателя) платежные требования и (или) инкассовые поручения.

Первый экземпляр реестра оформляется двумя подписями лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати.

При приеме инкассовых поручений с приложенными исполнительными документами в банке проверяют соответствие реквизитов расчетного документа (даты и номера исполнительного документа, на который сделана ссылка в расчетном документе, взыскиваемой суммы, наименований, указанных в полях «Плательщик» и «Получатель» расчетного документа) реквизитам исполнительного документа.

Наименование, указанное в поле «Получатель» расчетного документа, может не соответствовать наименованию взыскателя в исполнительном документе в случае взыскания денежных средств судебным приставом-исполнителем на депозитный счет службы судебных приставов.

После проверки правильности заполнения на всех экземплярах принятых расчетных документов проставляется штамп банка-эмитента, дата приема и подпись ответственного исполнителя.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика и при отсутствии в договоре банковского счета условия об оплате расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств платежные требования, акцептованные плательщиком, платежные требования на безакцептное списание денежных средств и инкассовые поручения (с приложенными в установленных законодательством случаях исполнительными документами) помещаются в картотеку по внебалансовому счету № 90902 «Расчетные документы, не оплаченные в срок» с указанием даты помещения в картотеку.

Допускается частичная оплата платежных требований, инкассовых поручений, находящихся в картотеке по внебалансовому счету № 90902 «Расчетные документы, не оплаченные в срок».

Частичная оплата производится платежным ордером формы 0401066 в порядке, аналогичном порядку частичной оплаты платежного поручения, за исключением отметки о частичной оплате.

При частичной оплате платежного требования, инкассового поручения из картотеки по внебалансовому счету № 90902 «Расчетные документы, не оплаченные в срок» ответственный исполнитель банка предоставляет на всех экземплярах расчетного документа в отведенных графах в нижней части бланка номер частичного платежа, номер и дату платежного ордера, которым произведена оплата, сумму частичного платежа, сумму остатка и заверяет записи своей подписью.

При оплате платежного требования, инкассового поручения на всех экземплярах расчетного документа в поле «Списано со сч. плат.» представляется дата списания денежных средств со счета плательщика (при частичной оплате — дата последнего платежа), в поле «Отметки банка плательщика» проставляются штамп банка плательщика и подпись ответственного исполнителя.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных основным договором.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика.

Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях, установленных законодательством, предусмотренных сторонами по основному договору при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Платежное требование составляется на бланке формы 0401061.

Кроме стандартных реквизитов расчетного документа в платежном требовании указываются:

- условие оплаты;
- срок для акцепта;
- дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов в случае, если эти документы были отосланы (вручены) им плательщику;
- наименование товара (выполненных работ, оказанных услуг), номер и дата договора, номера документов, подтверждающих поставку товара (выполнение работ, оказание услуг), дата поставки товара (выполнения работ, оказания услуг), способ поставки товара и другие реквизиты — в поле «Назначение платежа».

В платежном требовании, оплачиваемом с акцептом плательщика, в поле «Условие оплаты» получатель средств проставляет «с акцептом».

Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору. При этом срок для акцепта должен быть не менее пяти рабочих дней.

При оформлении платежного требования кредитор (получатель средств) по основному договору в поле «Срок для акцепта» указывает число дней, установленных договором для акцепта платежного требования. При отсутствии такого указания сроком для акцепта считаются пять рабочих дней.

На всех экземплярах принятых исполняющим банком платежных требований ответственный исполнитель банка в поле «Оконч. срока акцепта» проставляет дату, по наступлении которой истекает срок акцепта платежного требования. При исчислении даты в расчет принимаются рабочие дни. День поступления в банк платежного требования в расчет указанной даты не включается.

Экземпляр платежного требования используется для извещения плательщика о поступлении платежного требования. Он передается плательщику для акцепта не позже следующего рабочего дня со дня поступления в банк платежного требования. Передача платежных требований плательщику осуществляется исполняющим банком в порядке, предусмотренном договором банковского счета.

В течение срока, установленного для акцепта, плательщик представляет в банк документ об акцепте платежного требования либо отказе полностью или частично от его акцепта по основаниям, предусмотренным в основном договоре, в том числе в случае несоответствия применяемой формы расчетов заключенному договору, с обязательной ссылкой на пункт, номер, дату договора и указанием мотивов отказа.

Плательщик может предоставить исполняющему банку в договоре банковского счета право оплачивать платежные требования, предъявленные к его счету любыми или указанными плательщиком кредиторами (получателями средств), при неполучении от плательщика документа об акцепте или отказе от акцепта (полном или частичном) платежного требования в течение срока, установленного для акцепта.

Акцепт платежного требования либо отказ от акцепта (полный или частичный) оформляется заявлением об акцепте, отказе от акцепта (по ф. № 0401004).

Сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставлять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, представляются аудируемым лицом в обслуживающий банк с указанием наименований товаров, работ или услуг, за которые будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и пункт, предусматривающий право безакцептного списания).

В платежном требовании на безакцептное списание денежных средств со счетов плательщиков на основании законодательства в поле «Условие оплаты» получатель средств проставляет «без акцепта», а также делает ссылку на закон (с указанием его номера, даты принятия и статьи), на основании которого осуществляется взыскание.

В поле «Назначение платежа» взыскателем в установленных случаях указываются показания измерительных приборов и действующие тари-

фы либо производится запись о расчетах на основании измерительных приборов и действующих тарифов.

В платежном требовании на безакцептное списание денежных средств на основании договора в поле «Условие оплаты» получатель средств указывает «без акцепта», а также дату, номер основного договора и его пункт, предусматривающий право безакцептного списания.

Безакцептное списание денежных средств со счета в случаях, предусмотренных основным договором, осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о безакцептном списании денежных средств либо на основании дополнительного соглашения к договору банковского счета, содержащего такое условие.

Плательщик обязан предоставить в обслуживающий банк сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, наименовании товаров, работ или услуг, за которые будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и пункт, предусматривающий право безакцептного списания).

Отсутствие условия о безакцептном списании денежных средств в договоре банковского счета либо дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствие сведений о кредиторе (получателе средств) и иных указанных выше сведений является основанием для отказа банком в оплате платежного требования без акцепта.

При отсутствии указания «без акцепта» платежные требования подлежат оплате плательщиком в порядке предварительного акцепта со сроком для акцепта пять рабочих дней.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в беспорочном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

- 1) в случаях, когда беспорочный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;
- 2) в случаях, установленных законодательством¹;
- 3) для взыскания по исполнительным документам;
- 4) в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Инкассовое поручение составляется на бланке формы 0401071.

При взыскании денежных средств со счетов в беспорочном порядке в случаях, установленных законом, в инкассовом поручении в поле «Назначение платежа» должна быть сделана ссылка на закон (с указанием его номера, даты принятия и статьи).

¹ О порядке взыскания денежных средств по исполнительным документам см. Федеральный закон № 119-ФЗ от 21 июля 1997 г.

При взыскании денежных средств на основании исполнительных документов инкассовое поручение должно содержать ссылку на дату выдачи исполнительного документа, его номер, номер дела, по которому принято решение, подлежащее принудительному исполнению, а также наименование органа, вынесшего такое решение. В случае взыскания исполнительского сбора судебным приставом-исполнителем инкассовое поручение должно содержать указание на взыскание исполнительского сбора, а также ссылку на дату и номер исполнительного документа судебного пристава-исполнителя.

Инкассовые поручения на взыскание денежных средств со счетов, выставленные на основании исполнительных документов, принимаются банком взыскателя с приложением подлинника исполнительного документа либо его дубликата.

Списание денежных средств в беспорном порядке в случаях, предусмотренных основным договором, осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о списании денежных средств в беспорном порядке либо на основании дополнительного соглашения к договору банковского счета, содержащего такое условие. Платательщик обязан предоставить в обслуживающий банк сведения о кредиторе (получателе средств), имеющем право выставлять инкассовые поручения на списание денежных средств в беспорном порядке, обязательстве, по которому будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и пункт, предусматривающий право беспорного списания).

Отсутствие условия о списании денежных средств в беспорном порядке в договоре банковского счета либо дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствие сведений о кредиторе (получателе средств) и иных вышеуказанных сведений является основанием для отказа банком в оплате инкассового поручения.

Инкассовое поручение должно содержать ссылку на дату, номер основного договора и соответствующий его пункт, предусматривающий право беспорного списания.

При наличии в организации открытых валютных счетов проверке подвергаются договоры об открытии валютных счетов, выписки банка по данным счетам (отдельно по текущему валютному счету и по транзитному валютному счету), приложенные к выпискам документы на получение и перечисление валютных средств, а также их продаже по инициативе аудируемого лица (с 1 января 2007 г. обязательная продажа валюты отменена).

Помимо перечисленных, к источникам информации относится также одна из форм бухгалтерской (финансовой) отчетности — Отчет о движении денежных средств (форма № 4).

Для проверки достоверности Отчета о движении денежных средств аудитор должен использовать данные и результаты проверки по расчетному, валютному и прочим счетам в банках, а также данные и результаты проверки кассовых операций.

24.3. Вопросник аудитора

Для составления плана и программы аудиторской проверки аудитор может воспользоваться перечнем вопросов, приведенным в табл. 24.1.

Таблица 24.1. Вопросы для проверки

<i>№ п/п</i>	<i>Вопрос</i>	<i>Вариант ответа</i>	<i>Информация или документ, который следует запросить</i>	<i>Назначаемая аудиторская процедура</i>
1	Предприятие имеет один расчетный счет	Да	Договор с банком, выписки банка, первичные документы	«Расчет 1.1.1»
		Нет	Договоры с банками, выписки банков, первичные документы	«Расчет 1.1.1» — повторяется столько раз, сколько у предприятия открыто расчетных счетов
2	Предприятие имеет валютный счет	Да	Договор	
		Нет		Переход к вопросу 3
3	Предприятие имеет один валютный счет	Да	Выписки банка, первичные документы	«Расчет 1.1.1»
		Нет	Договоры, выписки банка, первичные документы	«Расчет 1.1.1» — повторяется несколько раз
4	Предприятие получает валюту на командировочные расходы	Да	Заявки на приобретение валюты	«Расчет 1.1.6»
		Нет		
5	Предприятие использует аккредитивную форму расчетов	Да	Договоры на открытие аккредитива	«Расчет 1.1.8»
		Нет		

24.4. Перечень аудиторских процедур

В ходе проверки аудитору следует определить круг счетов (расчетных, валютных, ссудных, бюджетных, текущих и других), открытых предприятием в банках.

По каждому счету проверяется наличие договора, наличие факта уведомления налоговой службы (в соответствии с Налоговым кодексом уведомлению подлежат расчетные счета). Параметры каждого счета сверяются со сведениями о рублевых счетах

в банках и иных кредитных учреждениях, действующих на территории Российской Федерации. Эта форма представляется в налоговый орган ежеквартально не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Перечень номеров счетов вручается всем проверяющим, участвующим в проверке. При обнаружении перечисления средств на счета или со счетов, не указанных в перечне, проверяющий должен сообщить об этом ведущему аудитору.

Для проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности оборотов и сальдо по счетам предприятия в банках применяются следующие аудиторские процедуры:

- «Расчет 1.1.1» — проверка наличия договоров с банками на открытие расчетных и валютных счетов и уведомлений ФНС об их открытии;
- «Расчет 1.1.2» — проверка полноты банковских выписок по расчетному, валютному счету (счетам);
- «Расчет 1.1.3» — проверка соответствия сумм по выпискам банка по расчетному, валютному счету суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах;
- «Расчет 1.1.4» — проверка правильности определения курсовых разниц по валютному счету (текущему, транзитному, специальному транзитному);
- «Расчет 1.1.5» — проверка правильности отражения в учете операций по покупке валюты;
- «Расчет 1.1.6» — проверка целевого использования валюты, приобретенной на командировочные расходы;
- «Расчет 1.1.7» — проверка правильности отражения в учете операций по продаже валюты;
- «Расчет 1.1.8» — проверка полноты документов по аккредитивному счету.

24.5. Типичные ошибки

При ведении операций по расчетному и прочим счетам в банках возможны следующие типичные ошибки:

- 1) отсутствие выписок банка, подчистки и исправления в выписках банка;
- 2) оправдательные документы к выпискам банка представлены не полностью;
- 3) на документах отсутствует штамп банка о принятии документов для обработки;
- 4) расходы, производимые в безналичном порядке, списываются непосредственно на счета затрат, минуя счета расчетов.

1. Отсутствие выписок банка, подчистки и исправления в выписках банка. Полнота банковских выписок устанавливается по их постраничной нумерации и переносу остатка средств на счете. Остаток средств на конец периода в предыдущей выписке банка по счету должен совпадать с остатком средств на начало периода в следующей выписке. При обнаружении в выписке неоговоренных исправлений, подчисток, пятен, «жирных» подчеркиваний и подобных загрязнений аудитор должен провести выверку информации в банке.

2. Оправдательные документы к выпискам банка представлены не полностью. Каждая сумма, указанная в выписке банка, должна быть подтверждена оправдательным документом: платежным поручением, платежным требованием-поручением, мемориальным ордером, квитанцией к объявлению на взнос наличными и другими документами. Суммы по выпискам банка должны полностью соответствовать суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах. Если какой-либо оправдательный документ отсутствует, аудитору следует в письменном виде довести это до сведения руководителя проверяемого предприятия или уполномоченного им лица.

При отсутствии оправдательных первичных документов аудитору также следует провести выверку информации в банке.

Очень часто отсутствие оправдательных документов свидетельствует о мошенничестве с наличными денежными средствами. Поэтому следует проверить правильность и полноту зачисления денежных средств, сданных в банк наличными. Проверка осуществляется путем сопоставления квитанции к объявлению на взнос наличными, кассовой книги, отчета кассира и выписки банка на соответствующую дату.

3. На документах отсутствует штамп банка о принятии документов для обработки. На первичных оправдательных документах, приложенных к выпискам банка, должны присутствовать штамп банка и подпись операциониста банка. В случае выявления первичных документов без штампа банка аудитору следует провести выверку информации в банке.

4. Расходы, производимые в безналичном порядке, списываются непосредственно на счета учета затрат, минуя счета расчетов. В ходе проверки при выполнении аудиторских процедур проверки оборотов и сальдо по счетам аудиторы устанавливают соответствие записей, указанных в выписках банка, записям в журнале-ордере и ведомости ф. № 2 по счетам 51, 52, 55 (при ведении журнально-ордерной формы счетоводства). Особое внимание обращают

на операции по счетам в банке, которые отражаются непосредственно на счетах издержек производства и обращения (20 ... 44), минуя счета расчетов.

В соответствии с ПБУ 1/98 организации должны соблюдать принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. факты хозяйственной деятельности организации должны относиться к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Таким образом, расходы организации должны быть начислены в корреспонденции между счетами учета имущества или издержек производства и обращения и счетами расчетов с поставщиками (прочими дебиторами и кредиторами).

Кроме того, начисление задолженности перед поставщиками — один из основных методов внутреннего контроля.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные нормативные документы, которые использует аудитор при проведении контроля операций по расчетному и прочим счетам в банках.
2. Назовите основные источники информации для проверки операций по расчетному и прочим счетам в банках.
3. Для какой цели применяется вопросник аудитора при проверке операций по расчетному и прочим счетам в банках и какие вопросы в него включаются?
4. Приведите основные аудиторские процедуры, применяемые при проверке операций по расчетному и прочим счетам в банках.
5. Назовите типичные ошибки при отражении в бухгалтерском учете операций по расчетному и прочим счетам в банках.

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

25.1. Основные законодательные и нормативные документы

К основным документам, регулирующим расчеты с поставщиками и подрядчиками, относятся следующие.

1. Гражданский кодекс РФ, ч. 1 и 2.
2. Налоговый кодекс РФ, ч.1 и 2.
3. Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г.).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01).
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (Приказ Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.).
8. Методические указания о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» (Приказ Минфина РФ № 67н от 22 июля 2003 г.).
9. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ № 49 от 13 июня 1995 г.).
10. «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах между организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги» (Письмо Минфина РФ № 142 от 31 октября 1994 г.).

25.2. Цель проверки и источники информации

Основная цель проверки — установить соответствие совершенных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками действующему законодательству и достоверность отражения этих операций в бухгалтерской отчетности.

Согласно основной цели аудитору в первую очередь необходимо проверить наличие договоров с поставщиками и подрядчиками, правильность их оформления и соответствие содержания договоров экономическому смыслу совершенных сделок. Все сделки с поставщиками и подрядчиками можно разделить на две группы в зависимости от предмета и сущности заключаемых договоров. В первую группу входят расчеты с поставщиками. Предмет договоров данной группы — приобретение любых товаров (термин «товар» применяется в контексте ГК РФ) и имущественных прав. Основные формы заключаемых договоров в рамках этой группы: договор купли-продажи, поставки, энергоснабжения, мены.

Во вторую группу входят расчеты с подрядчиками. Предметом договоров этой группы является выполнение определенной работы и сдача ее результата заказчику. Основные формы договоров: договор подряда, возмездного оказания услуг, на выполнение НИОКР. Такое деление на группы обусловлено тем, что специфика договоров внутри каждой из групп требует разных подходов при проведении аудита. В первую очередь это разница в используемых приемах сбора аудиторских доказательств и порядке построения аудиторской выборки.

В ходе аудита данного раздела учета подлежат проверке: поступление товарно-материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг), в том числе неотфактурованные поставки и поставки, обеспеченные векселями; выставленные поставщикам и подрядчикам претензии; списанные безнадежные к взысканию долги; выданные авансы и полученные коммерческие кредиты. При этом особое внимание должно быть уделено просроченной задолженности и задолженности с истекшим сроком исковой давности. Аудитору следует выяснить причины возникновения такой задолженности и уточнить, какие были приняты меры к ее взысканию. При наличии дебиторской задолженности необходимо установить дату и причину ее возникновения.

Если среди контрагентов предприятия есть поставщики-нерезиденты, осуществляющие поставки за иностранную валюту, следует выяснить, как велся учет курсовых разниц, и уточнить, производился ли пересчет остатков по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на отчетную дату. При наличии поставщиков-резидентов, договоры на поставку от которых выражены в иностранной валюте (или в условных единицах), необходимо определить, каким образом в учете отражались суммовые разницы, возникшие до даты принятия товарно-материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг) к учету и после этой даты.

При применении в организации журнально-ордерной формы бухгалтерского учета все операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками отражаются в журнале-ордере № 6. При ведении учета с использованием средств автоматизированной обработки данных все операции группируются в различных аналитических карточках и ведомостях аналитического и синтетического учета.

Данные синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками должны давать полное представление о расчетах:

- с поставщиками и подрядчиками по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- с поставщиками и подрядчиками по не оплаченным в срок расчетным документам;
- с поставщиками по неотфактурованным поставкам;
- по выданным авансам;
- с поставщиками и подрядчиками по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- с поставщиками и подрядчиками по просроченным оплатой векселям;
- с поставщиками по полученному коммерческому кредиту и др.

Основные источники информации для проверки данного раздела учета:

- договоры на поставку товарно-материальных ценностей (выполнение работ, оказание услуг);
- счета-фактуры поставщиков (при импортных операциях — таможенные декларации);
- накладные на поступившие ТМЦ, акты выполненных работ;
- документы оплаты поставщикам (кассовые, банковские, акты о взаимозачетах и пр.);
- журналы регистрации счетов-фактур;
- книга покупок;
- регистры аналитического и синтетического учета.

25.3. Проверка организации внутреннего контроля по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками

Перед составлением плана и программы проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками прежде всего необходимо установить качество состояния внутреннего контроля по учету таких операций. Для достижения этой цели, как правило, прибегают к опросу (письменному и устному) работников организации. Это позволяет выявить наиболее уязвимые места в системе учета расчетов и определить дальнейшее направление проверки. Преимущественно проверяют работы, которые совсем не подвергались контролю либо мало контролировались бухгалтерией (или другой внутренней службой предприятия).

В табл. 25.1 приведен примерный перечень процедур контроля и возможных методов организации внутреннего контроля на предприятии, наличие или отсутствие которых аудитору надлежит выявить в ходе опроса.

Заполнив две последние графы таблицы, аудитор уже с достаточной степенью определенности может оценить действующую на предприятии систему внутреннего контроля применительно к разделу учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Положительный ответ на каждый из первых предложенных методов достижения поставленных двенадцати задач говорит о наличии очень высокого уровня системы внутреннего контроля в организации. Однако положительные ответы на первые предложенные методы обязательно должны подтверждаться рабочими документами службы внутреннего контроля.

После проведения анализа системы внутреннего контроля аудитору следует определить, каким образом на предприятии организован обмен информацией между службой внутреннего контроля и органом управления предприятия. Это также важный момент в понимании организации учета на предприятии, так как сами по себе результаты внутреннего контроля лишь свидетельствуют о допущенных нарушениях и ошибках, но не являются подтверждением того, что обнаруженные ошибки и нарушения будут исправлены. Поэтому аудитору следует выяснить, какие действия со стороны руководства и непосредственных исполнителей были предприняты после того, как служба внутреннего контроля выявила конкретные недостатки в системе учета.

Таблица 25.1. Оценка состояния внутреннего контроля

Наименование процедуры контроля	Конечные задачи процедуры контроля	Возможные методы проведения процедуры контроля на предприятии	Оценка наличия внутреннего контроля		Примечание
			«+»	«-»	
1. Контроль законности совершения операции и создания первичного документа	1. Все хозяйственные операции совершаются и фиксируются в учете с письменного разрешения руководства или уполномоченных на то лиц	Систематическая проверка первичной документации на наличие необходимых подписей службой внутреннего контроля			
		Отказ в принятии документа в обработку работниками бухгалтерии без необходимых подписей			
		Отказ конкретных исполнителей в исполнении хозяйственной операции без необходимых письменных распоряжений			
	2. Все хозяйственные операции совершаются в строгом соответствии с заключенными договорами и действующим законодательством	Проверка службой внутреннего контроля соответствия произведенных и зафиксированных на носителе операций хозяйственным договорам и действующему законодательству			
		Визирование договоров и прочих юридических актов главным бухгалтером или другим уполномоченным работником бухгалтерии			
2. Формальная проверка документации на наличие всех обязательных реквизитов	3. Весь массив первичных документов в части наличия необходимых реквизитов отвечает требованиям законодательства о бухгалтерском учете	Систематическая проверка службой внутреннего контроля наличия всех обязательных реквизитов в документах			
		Контроль со стороны работников бухгалтерии, обрабатывающих конкретные документы, за правильностью оформления документов			
3. Соответствие первичной документации регистрируемым оперативным фактам	4. Достижение уверенности в том, что на каждую операцию составлен документ, верно зафиксировавший совершенный оперативный факт	Систематическая проверка службой внутреннего контроля соответствия созданных и полученных первичных документов экономическому смыслу операции			
		Арифметический и логический контроль со стороны работников бухгалтерии, обрабатывающих документацию, за соответствием совершенной операции оформленному оправдательному документу			

Продолжение табл. 25.1

Наименование процедуры контроля	Конечные задачи процедуры контроля	Возможные методы проведения процедуры контроля на предприятии	Оценка наличия внутреннего контроля		Примечание
			«+»	«-»	
4. Контроль полноты регистрации первичных документов	5. Достижение уверенности, что все первичные документы на предприятии будут введены и обработаны	Проверка службой внутреннего контроля полноты регистрации документов в учетных регистрах			
		Единая нумерация первичной документации, контроль со стороны бухгалтерии за отклонениями в нумерации документов, ведение журналов регистрации первичных учетных документов			
5. Контроль точности регистрации и обработки первичных документов	6. Точный количественный и качественный перенос данных из документа в систему учета	Проверка службой внутреннего контроля соответствия занесения данных из первичного документа в систему бухгалтерского учета			
		Автоматический ввод бухгалтерской проводки с документа с помощью программных продуктов			
		Обязательная континировка первичных документов бухгалтером, производящим их обработку			
6. Контроль своевременности регистрации и обработки первичных документов	7. Достижение уверенности в том, что принцип временной определенности на предприятии соблюден	Проверка службой внутреннего контроля соответствия даты документа дате его регистрации в учетном регистре			
		Проведение инвентаризации и сверок расчетов в целях установления реальности числящихся в учете сумм на определенную дату			
		Система поощрений и наказаний за выполнение бухгалтером — исполнителем своих обязанностей, в том числе за своевременность регистрации документов			
7. Контроль документопотоков	8. Достижение уверенности в том, что на предприятии исполняются действующие графики документооборота	Проверка службой внутреннего контроля исполнения функций персонала, участвующего в системе документооборота в соответствии с действующими графиками			
		Контроль со стороны бухгалтерии за сроками оборота документов			

Продолжение табл. 25.1

Наименование процедуры контроля	Конечные задачи процедуры контроля	Возможные методы проведения процедуры контроля на предприятии	Оценка наличия внутреннего контроля		Примечание
			«+»	«-»	
8. Контроль защиты информации при организации обработки и регистрации документов	9. Достижение уверенности в том, что в процессе регистрации и обработки информации вся первичная документация будет защищена от несанкционированного доступа	Проверка службой внутреннего контроля организации хранения документов в процессе текущей деятельности			
		Определение круга лиц, имеющих право доступа к той или иной документации, контроль со стороны работников бухгалтерии за документами, находящимися у них на обработке			
9. Контроль системы защиты информации в условиях КОД		Практика введения паролей на автоматизированных рабочих местах (АРМ), установление системным оператором определенного порядка доступа к информации с другого АРМ			
10. Контроль организации хранения документов	10. Достижение уверенности в том, что в организованной на предприятии системе хранения документов не будет допущено утери или исправления первичной документации на протяжении всего срока ее хранения	Проверка службой внутреннего контроля соблюдения требований нормативных актов в части организации архивной службы			
		Контроль со стороны бухгалтерии за соблюдением сроков сдачи документации в архив и сроков хранения первичной документации			
		Инвентаризация дел в архивах			
11. Контроль за истребованием кредиторской задолженности	11. Достижение уверенности в том, что с любой сомнительной или просроченной задолженностью на предприятии будет проводиться необходимая работа по ее истребованию	Систематическая проверка службой внутреннего контроля (ВК) своевременности предъявления претензий поставщикам и своевременности подачи дел в арбитражные суды и отслеживание результатов проведенных мероприятий			
		Контроль со стороны бухгалтерии за своевременностью истребования задолженности			

Окончание табл. 25.1

Наименование процедуры контроля	Конечные задачи процедуры контроля	Возможные методы проведения процедуры контроля на предприятии	Оценка наличия внутреннего контроля		Примечание
			«+»	«-»	
12. Контроль за правильностью отражения операций на счетах бухгалтерского учета	12. Достижение уверенности в том, что все операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками будут отражены на соответствующих экономическому смыслу совершенной операции счетах бухгалтерского учета	Использование на предприятии автоматизированных средств обработки данных, в которых реализована возможность автоматического формирования корреспонденции счетов по типовым операциям			
		Контроль со стороны службы внутреннего контроля и главного бухгалтера (или другого ответственного лица) за правильностью произведенных на счетах учета записей			
		Разработка типовых корреспонденций счетов без дальнейшего контроля за их соблюдением			

25.4. План и программа проверки

План и программа аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками строятся с учетом результатов проверки системы внутреннего контроля этого раздела. План аудита должен охватить следующие основные направления проверки:

- правовую оценку договоров с поставщиками и подрядчиками с позиций действующего законодательства;
- организацию первичного учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками;
- организацию бухгалтерского учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками;
- организацию налогового учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками.

Содержание плана и программы проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками приведены в табл. 25.2 и 25.3.

Таблица 25.2. **План аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками**

Проверяемая организация	ЗАО «Ритм»
Период проверки	1 января 2006 — 30 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	120
Руководитель аудиторской группы	Сидоров П.П.
Состав аудиторской группы	Сидоров П.П., Петрова Л.В.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	1%

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения аудита	Исполнитель	Примечания
1	Правовая оценка договоров с поставщиками и подрядчиками	01.03.06— 01.12.06	Сидоров П.П.	При возникновении необходимости — привлечение эксперта
2	Проверка организации первичного учета расчетов с поставщиками и подрядчиками	01.03.06— 06.12.06	Петрова Л.В.	
3	Проверка состояния задолженности перед поставщиками и подрядчиками	04.04.06— 06.12.06	Сидоров П.П.	
4	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете различных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками	07.04.06— 25.12.06	Сидоров П.П. Петрова Л.В.	
5	Проверка соответствия данных аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками данным сводного (синтетического) учета	26.04.06— 27.12.06	Петрова Л.В.	
6	Проверка организации налогового учета по расчетам с поставщиками и подрядчиками	26.04.06— 30.12.06	Сидоров П.П.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Первый этап проведения аудита по расчетам с поставщиками и подрядчиками — правовая оценка договоров с позиций действующего законодательства. Необходимость проведения этой процедуры обусловлена тем, что в зависимости от правовой формы

и условий договора различаются и варианты отражения в учете операций с поставщиками и подрядчиками. Юридический статус контрагента и его права заниматься определенными видами деятельности напрямую влияют на порядок принятия к учету затрат и налога на добавленную стоимость.

Таблица 25.3. **Программа аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками**

Проверяемая организация	ЗАО «Ритм»
Период проверки	1 января 2006 — 30 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	120
Руководитель аудиторской группы	Сидоров П.П.
Состав аудиторской группы	Сидоров П.П., Петрова Л.В.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	1%

№ п/п	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения аудита	Испол- нитель	Рабочие документы аудитора	Примечания
1	Правовая оценка договоров с поставщиками и подрядчиками	01.03.06— 03.12.06	Сидо- ров П.П.	Договор, соглаше- ния, контракты; копии переписки или заключение эксперта (в слу- чае его привле- чения)	При провер- ке применять непредстави- тельную вы- борку
1.1	Экспертиза догово- ров с поставщи- ками				
1.2	Экспертиза дого- воров с подрядчи- ками				
2	Проверка органи- зации первичного учета расчетов с поставщиками и подрядчиками	01.03.06— 06.12.06	Петро- ва Л.В.	Первичные доку- менты (накладные, счета-фактуры, акты сдачи-при- емки), договоры, данные складского учета, данные бух- галтерского учета, книга покупок, графики докумен- тооборота, органи- зационно-распоря- дительная доку- ментация по во- просам хранения и доступа к пер- вичной учетной документации (ПУД)	При осущест- влении про- верки по поступлению ТМЦ — при- менять репре- зентативную выборку (ме- тод система- тического отбора), опе- рации по при- нятию к учету услуг (ра- бот) — вы- борка непред- ставительная
2.1	Проверка досто- верности (полноты и точности) фак- тов оприходования ТМЦ, принятия к учету работ, услуг				
2.2	Проверка опера- тивности регистра- ции фактов посту- пления сырья и материалов, ока- зания услуг				

Продолжение табл. 25.3

<i>№ п/п</i>	<i>Перечень аудиторских процедур по разделам аудита</i>	<i>Период проведения аудита</i>	<i>Испол- нитель</i>	<i>Рабочие документы аудитора</i>	<i>Примечания</i>
2.3 2.4 2.5 2.6	Проверка законности ПУД Проверка соблюдения графика документооборота Проверка полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах Проверка организации хранения документов и организации доступа к ПУД				
3 3.1 3.2	Проверка состояния задолженности перед поставщиками и подрядчиками Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности Проверка правильности списания дебиторской задолженности, безнадежной ко взысканию	04.04.06— 06.12.06	Сидоров П.П.	Регистры бухгалтерского учета, акты сверок, ответы на запросы поставщикам, решения судов в части признания задолженности безнадежной ко взысканию и т.д.	Провести выборочную инвентаризацию задолженности, списанные безнадежные долги проверять сплошным методом
4 4.1 4.2 4.3	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете отдельных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками Проверка расчетов по неотфактурованным поставкам Проверка расчетов по векселям выданным Проверка расчетов по коммерческим кредитам	07.04.06— 25.12.06	Сидоров П.П. Петрова Л.В.	Регистры бухгалтерского учета, первичные документы (накладные, счета-фактуры, акты сдачи-приемки), договоры, претензионные письма с приложенной документацией	Проверку проводить сплошным методом

Окончание табл. 25.3

<i>№ п/п</i>	<i>Перечень аудиторских процедур по разделам аудита</i>	<i>Период проведения аудита</i>	<i>Испол- нитель</i>	<i>Рабочие документы аудитора</i>	<i>Примечания</i>
4.4	Проверка расчетов по претензиям	26.04.06— 27.12.06	Петро- ва Л.В.	Регистры анали- тического учета, регистры синте- тического (свод- ного) учета, от- четность	—
4.5	Проверка учета кур- совых и суммовых разниц				
5	Проверка соответ- ствия данных ана- литического учета расчетов с постав- щиками и подряд- чиками данным сводного (синтети- ческого) учета				
5.1	Проверка соответ- ствия данных ана- литического учета оборотам и остат- кам по счетам син- тетического учета	26.04.06— 30.12.06	Сидо- ров П.П.	Регистры налого- вого учета, реги- стры бухгалтер- ского учета, договоры, пер- вичные документы	—
5.2	Проверка правиль- ности отражения в отчетности ито- говых данных по расчетам с постав- щиками и подряд- чиками				
6	Проверка органи- зации налогового учета по расчетам с поставщиками и подрядчиками				
6.1	Налоговый учет процентов по век- селям и коммерче- ским кредитам				
6.2	Налоговый учет сомнительной задолженности				
6.3	Налоговый учет суммовых разниц				
6.4	Учет налога на до- бавленную стои- мость				

Руководитель аудиторской организации

(подпись)

Руководитель аудиторской группы

(подпись)

Различают две группы договоров: с поставщиками и с подрядчиками.

Экспертиза договоров с поставщиками. Договорами этой группы оформляют операции по поступлению на предприятие различных товарно-материальных ценностей и имущественных прав. В ходе проведения аудита аудитору надлежит убедиться в том, что форма заключенного договора полностью соответствует экономическому смыслу совершенной предприятием сделки. Кроме того, должна быть получена уверенность в том, что договор содержит все существенные условия и риск признания договора недействительным отсутствует. Договоры с поставщиками отличается одна *существенная особенность*: предмет этих договоров — приобретение вещи или вещных прав, обладающих количественными и стоимостными характеристиками. Проверка соблюдения этих договоров — достаточно несложная процедура, так как здесь нужно всего лишь сверить данные количественного и стоимостного учета по приобретенным ценностям с условиями договора, подтвердив тем самым факт совершения сделки. Как правило, договоры с поставщиками проверяют, используя репрезентативную выборку, поскольку все они достаточно однотипны, и при проверке определенного количества отобранных договоров можно составить мнение о всей проверяемой совокупности.

Экспертиза договоров с подрядчиками. Гораздо более трудоемкая процедура — подтверждение факта выполнения работ, оказания услуг по договорам с подрядчиками. Это связано с тем, что предметом названных договоров является выполнение определенной работы и сдача ее результатов заказчику. Некоторые виды работ и услуг при этом не имеют вещного выражения, и определить их содержание и полноту не всегда просто. Среди договоров данной группы наибольший риск с точки зрения аудита представляют договоры возмездного оказания услуг: реклама, маркетинговые исследования, консультационные, нотариальные, пожарные, охранные услуги и т.д. Как правило, все перечисленные услуги очень дороги, а риск того, что подтверждающие их совершение первичные документы (а для аудитора — аудиторские доказательства) некачественны, — очень велик. Кроме того, здесь велика вероятность наличия фиктивных договоров, обеспечивающих фиктивные выплаты.

Учитывая все эти факторы, аудитору следует очень ответственно подходить к правовой оценке договоров второй группы, особенно договоров возмездного оказания услуг. При аудите следует применять либо сплошную проверку таких договоров, либо не-

представительную выборку договоров с большой степенью риска, опираясь на личное суждение аудитора. При необходимости аудитору следует привлечь к правовой экспертизе договоров эксперта, компетентного в юридических вопросах.

Вопросы проведения аудиторских процедур, приведенных в программе аудита, по проверке организации первичного, бухгалтерского и налогового учета рассмотрены в п. 25.5, 25.6.

25.5. Аудиторская проверка первичного учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками

При проверке учета расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитору необходимо оценить качество первичной информации, поступающей в систему бухгалтерского учета. Связано это с тем, что практически все документы по расчетам поступают на предприятие извне, увеличивая внутрихозяйственный и контрольный риски при проведении аудита. Причин тому несколько:

- отсутствие многократного контроля за первичными документами на стадии их создания и проверки (как это происходит с документацией, создаваемой на предприятии);
- сложность восстановления отсутствующих и исправления неправильно оформленных документов;
- большая вероятность несвоевременного поступления подтверждающих документов;
- значительная часть первичных документов, подтверждающих совершение этих операций (особенно операций, связанных с договорами на оказание услуг), не унифицирована. Отсюда риск того, что первичная документация может быть не признана в качестве подтверждающей, если будут какие-либо сомнения в правильности оформления документов и их комплектности.

В таких условиях анализ организации первичного учета позволит аудитору более квалифицированно провести основные аудиторские процедуры по данному разделу и более обоснованно определить объемы выборки и способы отбора элементов проверяемой совокупности. Кроме того, результаты организации первичного учета позволят ответить на вопрос о качестве первичной учетной документации, которая будет использоваться аудитором в качестве аудиторских доказательств.

Аудиторская проверка организации первичного учета строится по следующей схеме.

1. Определяется степень воздействия на организацию первичного учета различных внутренних и внешних факторов (среди внешних — требования законодательства, принадлежность организации, специфика отрасли, размеры предприятия, местоположение, используемые ресурсы; внутренние факторы — организационная структура, философия управления и стиль работы руководителей, методы распределения полномочий и ответственности, информационное и кадровое обеспечение, техническая оснащенность).

2. Оценивается внутрихозяйственный риск системы первичного учета по результатам проведения аналитических процедур.

3. Определяется примерный объем первичной учетной документации, представляемой к проверке.

Вариант опросника работников бухгалтерии, ведущих учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, приведен в табл. 25.4.

При проведении аудита организации первичного учета по разделу учета расчетов с поставщиками и подрядчиками применяются следующие методы сбора аудиторских доказательств.

Проверка достоверности (полноты и точности) фактов оприходования товарно-материальных ценностей, принятия к учету работ, услуг. Основная цель проверки — достижение уверенности в том, что на предприятии присутствует вся первичная документация по всем поступившим ценностям и всем оказанным услугам за отчетный период. Выборку на данном участке целесообразно осуществлять следующим образом: операции по поступлению товарно-материальных ценностей (ТМЦ) — выборка репрезентативная (осуществлять с помощью случайного или систематического отбора); операции по приобретению работ, услуг — выборка непредставительная, в зависимости от предмета договоров, их стоимости и прочих факторов. При этом, проверяя полноту отражения приобретенных работ, услуг, аудитор может использовать информацию о типичном «наборе» услуг, предоставляемых проверяемой организации за определенный период, которую можно получить в устном опросе или используя учетные регистры за предыдущие периоды. Проводя эту процедуру, аудитору надлежит сверить данные первичных приходных документов с договорами на поставку с тем или иным поставщиком. Затем необходимо проверить наличие счетов-фактур от поставщиков по каждой конкретной сделке (целесообразно использовать журнал регистрации счетов-фактур). После этого следует сверить данные указанных документов с данными складского учета или с информацией от бухгалтерии о принятых к учету работах, услугах.

Проверка оперативности регистрации фактов поступления сырья и материалов, оказания услуг. Аудитор должен установить причины расхождений (если они есть) между датами совершения хозяйственных операций и сроками их регистрации в учете, а также выяснить, имеют такие факты разовый или систематический характер. С помощью опроса главного бухгалтера (его заместителя или работника отдела по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками) аудитор должен выяснить, каким образом и в какие сроки обрабатываются поступившие на предприятие документы, каковы основные каналы поступления документов, ведется ли их централизованная регистрация, осуществляются ли работы по истребованию документов в случае их отсутствия, некомплектности или некачественности и как в таких ситуациях происходит принятие к учету ТМЦ, работ, услуг. Также для целей настоящей процедуры аудитору будет полезно ознакомиться с перечнем постоянных и разовых контрагентов предприятия, и документам последних уделить особое внимание.

Проверка законности оформления и содержания первичной учетной документации по операциям расчетов с поставщиками и подрядчиками. Проведение этой процедуры *обязательно*. Ее цель — получение достаточного количества доказательств того, что весь массив ПУД имеет юридическую силу (т.е. соблюдены все требования к оформлению документации). Аудитор полистно просматривает те документы, которые были отобраны им для проверки ранее (в соответствии с выбранными критериями). К проверке документации, оформляющей операции, по которым были обнаружены расхождения, следует подойти с особой тщательностью.

По результатам проведения данной процедуры аудитор должен выявить общий уровень соблюдения правил оформления документов по данному участку и, выявив нарушения, отразить их в акте проверки. Информация по тем операциям, где документов не удалось обнаружить, либо они оформлены неверно (отдельные реквизиты отсутствуют, либо в документах имеются неоговоренные исправления), обязательно должна быть учтена в дальнейшем, при проверке их отражения на счетах учета.

Проверка соблюдения графика документооборота. Проверка проводится с целью установить наличие или отсутствие графика документооборота по операциям с поставщиками и подрядчиками и на все ли первичные документы он составлен. В ходе этой процедуры целесообразно заполнить табл. 25.5, чтобы проследить основные этапы документооборота всех первичных документов, участвующих в оформлении операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками.

При необходимости аудитор может также лично проследить за движением конкретного документа и исполнением сроков его создания и обработки. По операциям, оформляемым документами, графики оборота которых не составлены или составлены только формально, есть риск того, что первичные документы:

- могут отсутствовать;
- могут быть утеряны;
- будут приняты к учету (т.е. проверены и обработаны) не своевременно (например, в следующем отчетном периоде);
- содержат приписки (так как отсутствие контроля способствует подобным ситуациям) и т.д.

Исходя из этого на документацию, на которую нет графиков документооборота или эти графики реально не используются, при проведении следующей процедуры аудитор должен обратить особое внимание.

Проверка полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах. Эта проверка нацелена на получение достаточного количества доказательств того, что при принятии документа к учету были соблюдены следующие принципы:

- 1) было достаточно оснований для регистрации документа в системе учета;
- 2) все документы, оформляющие проверяемые операции, зарегистрированы полностью;
- 3) все документы зарегистрированы своевременно;
- 4) все документы зарегистрированы в соответствующих данной хозяйственной операции учетных регистрах;
- 5) все документы отражены в соответствии с экономической сущностью операции и по всем документам проведен точный количественный и качественный перенос данных в систему учета;
- 6) документ принят к учету единожды.

Выборка документов, проверяемых в рамках данной процедуры, должна проводиться с учетом результатов предшествующих процедур. Особо внимательно следует подойти:

- к документам, на которые не составлены графики документооборота;
- к операциям, где отсутствуют либо первичные документы, либо определенные реквизиты в них.

Проверка организации хранения документов и организации доступа к первичной учетной документации. Цель проведения этой процедуры — установить, соблюдены ли на предприятии правила

хранения документации в процессе текущей деятельности и правила хранения документов в архиве предприятия. Если на предприятии нет четко установленного порядка хранения документации в период исполнения документов и в период хранения уже исполненных документов в архиве, возникает большой риск несанкционированного доступа к ПУД. Это, в свою очередь, может привести как к утере документов, так и к разного рода злоупотреблениям с первичной учетной документацией: припискам, исправлениям в документах, уничтожению или подлогу документов.

Все организации обязаны хранить первичную учетную документацию не менее пяти лет¹. Соблюдение этого срока также надлежит проверить в ходе проведения данной процедуры.

Источниками информации аудитору могут служить графики документооборота (где указаны сроки сдачи документов в архив), оформленные к передаче в архив и уже хранящиеся в архиве дела, акты о выделении документов к уничтожению. Кроме того, в ходе проверки может быть использована информация о наличии или отсутствии на предприятии системы паролей доступа к автоматизированным рабочим местам, на которых осуществляется создание и обработка документов данного раздела учета.

Сведения, полученные в ходе аудита организации первичного учета по этому разделу, используются для определения дальнейшей тактики проведения проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (глубины проверки бухгалтерского и налогового учета, определения объемов выборки на отдельных участках и способов отбора проверяемой совокупности).

25.6. Аудиторская проверка организации бухгалтерского и налогового учета расчетов с поставщиками и подрядчиками

Учитывая результаты проведенных ранее процедур, аудитор может приступить к детальной проверке оборотов и сальдо по счетам учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Для проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности опера-

¹ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 98).

ций данного раздела учета применяются следующие аудиторские процедуры.

Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженностей. Цель процедуры — достижение уверенности в том, что задолженности контрагентов и задолженности перед контрагентами числятся на счетах учета в реальных значениях. Наиболее эффективным способом проведения данной процедуры является *инвентаризация расчетов*. Учитывая, что на некоторых предприятиях инвентаризация расчетов проводится некачественно или не проводится вовсе, аудитор должен настоять на проведении этой процедуры. В ходе инвентаризации устанавливаются сроки возникновения задолженности, реальность ее погашения, тождественность расчетов с различными организациями, правильность и обоснованность числящихся по балансу сумм дебиторской и кредиторской задолженностей, а также предъявлены ли иски на взыскание просроченной дебиторской задолженности. Инвентаризацию целесообразно проводить посредством запроса к контрагенту аудируемой организации о состоянии расчетов на определенную дату с приложением к запросу расшифровки задолженности. Запросы-подтверждения или акты сверок (обычно используют именно их) могут быть оформлены на бланке предприятия. Такой запрос отправляется поставщику или подрядчику в двух экземплярах, один из которых с подтвержденной (или нет) суммой возвращается аудитору. Это одна из важнейших процедур аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками, так как операции с кредиторской задолженностью и погашением ее наличными денежными средствами представляют возможность для мошенничества, растрат и искажений данных финансовой отчетности. Необходимо принимать во внимание данное обстоятельство и знать типичные методы совершения и сокрытия подобных действий.

Наиболее значительных размеров мошенничество может достигать при осуществлении закупочных операций. Нарушения при закупках сырья могут быть как простыми, например, предъявление в качестве оправдательных документов накладных и счетов фиктивных фирм, что легко выявляется в ходе инвентаризации и сверок расчетов, так и очень сложные, которые почти невозможно вскрыть при помощи аудиторской проверки, когда мошенничество осуществляется по взаимной договоренности должностных лиц обеих сторон сделки в целях обеспечения неверных кассовых выплат. Аудитору следует убедиться также в том, что за проверяемый период не было случаев перекрытия кредиторской

задолженности перед одним контрагентом дебиторской задолженностью другого. Кроме того, суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности должны быть своевременно списаны на внереализационные доходы организации.

Проверка правильности списания дебиторской задолженности, безнадежной ко взысканию. Процедура проводится, если на предприятии происходили случаи списания дебиторской задолженности со счета 60, субсчета «Авансы выданные» (так как дебиторская задолженность может возникнуть только на этом субсчете). Проверке подлежат обороты по следующим счетам: по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» или дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Кроме того, надлежит проверить факт отражения списанных в качестве безнадежных ко взысканию сумм на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности (в общем случае 3 года), а также другие долги, нереальные ко взысканию, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на счет средств резерва сомнительных долгов либо на счет прочих доходов и расходов, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались.

Аудитору следует иметь в виду, что при списании задолженности в связи с истечением срока исковой давности началом окончания срока исковой давности считается дата окончания срока исполнения обязательств должником.

По обязательствам, срок исполнения которых не определен либо определен моментом востребования, течение исковой давности начинается с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Если на предприятии списывается дебиторская задолженность, нереальная ко взысканию, аудитору надлежит убедиться, что во взыскании списанной задолженности было отказано в судебном порядке и на предприятии есть в наличии оправдательные документы (постановление суда о признании должника неплатежеспособным, выписка из государственного реестра о том, что организация прекратила свою деятельность и пр.).

Списание долга вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность

должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Проверка расчетов по неотфактурованным поставкам. Цель процедуры — проверка отражения на счетах учета операций по получению товарно-материальных ценностей (ТМЦ) (работ, услуг) от сторонних организаций, не подтвержденных в течение определенного срока первичными документами. Отсутствие подтверждающих документов выявляется в ходе проведения аудита системы первичного учета по данному разделу. При проверке необходимо учитывать следующее:

- аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» должен обеспечивать получение данных по неотфактурованным поставкам;
- материальные ценности (работы, услуги) по неотфактурованным поставкам должны быть учтены по ценам и на условиях, предусмотренных договором.

Аудитору надлежит убедиться в том, что затребуются документы по неотфактурованным поставкам на предприятии в разумные сроки. По тем неотфактурованным поставкам, где подтверждающие документы отсутствуют достаточно долгое время (имеется в виду, что на момент составления отчетов — налоговых и финансовых — документы еще не поступили), аудитору надлежит убедиться в том, что входящий НДС по таким поставкам не был принят к возмещению. Если подтверждающие документы поступили и имеются какие-либо расхождения в ценах и номенклатуре, аудитору следует проверить правильность корректировки сумм по соответствующим им позициям на счетах бухгалтерского учета (особое внимание уделить ТМЦ (работам, услугам), которые к моменту поступления документов уже были списаны на затраты проверяемого периода. При этом следует учесть, что в случае, когда подтверждающие документы поступают в следующем отчетном периоде, суммы корректировки относятся на счета внереализационных доходов (расходов).

Проверка расчетов по выданным векселям. Если на предприятии практикуется проведение расчетов за поставленные материальные ценности (выполненные работы, оказанные услуги) собственными векселями, аудитору надлежит обратить внимание на следующие моменты:

- аналитический учет по счету 60 должен обеспечить возможность получения данных в разрезе поставщиков по вы-

данным векселям, срок оплаты которых не наступил, и по просроченным оплатой векселям;

- по векселям, просроченным оплатой, с истекшим сроком исковой давности необходимо проверить своевременность списания кредиторской задолженности на внереализационные доходы организации;
- если по выданному векселю предусмотрено начисление процентов (или дисконт), то эти проценты (или дисконт) должны своевременно увеличивать кредиторскую задолженность предприятия и отражаться на счетах учета прочих доходов и расходов (по дебету счета 91).

Проверка расчетов по коммерческим кредитам. Если с передачей в собственность другой стороне товаров (работ, услуг) предусматривается предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров (работ, услуг), то эти операции должны быть оформлены договорами коммерческого кредита.

Если материальные ценности поступили на условиях коммерческого кредита, аудитору следует иметь в виду, что:

- аналитический учет по счету 60 должен обеспечить возможность получения данных в разрезе поставщиков по полученным коммерческим кредитам;
- проценты, причитающиеся к уплате по договору коммерческого кредита, включаются в стоимость товарно-материальных ценностей (работ, услуг), приобретенных на условиях коммерческого кредита (отражаются по дебету счетов 10, 15, 20, 25, 26 и пр.), если эти проценты начислены до принятия ценностей к учету. После этой даты проценты учитываются в составе операционных доходов (расходов).

Проверка расчетов по претензиям. Если счет поставщика оплачен и акцептован до поступления ТМЦ (оказания работ, выполнения услуг), а при приемке на склад обнаружили недостача ТМЦ против отфактурованного количества либо несоответствие принятых ТМЦ (работ, услуг) по ценам, качеству, номенклатуре против оговоренных в договоре величин, поставщикам предъявляется претензия. На неудовлетворенные претензии поставщику должен быть предъявлен иск. При проверке таких операций аудитор должен обратить внимание на следующие моменты:

- в соответствии с новым Планом счетов все претензии учитываются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по претензиям»;

- необходимо убедиться (путем отправления запроса поставщику) в том, что претензия действительно была предъявлена и что отраженные на счете 76 (субсчет «Расчеты по претензиям») суммы соответствуют значениям, указанным в коммерческом акте;
- претензия должна быть предъявлена своевременно (в противном случае суд может отказать в удовлетворении иска);
- пакет документов, приложенных к претензии и исковым заявлениям, должен быть доказательным. В частности, здесь должны присутствовать, как минимум, претензионный расчет, коммерческий акт об установленном расхождении в количестве и качестве при приеме ТМЦ (в качестве при приеме выполненных работ, оказанных услуг), претензионное удостоверение о полномочии участников количественной и качественной выбраковки, документы, подтверждающие произведенные расходы, стоимость которых возмещается за счет поставщика.

Проверка учета курсовых разниц. Если у проверяемого предприятия есть поставщики-нерезиденты, а также если расчеты между контрагентами-резидентами проводятся в рублях, а в договоре сумма указана в иностранной валюте или в условных единицах, в учете возникают курсовые разницы. При проверке аудитор должен убедиться в правильности расчета курсовых разниц, отнесенных на прочие доходы и расходы организации. В соответствии с п. 7 ПБУ 3/2006 пересчет проводится по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте (при импорте ТМЦ — на дату перехода права собственности на импортированное имущество, при импорте услуг — на дату фактического потребления услуги), а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. Курсовые разницы подлежат отражению на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (по дебету счета 91 — если курсовая разница положительная, по кредиту — если отрицательная).

Проверка соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета. В ходе проведения этой процедуры проверяется полнота и достоверность отражения на счетах синтетического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Аудитору необходимо сверить методом пересчета итоговые данные по регистрам аналитического учета с суммами, отраженными на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и на субсчетах к этому счету. В частности, при ведении

учета с использованием журнала-ордера № 6 итоговые данные должны совпадать с оборотами и остатками по счету 60, при этом ведомость учета неотфактурованных поставок (ф. № 6-с), ведомость учета материалов в пути (ф. № 6а-с) должны в сумме соответствовать одноименным субсчетам к счету 60. При автоматизированном способе ведения учета (конечно, если автоматизация комплексная) необходимость в данной процедуре отпадает, так как все сводные (синтетические) регистры формируются автоматически на основании однократно введенной первичной информации.

Проверка правильности отражения в отчетности итоговых данных по расчетам с поставщиками и подрядчиками. Основная цель проверки — определение достоверности сумм кредиторской и дебиторской задолженностей в части расчетов с поставщиками и подрядчиками, отраженных в отчетности аудируемого предприятия. Проверяются бухгалтерский баланс (в части статей актива «Авансы выданные» и статей пассива «Поставщики и подрядчики», «Векселя к уплате») и приложение к бухгалтерскому балансу (в части наличия на начало и конец года отдельных видов дебиторской и кредиторской задолженностей). Основные нарушения при отражении сумм дебиторской и кредиторской задолженностей в отчетности — зачет различных статей задолженности между собой (так называемое «сворачивание» задолженности). В ходе проверки аудитору следует убедиться, что суммы, отраженные в активе, пассиве баланса и в приложении к бухгалтерскому балансу соответствуют остаткам дебиторской и кредиторской задолженностей на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Налоговый учет процентов по векселям и коммерческим кредитам. Если кредиторская задолженность обеспечена векселем и предусматривает уплату поставщику определенного процента, необходимо обратить внимание на учет процентов по этим обязательствам в целях налогообложения. В настоящее время проценты по долговым обязательствам признаются расходом организации в целях налогообложения при соблюдении следующих условий (пп. 2 п. 1 статьи 65 и п. 1 статьи 269 НК РФ):

- расходом признаются проценты, начисленные за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения ценных бумаг у третьих лиц);
- размер начисленных по долговому обязательству процентов существенно (более чем на 20% в ту или иную сторону) не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых

по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях. Если долговые обязательства, выданные в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях, отсутствуют, то предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на 10% (когда долговое обязательство выражено в рублях) и равной 15% (по долговым обязательствам в иностранной валюте).

Кроме того, аудитору следует помнить, что в налоговом учете проценты по заемным средствам, связанным с приобретением ценностей, отражаются в составе внереализационных расходов, тогда как в бухгалтерском учете проценты по заемным средствам включаются в состав операционных расходов только после принятия ценностей к учету. До этого момента проценты по заемным средствам включаются в стоимость приобретаемых ценностей.

Налоговый учет сомнительной задолженности. Если учетной политикой предусмотрено создание резервов по сомнительным долгам, то аудитору следует учесть следующее:

- в соответствии с п. 4 ст. 266 НК РФ сумма резерва определяется по результатам проведенной на последний день отчетного периода инвентаризации дебиторской задолженности следующим образом. По сомнительным долгам со сроком возникновения свыше 90 дней задолженность включается в резерв в полной сумме; по сомнительным долгам со сроком возникновения от 45 до 90 дней — 50% суммы долга; со сроком возникновения меньше 45 дней — в резерв не включаются. Общая сумма резерва не должна превышать 10% выручки отчетного (налогового) периода и может быть использована только на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в соответствии с законодательством (истечение срока исковой давности; невозможность взыскания, подтвержденная соответствующим актом государственного органа, либо ликвидация предприятия). Суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам производятся равномерно в течение отчетного (налогового) периода (п. 3 ст. 266 НК РФ);
- расходы по списанию долгов, признанных безнадежными ко взысканию, осуществляются только за счет суммы созданного резерва. Если сумма списываемой задолженности превышает сумму созданного резерва, разница подлежит включению в состав внереализационных расходов (п. 5 ст. 266 НК РФ).

Учет налога на добавленную стоимость. Суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), подлежат вычету из общей суммы исчисленного к уплате налога на добавленную стоимость и отражаются на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Предприятие вправе произвести налоговые вычеты, если:

- товар (работа, услуга) принят к учету;
- товар (работа, услуга) фактически оплачен, что подтверждается первичными документами;
- на приобретенный товар (работу, услугу) имеется выписанный в установленном Налоговым кодексом РФ порядке счет-фактура.

При проверке учета НДС по приобретенным ценностям (работам, услугам) аудитору следует учесть следующее:

1) счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением установленного НК РФ порядка (несоблюдение обязательных реквизитов, отсутствие подписей ответственных лиц), не могут служить основанием для принятия НДС к возмещению;

2) составление счетов-фактур и ведение книги покупок обязательно для всех налогоплательщиков как в случае осуществления операций, подлежащих налогообложению, так и освобождаемых от налогообложения (исключение составляют освобожденные от налогообложения операции, осуществляемые банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами, а также операции по реализации ценных бумаг);

3) если обязательство по условиям сделки выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счетах-фактурах, также могут быть выражены в иностранной валюте.

Проверяя суммы предъявленного к возмещению НДС, аудитор сверяет соответствие оборотов за отчетный период по дебету счета 68 «Расчеты с бюджетом» в корреспонденции со счетом 19 с итоговыми суммами за этот период в книге покупок.

25.7. Типичные ошибки

Проводя аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками, аудитор должен знать о возможных ошибках и нарушениях, свойственных данному разделу учета. Наиболее типичные из них сгруппированы следующим образом.

1. В части организации первичного учета:

- арифметические ошибки при фиксировании оперативного факта (при измерении количества, веса, размеров и т.п.);

- несвоевременная регистрация оперативного факта на носителе информации;
- регистрация хозяйственных операций в документах неунифицированной формы (в случае, если для данной операции унифицированный документ предусмотрен);
- отсутствие необходимых реквизитов, придающих документу юридическую силу;
- нарушения, допущенные при оформлении первичного документа (заполнение документов средствами, не допускающими их долговременного хранения, нарушения при внесении исправлений в первичный документ);
- отсутствие графиков документооборота;
- ошибки при регистрации документа (количественные либо качественные расхождения при переносе данных из документа в учетные регистры);
- несвоевременная регистрация документа в учетном регистре (либо отсутствие данных в учетном регистре по отдельным первичным документам);
- нарушения сроков хранения документации в архиве;
- уничтожение первичных документов без акта о выделении документов к уничтожению;
- нарушения при оформлении дел с первичной учетной документацией (касается кассовых и банковских документов).

2. В части организации бухгалтерского и налогового учета:

- перекрытие задолженности одного контрагента авансами, выданными другому контрагенту (проводка: Дт 60—Кт 60 субсчет «Авансы выданные», 76);
- несвоевременное списание задолженности в связи с неверным исчислением сроков исковой давности (проводка: Дт 91 «Прочие доходы и расходы» — Кт 60);
- возмещение входящего НДС по неотфактурованным поставкам (проводки Дт 19—Кт 60 субсчет «Неотфактурованные поставки» и Дт 68—Кт 19);
- отсутствие корректировки по списанным на затраты ТМЦ (работам, услугам), ранее отраженным как неотфактурованные поставки, документы по которым поступили и имеют несоответствия с ранее отраженными в учете показателями;
- возмещение входящего НДС по поставкам, обеспеченным выданными организацией собственными векселями;
- несвоевременное предъявление претензий поставщикам (проводка: Дт 76 субсчет «Расчеты по претензиям» — Кт 60),

отражение на счете 76 субсчет «Расчеты по претензиям» не-реальных сумм;

- счетные ошибки при исчислении курсовых разниц (проводки Дт 91—Кт 60 или Дт 60—Кт 91);
- списание безнадежного долга на счет прочих доходов и расходов при наличии ранее образованного резерва под эту задолженность (проводка Дт 91—Кт 60);
- неправомерное признание задолженности безнадежной и ее списание за счет резерва по сомнительным долгам либо за счет прочих расходов (проводки Дт 63 или 91 — Кт 60 субсчет «Авансы выданные»);
- отсутствие аналитического учета по: поставщикам, не оплаченным в срок расчетным документам, неотфактурованным поставкам, авансам выданным, выданным векселям, просроченным оплатой векселям и др. (исходя из требований нормативных актов);
- нарушение методологии учета в части неверно составленных корреспонденций счетов.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые аудитором при проверке учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.
2. В чем отличие договора поставки от договора подряда? Какие правовые формы имеют договоры с поставщиками и подрядчиками?
3. Перечислите основные источники информации при проверке учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.
4. Какие методы внутреннего контроля по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками надлежит проверить аудитору в ходе оценки системы внутреннего контроля на предприятии?
5. Назовите основные процедуры сбора доказательств при проверке организации первичного учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.
6. Приведите основные процедуры сбора доказательств при проведении проверки организации бухгалтерского и налогового учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.
7. Назовите типичные ошибки по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками.

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И СОБЛЮДЕНИЮ ТРУДОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

26.1. Основные законодательные и нормативные документы

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Инструкция о составе фонда заработной платы и выплат социального характера (утв. Постановлением Госкомстата России № 116 от 24 ноября 2000 г. по согласованию с Минэкономразвития РФ, Минтруда РФ и Банком России).
4. Трудовой кодекс РФ.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.
7. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.).
8. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты (утв. Постановлением Госкомстата РФ № 1 от 5 января 2004 г.).

26.2. Цели проверки и источники информации

Проверка носит комплексный характер и включает контроль соблюдения нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления различных видов оплат и удержаний, правильности ведения бухгалтерского учета расчетов как по физическим лицам, так и в целом по предприятию, а также начисления налогов и платежей с фонда оплаты труда и выплат социального характера.

В качестве основной нормативно-правовой базы используются Гражданский кодекс РФ, Трудовой кодекс и Налоговый кодекс Российской Федерации.

Источниками информации служат документы по зачислению, увольнению и переводу работников предприятия, первичные документы, регистры бухгалтерского учета и отчетность. В качестве первичных документов преимущественно используются унифицированные формы первичной документации, утвержденные Постановлением Госкомстата России № 1 от 5 января 2004 г.

Ведение первичного учета по унифицированным формам распространяется на юридических лиц всех форм собственности, осуществляющих деятельность в отраслях народного хозяйства. Так, по учету личного состава используются: приказ (распоряжение) о приеме на работу (ф. № Т-1), личная карточка (ф. № Т-2), учетная карточка научного работника (ф. № Т-4), приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф. № Т-5), приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. № Т-6), приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) (ф. № Т-8).

По учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда ведутся: табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12), табель учета рабочего времени (ф. Т-13); расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49), расчетная ведомость (ф. № Т-53), лицевой счет (ф. № Т-54).

Кроме того, применяются первичные документы по учету выработки и сдельной заработной платы: наряды, рапорты, маршрутные листы и другие документы.

К регистрам, которые подлежат проверке, относятся сводные ведомости распределения заработной платы (по видам, шифрам затрат и др.), регистры по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в части расчетов по исполнительным листам и депонированной заработной плате, журнал-ордер ф. № 8 и 10 (при журнально-ордерной форме учета), главная книга, баланс (ф. № 1).

26.3. Основные комплексы задач.

Вопросы для составления программы проверки

К числу основных комплексов задач, которые необходимо проверить, относятся:

- соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям;

- учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам;
- учет и начисление повременных и прочих видов оплат;
- расчеты удержаний из заработной платы физических лиц;
- аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний);
- сводные расчеты по заработной плате;
- расчет налогооблагаемой базы налогов и платежей с фонда оплаты труда;
- расчеты по депонированной заработной плате.

Представленные комплексы задач охватывают типовые учетные задачи, а также общие принципы организации расчетов по соблюдению трудового обязательства. Для составления программы проверки и выбора процедур сбора аудиторских доказательств целесообразно составить вопросник аудитора по всем выделенным комплексам задач. Примерная форма вопросника приводится в табл. 26.1.

Таблица 26.1. Вопросы для проверки

№ п/п	Содержание вопроса	Вариант ответа			Примечание
		Да	Нет	Нет ответа	
1	I. Соблюдение положений законодательства о труде, состоянии внутреннего контроля по трудовым отношениям Применяются ли типовые формы документов по учету личного состава:				
1.1	личные карточки на работающих (ф. № Т-2)				
1.2	приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. № Т-6)				
1.3	приказ о переводе на другую работу (ф. № Т-5)				
1.4	приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) (ф. № Т-8)				
2	Ведутся ли на работающих трудовые книжки				
3	Проверяется ли отделом кадров соответствие применяемых окладов и разрядов рабочих, установленных в штатном расписании				
4	Ведутся ли в цехах (отделах) табели учета рабочего времени				
5	II. Учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам Применяются ли на предприятии утвержденные отделом труда нормы и расценки по видам работ				
6	Используются ли типовые формы первичных документов				

Продолжение табл. 26.1

№ п/п	Содержание вопроса	Вариант ответа			Примечание
		Да	Нет	Нет ответа	
7	Организовано ли гашение (проставление отметки об оплате) первичных документов				
8	Применяются ли ПК для выполнения расчетов по сдельной оплате труда				
9	Применяются ли наряды на бригаду				
10	III. Учет и начисление повременных и других видов оплат Ведутся ли расчеты по начислению повременных видов оплат согласно табелю учета рабочего времени				
11	Проверяет ли отдел труда или внутренний аудитор правильность расчетов по начислениям различных видов оплат				
12	Применяются ли ПК для выполнения расчетов по начислению заработной платы				
13	IV. Расчеты удержаний из заработной платы физических лиц Проставлены ли в расчетных ведомостях (лицевых счетах) данные для правильного исчисления удержаний				
14	Налогов на доходы физических лиц				
15	Удержаний по исполнительным листам				
16	Прочих удержаний				
17	Применяются ли ПК для расчета удержаний				
18	Проверяли ли органы фондов социального страхования и налоговых служб расчеты по налогу на доходы физических лиц				
19	V. Аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний) Какие ведутся документы по аналитическому учету				
20	Расчетно-платежные ведомости				
21	Расчетно-платежные ведомости и лицевые счета на работающих				
22	Применяются ли ПК для ведения аналитического учета				
23	Организовано ли архивное хранение документов по аналитическому учету с работающими				
24	VI, VII. Сводные расчеты по заработной плате, расчет налогооблагаемой базы с фонда оплаты труда, учет налогов и платежей с ФОТ Имеют ли сквозную нумерацию расчетно-платежные ведомости				
25	Сопоставляются ли начисления на оплату труда с данными по единому социальному налогу (социальному страхованию, медицинскому страхованию, пенсионному фонду)				

Окончание табл. 26.1

№ n/n	Содержание вопроса	Вариант ответа			Примечание
		Да	Нет	Нет ответа	
26	Проверяет ли бухгалтер данные о месячных, квартальных и годовых накоплениях сумм начислений по оплате труда				
27	Применяются ли ПК для сводных расчетов по оплате труда				
28	Имеются ли на предприятии задержки с расчетами и выплатами по оплате труда				
29	VIII. Расчеты по депонированной заработной плате Ведутся ли на предприятии карточки по депонированной заработной плате				
30	Производится ли отнесение депонированных сумм на счет 91 «Прочие доходы и расходы» по истечении срока исковой давности				
31	Применяются ли ПК для расчетов по депонированной заработной плате				

По данным заполненного вопросника можно сделать выводы об организации системы внутреннего контроля (низкий, высокий уровень и т.д.), бухгалтерского учета этого раздела (отвечает или не отвечает требованиям оперативности, достоверности).

Выводы, сделанные на основании информации вопросника, позволяют аудитору составить план и программу проверки, назначить необходимые процедуры для сбора аудиторских доказательств, обратить внимание на те или иные моменты при выполнении проверки отдельных расчетов.

26.4. Методика проверки основных комплексов работ

Проверка соблюдения положений законодательства о труде, состояния внутреннего учета и контроля по трудовым отношениям. Прежде всего целесообразно проконтролировать, как в организации соблюдается трудовое законодательство. Основным документом, используемым для этой цели, является Трудовой кодекс РФ.

Аудитор проверяет, как оформляется прием и увольнение работников, учитывается рабочее время сотрудников, как строится система оплаты труда и др.

Правильность оформления работников (приема на работу и увольнения) проверяется по приказам, контрактам, трудовым соглашениям. Из применяемых систем оплаты труда в основном исполь-

зуются повременная и сдельная системы, что должно быть отмечено в соответствующих документах работников организации. При повременной оплате труда необходимо проверить правильность применения тарифных ставок или условий контракта, а при сдельной — правильность применения норм и расценок.

Учет рабочего времени, соблюдения установленного режима работы и начисления заработной платы работающих на повременной оплате труда организуется в таблице учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12). По этому документу можно проверить все необходимые данные по каждому работающему (дни отпуска, время нахождения в командировке, дни болезни и др.).

Для проверки применяется метод сбора аудиторских доказательств по инспектированию соответствующих этому документов (личных карточек, таблиц учета рабочего времени) с приказами и распоряжениями.

Проверка организации учета и контроля выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам. Сдельная оплата труда подразделяется на два вида: прямую сдельную и сдельно-прогрессивную. При применении прямой сдельной формы оплаты труда заработок работнику определяется путем умножения заранее установленной расценки на количество произведенной продукции (деталей, узлов, готовых изделий и т.д.). Сдельно-прогрессивная форма оплаты труда предусматривает оплату выработки работника в пределах установленной исходной нормы (базы) по основным (неизменным) расценкам, а вся выработка сверх исходной нормы — по повышенным сдельным расценкам.

Аудитор проверяет, как оформлены первичные документы (наряды, маршрутные листы и др.), правильность применения норм и расценок, наличие подписей должностных лиц, заполнение соответствующих реквизитов; обращает внимание на имеющиеся исправления. Особое внимание уделяется расчетам сдельного заработка при бригадной форме оплаты труда, правильности переноса итоговых сумм по работающим в расчетно-платежные ведомости. Целесообразно проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным документам (нарядам, разовым документам и др.). Если расчеты по учету сдельной заработной платы выполняются с применением ПК, то целесообразно проверить алгоритмы расчетов, нормативно-справочные данные.

Здесь применяются такие методы сбора аудиторских доказательств, как инспектирование документов, подготовленных на предприятии, пересчет (определение сумм сдельной заработной платы).

Проверка расчетов по начислению повременных и прочих видов оплат. В этом комплексе аудитор проверяет, как производились начисление повременной оплаты, расчеты по среднему заработку, расчеты за дни пребывания в отпуске, расчет премий и других видов оплат. Проверка начисленной повременной оплаты для работающих с установленным окладом ведется по формуле

$$C_{\text{зп}} = \frac{C_{\text{окл}} \cdot t_p}{t_{\text{ф}}},$$

где $C_{\text{зп}}$ — сумма начисленной заработной платы;

$C_{\text{окл}}$ — оклад работающего;

t_p — отработанное время в месяц по графику рабочего времени, ч;

$t_{\text{ф}}$ — месячный фонд рабочего времени, ч.

Начисленная повременная оплата для работников с оплатой согласно установленным разряду и тарифу проверяется по формуле

$$C_{\text{зп}} = T_i \cdot t_p,$$

где T_i — тариф i -го разряда ($i = 1, 2, \dots, 7$).

При несовпадении данных, полученных аудитором, с бухгалтерскими записями необходимо установить причину расхождения, и если выяснится, что бухгалтер-расчетчик неправильно производил расчеты, в отчете аудитора делаются необходимые замечания. Бухгалтер-расчетчик должен внести исправления и отразить их в документах.

При расчете начислений, которые определяются с использованием среднего заработка, прежде всего необходимо установить, правильно ли определен средний заработок, а затем проверить правомерность выполненных начислений по видам оплат.

Аудитор также проверяет правильность начислений по прочим видам оплат и доплат: оплате отпусков, работы в праздничные дни, доплате за работу в ночное время и др. Методика проверки сводится к выверке алгоритмов расчетов и исходных данных. Аудитор сообщает об обнаруженных ошибках бухгалтеру-расчетчику, который вносит необходимые исправления, пересчитывает начисления и удержания по работающим.

Проверка расчетов удержаний из заработной платы с физических лиц. К основным видам удержаний относятся налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам и удержания за брак, за товары, купленные в кредит, и др. Вначале необходимо проверить справочные данные (льготы по налогу на доходы физических лиц, размер удержаний по исполнительным листам и др.), затем установить соответствие алгоритма законодательным документам и, наконец, проверить сами выполненные расчеты.

При проверке правильности исчисления *налога на доходы физических лиц* аудитор руководствуется положениями гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса РФ. Здесь ему необходимо уточнить количество льгот, размер налогооблагаемой базы, проверить правильность расчета налога на доходы физических лиц.

При проверке налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, они не уменьшают налоговую базу, которая определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Налоговые ставки определены ст. 224 НК РФ в следующих размерах:

- 13%, если иное не предусмотрено законодательством;
- 35% в отношении выигрышей по лотереям, других выигрышей и т.п.;
- 30% в отношении дивидендов, доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

Основное внимание аудитор уделяет проверке налога, исчисленного по ставке 13%. Налоговая база для этой ставки определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218—221 Налогового кодекса.

Удержания по исполнительным листам на детей проверяют, пользуясь следующей формулой:

$$C_{\text{уд}} = \frac{(C_{\text{нач}} \cdot C_{\text{п.н}}) \cdot N}{100},$$

где $C_{\text{уд}}$ — сумма удержаний на содержание детей;

$C_{\text{нач}}$ — общая сумма начислений по работающему за месяц;

$C_{\text{п.н}}$ — сумма налога на доходы физических лиц, удержанного с начисленной за месяц суммы;

N — процент удержаний.

Проверка других видов удержаний не представляет сложности. Так, при проверке удержаний за товары, приобретенные в кредит, устанавливают период рассрочки, суммы удержаний и сроки платежей. При проверке погашения ссуд, выданных работникам, устанавливают сроки и внесенные суммы, сумму удержанного налога за пользование ссудой.

Проверка ведения аналитического учета по работающим. Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется

по физическим лицам как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам и удержаниям (налогам, платежам и др.). Необходимые данные для этой цели накапливаются в лицевых счетах (накопительных документах), расчетно-платежной документации, а при использовании ПК могут храниться в виде отдельных файлов. Аудит таких расчетов, как правило, проводится выборочно.

Аудитор должен проверить, ведется ли такой учет, обратить внимание на сохранность аналитической информации и формирование на каждого работающего совокупного годового дохода. Помимо прямых начислений в совокупный доход должны быть включены: стоимость натуральной оплаты работникам, вознаграждения по результатам работы за год, стоимость проезда к месту отдыха работников предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях и в отдаленных районах Дальнего Востока, стоимость бесплатно предоставляемого питания и продуктов, единовременные вознаграждения за выслугу лет и др.

Проверка сводных расчетов по оплате труда. Сводные расчеты по заработной плате выполняют по данным счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и корреспондирующими с ним счетами. Бухгалтерский учет расчетов с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и иным ценным бумагам данной организации осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы:

- оплаты труда, причитающиеся работникам, — в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу и других источников;
- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату *отпусков* работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год, — в корреспонденции со счетов 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- начисленных *пособий* по социальному страхованию и других аналогичных сумм — в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

- начисленных *доходов* от участия в капитале организации и т.п. — в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премии, пособия, пенсии и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок суммы (депонирование) отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами» (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»).

Аналитический учет по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется по каждому работнику организации.

При журнально-ордерной форме учета обороты по кредиту этого счета проверяют по данным журналов-ордеров ф. № 10 и 10/1, а дебетовые данные по счету 70 (выдача заработной платы, удержания и др.) — по данным журналов-ордеров ф. № 1 «Касса», ф. № 2 «Расчетный счет», ф. № 8 — по счетам учета расчетов с бюджетом, депонентами и др.

При автоматизированной форме учета контролю подвергаются записи в ведомостях дебетовых и кредитовых оборотов. Кроме того, сводные данные проверяют по главной книге (счета 70 и 69). Сальдо по этим счетам должны быть тождественны показателям баланса ф. № 1 по ст. «Кредиторская задолженность перед персоналом организации» и «Кредиторская задолженность перед государственными внебюджетными фондами» раздела V пассива и по ст. «Прочие дебиторы» раздела II актива (в части долгов за работающими и органами страхования).

Для контроля расчетов по оплате труда используются: первичные документы по учету выработки и заработной платы, расчетные (расчетно-платежные) ведомости, лицевые счета работающих, платежные ведомости и др.

Прежде всего необходимо проверить соответствие итогов в отдельных ведомостях (цехов, отделов) общим итогам по предприятию. Затем устанавливается правильность произведенных операций по отнесению начисленной заработной платы на соответствующие этому счету. Так, выплаты из фонда оплаты труда, включенные в себестоимость продукции, относятся в дебет счетов 20, 23, 25, 26 (производственные затраты), 29 (на расходы непро-

мышленных производств и хозяйств), 08 (вложения во внеоборотные активы).

Проверка налогооблагаемой базы для расчетов по единому социальному налогу. Помимо контроля расчетов по оплате труда необходимо проверить правильность расчетов по начислению единого социального налога. С этой целью уточняют базу налогообложения для определения единого социального налога (по социальному страхованию, пенсионному обеспечению, медицинскому страхованию).

Для проверки правильности формирования базы налогообложения аудитор руководствуется Инструкцией Госкомстата РФ «О составе фонда заработной платы и выплат социального характера» № 116 от 24 ноября 2000 г. и инструкциями соответствующих фондов.

Проверка депонированных сумм по заработной плате. Аудитор проверяет, как организован аналитический учет по счету 76, субсчет «Депонированная заработная плата». Он устанавливает, велись ли карточки в разрезе физических лиц и депонированных сумм, как производилась выдача сумм депонированной заработной платы, на какой счет списывалась депонированная заработная плата после окончания срока исковой давности (трех лет) и т.п.

26.5. Типичные ошибки

Для аудитора очень важно знать наиболее распространенные ошибки и нарушения, встречающиеся при расчетах по оплате труда. Наиболее характерные из них приведены в табл. 26.2.

Таблица 26.2. Типичные ошибки при аудите расчетов по оплате труда

<i>Вид и наименование ошибок</i>	<i>Влияние на достоверность бухгалтерской отчетности налогообложения и соблюдения законодательной и нормативной базы</i>	<i>Нормативные документы</i>
Не применяются типовые формы первичных документов по оплате труда	Затруднена проверка данных	Альбом унифицированных типовых форм документов
Не ведутся таблицы учета рабочего времени (Т-12)	Нельзя проверить правильность начисления повременных и других видов оплат	Трудовой кодекс РФ
Оплата проведения строительных работ включается в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения	Завышение себестоимости продукции, занижение налогооблагаемой прибыли	ПБУ № 10

Продолжение табл. 26.2

<i>Вид и наименование ошибок</i>	<i>Влияние на достоверность бухгалтерской отчетности налогоплательщика и соблюдения законодательной и нормативной базы</i>	<i>Нормативные документы</i>
Суммы премий и выданных подарков не включались в совокупный доход работающих	Занижение базы налогообложения по налогу с физических лиц и другим видам удержаний	Инструкции ГНС об исчислении базы налогообложения
Неверно проводилось начисление налога на доходы физических лиц	Занижение налога на доходы физических лиц	Налоговый кодекс ч. II, гл. 23; ПБУ № 9
Неверно рассчитывались суммы по прочим видам оплат	Занижение базы налогообложения	Трудовой кодекс РФ

Наряду с проверкой аналитических и синтетических данных расчетов по оплате важное значение приобретает работа по улучшению организации этого участка учета. Для этой цели аудиторская фирма может порекомендовать автоматизировать расчеты по оплате труда, использовать унифицированные формы документов, уточнить правильность выполнения расчетов, применять наиболее рациональные системы ведения аналитического учета по работающим и др.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, необходимые для проверки соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда.
2. Раскройте цели проверки и источники информации по расчетам, связанным с начислением заработной платы.
3. Приведите основные комплексы задач, которые необходимо проверить по оплате труда.
4. В чем состоит проверка соблюдения положений законодательства о труде?
5. Как проверяют документальное оформление трудовых отношений между работодателем и работником?
6. Как проверяют учет расчетов по рабочим-сдельщикам?
7. Как осуществляется проверка расчетов по начисленной заработной плате?
8. Как осуществляется проверка расчетов по основным видам удержаний из начисленной заработной платы?
9. Как осуществляется проверка аналитического ведения учета по заработной плате работающих?
10. Как проверяют сводные расчеты по оплате труда?
11. Как осуществляется проверка по начислению единого социального налога?
12. Приведите типичные ошибки при аудите расчетов по оплате труда.

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

27.1. Основные законодательные и нормативные документы

При проведении аудиторской проверки учета затрат на производство используются следующие нормативные документы.

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Трудовой кодекс РФ.
3. Налоговый кодекс РФ, ч. 1 и 2.
4. Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утв. Приказом Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г.).
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению (утв. Приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утв. Приказом Минфина РФ № 60н от 9 декабря 1998 г.).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. Приказом МФ РФ № 33н от 6 сентября 1999 г.).
9. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. Приказом Минфина РФ № 49 от 13 июля 1995 г.).
10. Отраслевые нормативные документы по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

27.2 Источники информации для проверки

Все источники информации, используемые при аудите учета затрат на производство продукции (работ, услуг), можно разделить на шесть групп.

1. Первичные документы:

- лимитно-заборная карта — ф. М-8;
- акт-требование на замену — ф. М-10;
- требование-накладная — ф. М-11;
- расчетно-платежная ведомость — ф. Т-49;
- расчетная ведомость — ф. Т-51;
- индивидуальная и сводная карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного ЕСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;
- путевой лист легкового автомобиля — ф. 3;
- путевой лист грузового автомобиля — ф. 4с;
- авансовый отчет — ф. АО-1;
- ведомость расчета амортизации основных средств;
- ведомость расчета износа нематериальных активов.

2. Сводные учетные документы (применительно к журнально-ордерной форме учета):

- разработочная таблица РТ-1 «Распределение заработной платы и расхода материалов»;
- разработочная таблица РТ-3 «Сводка данных по расчетам с рабочими и служащими»;
- разработочная таблица РТ-4 «Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников»;
- разработочная таблица РТ-6 «Расчет износа (амортизации) основных средств»;
- разработочная таблица РТ-9 «Распределение услуг вспомогательных (обслуживающих) производств и хозяйств»;
- разработочная таблица РТ-13 «Листок-расшифровка»;
- разработочная таблица РТ-14 «Бухгалтерская справка».

3. Регистры аналитического учета:

- ведомость учета затрат цехов — ф. 12;
- ведомость учета потерь производства — ф. 14;
- ведомость учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов — ф. 15.

4. Регистры синтетического учета:

- журналы-ордера № 10, 10а, 10/1 по кредиту счетов 02, 05, 10, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 69, 70, 94, 97;
- главная книга по вышеуказанным счетам.

5. Бухгалтерская отчетность:

- бухгалтерский баланс — ф. № 1;
- приложение к бухгалтерскому балансу — ф. № 5;
- пояснительная записка.

6. Внеучетная документация:

- договоры с разными контрагентами;
- приказы руководства;
- протоколы заседаний органов управления;
- трудовые договоры;
- акты налоговых проверок;
- аудиторские заключения и др.

27.3. Вопросник аудитора

Аудиторская проверка учета затрат на производство продукции (работ, услуг) планируется на основе результатов тестирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. Аудитор с помощью специального вопросника оценивает состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части затрат на производство, дает предварительную оценку достоверности и законности данных о затратах, определяет наиболее уязвимые места и планирует основные процедуры проверки.

С учетом требований правила (стандарта) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» аудиторская организация самостоятельно определяет состав и содержание тестов средств контроля. Некоторые из них представлены в таблице 27.1.

Таблица 27.1. **Вопросник аудитора для проверки учета затрат на производство**

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Оценка риска
1. Система внутреннего контроля			
1.1	Составляются ли сметы затрат на производство и контролируется ли их соблюдение?	Да Нет	
1.2	Разработана ли номенклатура-ценник на выпускаемую предприятием продукцию?	Да Нет	
1.3	Установлены ли нормативные затраты и пересматриваются ли нормы?	Да Нет	
1.4	Осуществляется ли контроль за соблюдением норм затрат на производство?	Да Нет	
1.5	Санкционируется ли сверхлимитный отпуск материалов в производство уполномоченными лицами?	Да Нет	
1.6	Проверяется ли соответствие отчетов об использовании материалов расходным первичным документам?	Да Нет	
1.7	Распределены ли обязанности сотрудников, осуществляющих операции с активами, бухгалтерский учет затрат и их санкционирование?	Да Нет	
1.8	Контролируется ли главным бухгалтером формирование себестоимости готовой продукции (работ, услуг)?	Да Нет	

Продолжение табл. 27.1

№ n/n	Вопрос	Вариант ответа	Оценка риска
1.9	Соблюдается ли график документооборота по учету затрат на производство?	Да Нет	
1.10	Проводится ли инвентаризация незавершенного производства?	Да Нет	
1.11	Проводится ли анализ затрат на производство?	Да Нет	
2. Система бухгалтерского учета			
2.1	Имеют ли необходимую квалификацию и опыт работы сотрудники бухгалтерии, осуществляющие учет затрат?	Да Нет	
2.2	Установлена ли классификация затрат по элементам и статьям?	Да Нет	
2.3	Разграничиваются ли затраты по отчетным периодам?	Да Нет	
2.4	Ведется ли отдельный учет текущих затрат на производство и по капитальным вложениям?	Да Нет	
2.5	Имеется ли на предприятии единая учетная политика по затратам на производство?	Да Нет	
2.6	Разработана ли схема сводного учета затрат?	Да Нет	
2.7	Сопоставляются ли данные сегментарного и сводного учета затрат?	Да Нет	
2.8	Выбран ли метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?	Да Нет	
2.9	Установлены ли объекты учета затрат, объекты калькулирования и калькуляционные единицы?	Да Нет	
2.10	Организован ли учет потерь от простоев и брака в производстве?	Да Нет	

Оценка риска средств контроля производится на основании профессионального суждения аудитора путем оценки каждого вопроса по их уровню как У1 — «низкий», У2 — «средний», У3 — «высокий». По итогам результатов тестирования и на основе внутрифирменного стандарта аудитор оценивает уровень риска средств контроля аудируемого лица.

27.4. План и программа аудиторской проверки учета затрат на производство продукции (работ, услуг)

Цель аудиторской проверки затрат на производство заключается в установлении достоверности и законности отражения указанных операций в учете и отчетности организации.

В связи с этим основными задачами аудита затрат на производство является получение аудиторских доказательств в области:

- правильности отнесения затрат на производство продукции (работ, услуг) в соответствии с действующим законодательством;
- обоснованности разграничения источников возмещения различных затрат и правильности их распределения между отчетными периодами, незавершенным производством и готовой продукцией;
- правильности применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости.

Цель и основные задачи аудита затрат на производство позволяют выделить основные направления проверки. Общий план и программа аудита строятся в соответствии с основными направлениями проверки (табл. 27.2, 27.3).

Таблица 27.2. **Общий план проверки**

Проверяемая организация	ОАО «Луч»
Период проверки	с 1 января по 31 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	120
Руководитель аудиторской группы	Терехов Т.П.
Состав аудиторской группы	Терехов Т.П., Соколов А.Н
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	1%

№ п/п	Планируемые виды работ	Дата ¹	Исполнитель	Примечания
1	Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	01.02.07— 05.02.07	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	Согласно общему плану аудита экономического субъекта
2	Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство	06.02.07— 13.02.07	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	То же
3	Проверка учета затрат по статьям калькуляции	14.02.07— 23.02.07	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	Согласно общему плану аудита экономического субъекта
4	Проверка сводного учета затрат на производство	26.02.07— 28.02.07	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	Согласно общему плану аудита экономического субъекта

¹ Общий план проверки составлен с учетом того, что обязательный аудит за 2006 г. проводится в I квартале 2007 г.

Руководитель аудиторской организации

(подпись)

Руководитель аудиторской группы

(подпись)

Таблица 27.3. **Программа проверки**

Проверяемая организация	ОАО «Луч»
Период проверки	с 1 января по 31 декабря 2006 г.
Число человеко-часов	120
Руководитель аудиторской группы	Терехов Т.П.
Состав аудиторской группы	Терехов Т.П., Соколов А.Н.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	1%

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Дата	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	01.02.07— 05.02.07	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	
1.1	Контроль правильности выбора объектов учета	01.02.07— 02.02.07	Терехов Т.П.	Устав, приказы, схема структуры предприятия
1.2	Контроль правильности группировки затрат для ведения учета и калькулирования себестоимости	01.02.07— 02.02.07	Соколов А.Н.	Приказы, сметы, отчеты
1.3	Анализ учетной политики в части затрат на производство	05.02.07	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Приказы по учетной политике
2	Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство	06.02.07— 13.02.07	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	
2.1	Контроль состава расходов по элементам затрат на соответствие действующим нормативным актам	06.02.07— 09.02.07	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Первичные документы, учетные регистры
2.2	Контроль состава расходов для целей налогообложения	13.02.07	Терехов Т.П.	Первичные документы, регистры налогового учета
2.3	Проверка документальной обоснованности каждого вида и элемента затрат	13.02.07	Соколов А.Н.	Первичные документы
3	Проверка учета затрат по статьям калькуляции	14.02.07— 23.02.07	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	
3.1	Проверка учета основных затрат и их распределения по объектам калькулирования	14.02.07— 15.02.07	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Разрабочные таблицы, ведомости № 12

Продолжение табл. 27.3

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Дата	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
3.2	Проверка учета накладных расходов и методов их списания	16.02.07— 19.02.07	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Разработочные таблицы, ведомости № 15
3.3	Проверка учета затрат вспомогательных производств и распределения их по объектам калькулирования	20.02.07— 21.02.07	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Первичные документы, разработочные таблицы, ведомости № 12
3.4	Проверка учета непроизводительных затрат и потерь	22.02.07— 23.02.07	Соколов А.Н.	Первичные документы, разработочные таблицы, ведомости № 12
3.5	Проверка оценки и учета незавершенного производства	22.02.07— 23.02.07	Терехов Т.П.	Приказы, инвентаризационные описи
4	Проверка сводного учета затрат на производство	26.02.07— 28.02.07	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	
4.1	Проверка организации аналитического учета затрат на производство	26.02.07	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	Регистры аналитического учета
4.2	Проверка организации синтетического учета затрат на производство	27.02.07	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	Регистры синтетического учета
4.3	Контроль раскрытия информации о затратах на производство в бухгалтерской отчетности	28.02.07	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	Формы бухгалтерской отчетности № 1,5

Руководитель аудиторской организации

(подпись)

Руководитель аудиторской группы

(подпись)

27.5. Методика проверки основных комплексов работ

Проверка обоснованности использования методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Проверка обоснованности проводится в три этапа.

1. Контроль правильности выбора объектов учета. Обоснованность применяемого предприятием метода учета затрат на про-

изводство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливают на основе изучения особенностей производства аудируемого предприятия и анализа его учетной политики.

В практике бухгалтерского учета различают следующие методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг): простой (попроцессный), поперечный, позаказный, нормативный и директ-костинг. В основе их классификации лежат способы группировки затрат по объектам учета и способы калькулирования себестоимости.

Объектами учета затрат на производство являются: организация в целом, ее производство, место возникновения затрат, виды продукции (работ, услуг).

Объекты калькулирования — это отдельные изделия, группы изделий, работы и услуги.

Выбор объектов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) определяется организационными и технологическими особенностями предприятия, специализацией и масштабами его деятельности.

Поэтому на первом этапе проведения аудита следует выяснить:

- наличие основных и вспомогательных цехов;
- номенклатуру выпускаемой продукции (работ, услуг);
- особенности технологии производства каждого вида продукции (работ, услуг);
- наличие в структуре предприятия подразделений, выполняющих функции подготовки производства, снабжения и сбыта, управления.

2. Контроль правильности группировки затрат для ведения учета и калькулирования себестоимости. Во всех названных подразделениях осуществляются затраты, конечным результатом которых является выпуск продукции основного производства. Совокупность этих затрат образует производственную себестоимость продукции (работ, услуг). В целях исчисления (калькулирования) себестоимости каждого вида продукции (работ, услуг) в отдельности все происходящие затраты следует группировать по определенным признакам. Поэтому путем устного опроса сотрудников бухгалтерии аудируемого лица, проведения документального контроля аудитор должен выяснить, правильно ли на проверяемом предприятии классифицируются затраты:

- по экономическому содержанию — по элементам и статьям затрат;

- по отношению к технологическому процессу — основные и накладные, по способу включения в себестоимость — прямые и косвенные;
- по отношению к отчетному периоду — затраты предшествующих периодов, отчетного периода и будущих периодов;
- по отношению к объему выпускаемой продукции — условно-постоянные и условно-переменные, по сфере возникновения — производственные и внепроизводственные;
- по степени однородности — одноэлементные и комплексные;
- по эффективности — производительные и непроизводительные, по характеру производства — основные и вспомогательные.

При проведении этой процедуры особое внимание следует уделить группировке по статьям затрат. Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» для целей управления в бухгалтерском учете должен быть организован учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Исходя из этого аудитор анализирует перечень статей затрат предприятия на основании учетной политики и регистров аналитического учета, устанавливает его соответствие отраслевым нормативным актам по учету затрат.

3. Анализ учетной политики в части затрат на производство. Выбранный предприятием метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) обосновывается в его учетной политике, следовательно, в обязательном порядке аудитор должен проанализировать учетную политику предприятия в части положений по вопросам бухгалтерского учета затрат на производство. В составе учетной политики предприятия в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету должны быть утверждены следующие положения:

- способы оценки материальных ресурсов, списываемых на производство;
- порядок списания расходов, собранных на счете 23 «Вспомогательные производства»;
- база распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, порядок списания общехозяйственных расходов;
- способы оценки незавершенного производства;
- перечень расходов, включаемых в состав расходов будущих периодов и порядок их списания;

- перечень резервов, создаваемых с целью равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства;
- метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В случае несоответствия положений учетной политики особенностям технологии и структуры предприятия аудитор может рекомендовать клиенту внести изменения в учетную политику. Следует обратить внимание на фактическое использование положений учетной политики.

Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство. Проверка проводится в три этапа.

1. Контроль состава расходов по элементам затрат на соответствие действующим нормативным актам. На данном этапе на основании первичных документов и регистров бухгалтерского учета по счетам 10, 70, 69, 02, 50, 51, 60, 71 и др. проверяется правомерность включения расходов в состав затрат на производство по каждому элементу в отдельности: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. При этом следует руководствоваться требованиями ПБУ/10 к признанию расходов в бухгалтерском учете. Для признания в бухгалтерском учете любых расходов, осуществляемых организацией, должны одновременно выполняться следующие условия:

- расход осуществляется в соответствии с договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Кроме того, должны соблюдаться правила:

- расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку или прочие доходы и от формы осуществления расходов (денежной, натуральной или иной);
- расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

В состав элемента *«Материальные затраты»* включаются расходы на списание сырья, материалов, топлива, энергии, производственных работ и услуг. Материальные ресурсы отражаются

по этому элементу в оценке по их фактической себестоимости. Поэтому аудитор должен проконтролировать состав затрат организации, включенных в фактическую себестоимость материалов, на соответствие ПБУ 5/01.

Аудитор должен установить обоснованность и правильность применения способов оценки материально-производственных запасов при отпуске их в производство:

- по стоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений материально-производственных запасов (МПЗ) (способ ФИФО).

Следует помнить, что по каждой группе (виду) МПЗ в течение отчетного года должен применяться один способ оценки.

При использовании в текущем учете организации учетных цен аудитору следует получить подтверждение правильности их применения. В качестве учетных цен на материалы могут применяться: договорные цены, фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного года, планово-расчетные цены, средняя цена группы. В этом случае имеют место отклонения в стоимости материальных ценностей. Основными источниками аудита при этом служат учетная политика предприятия и ведомость № 10 «Движение материальных ценностей».

Сумму материальных затрат уменьшают возвратные отходы. На основании накладных и группировочных ведомостей аудитору необходимо проверить:

- обоснованность отнесения отходов к возвратным;
- правильность документального оформления возвратных отходов, правильность оценки возвратных отходов.

В элементе «*Затраты на оплату труда*» отражаются любые начисления работникам в денежной и натуральной формах, стимулирующие и компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные трудовыми договорами, и выплаты за непроработанное время в соответствии с Трудовым кодексом РФ (подробнее см. гл. 26).

Необходимо провести следующие процедуры:

- используя трудовые договоры (контракты) или коллективные договоры, ознакомиться с условиями оплаты труда на предприятии;

- ознакомиться с организацией учета личного состава работников в отделе кадров на основе приказов о приеме на работу, увольнении или переводе на другую работу, о предоставлении отпуска;
- по табелям учета использования рабочего времени, маршрутным листам, нарядам и др. проверить правильность учета использования рабочего времени и выработки рабочих-сдельщиков;
- проверить по расчетным ведомостям правильность применения тарифных ставок, норм и расценок, провести арифметический контроль начисления заработной платы;
- проконтролировать правильность расчета доплат, связанных с отклонениями от нормальных условий труда (оплаты сверхурочной работы, в выходные и праздничные дни, в ночное время, времени простоя, брака продукции и др.);
- проверяется правильность начисления заработной платы за неотработанное время, в основе которой лежит средний заработок (оплаты очередных отпусков, выходных пособий и др.);
- контролируются прочие начисления.

В элементе *«Отчисления на социальные нужды»* отражаются отчисления ЕСН по установленным нормам от расходов на оплату труда во внебюджетные фонды: пенсионный, социального страхования, обязательного медицинского страхования, а также взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

При проверке правильности включения ЕСН в состав затрат на производство аудитор руководствуется положениями гл. 24 НК РФ «Единый социальный налог (взнос)». Прежде всего аудитор должен подтвердить правильность определения налоговой базы для исчисления ЕСН. Этим налогом облагаются любые выплаты и вознаграждения, которые начислены работникам по трудовым договорам. При этом следует учитывать, что эти выплаты и вознаграждения не облагаются ЕСН, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль.

Перечень расходов на оплату труда, уменьшающих базу по налогу на прибыль, установлен одноименной статьей гл. 24 НК РФ. При этом выплаты и вознаграждения будут уменьшать базу по налогу на прибыль, если они экономически обоснованны, документально подтверждены и направлены на получение организацией дохода.

Также следует проверить, не включены ли в налоговую базу для начисления ЕСН суммы, не подлежащие налогообложению согласно НК РФ, и обоснованность применения налоговых льгот.

На основании индивидуальных карточек проверяется правильность применения налоговых ставок по регрессивной шкале.

В элемент *«Амортизация»* включаются суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств, используемым в производственной деятельности организации. Источниками проверки служат акты о приеме-передаче основных средств, инвентарные карточки, ведомости начисления амортизации.

Прежде всего анализируется состав основных средств, подлежащих амортизации. Следует учитывать, что амортизации не подлежат земельные участки и объекты природопользования. Объекты основных средств стоимостью не более 20 000 руб. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере их отпуска в производство или эксплуатацию.

Так как основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, то необходимо установить правильность ее формирования в соответствии с ПБУ 6/01 в зависимости от источников поступления основных средств.

В ходе аудита необходимо также проверить:

- правильность установления сроков полезного использования объектов основных средств;
- правильность применения выбранных предприятием способов начисления амортизации по видам и группам объектов основных средств. Амортизация может начисляться одним из следующих способов: линейным, по сумме чисел лет срока полезного использования, уменьшаемого остатка, пропорционально объему продукции (работ);
- правильность установления даты начала и окончания начисления амортизации по объектам основных средств;
- не было ли начисления амортизации сверх срока их полезного использования;
- правильность сумм начисленной амортизации.

В состав элемента *«Прочие затраты»* включаются расходы, связанные с производством и реализацией продукции, но не относящиеся к ранее указанным элементам:

- налоги, сборы и платежи, начисленные в законодательном порядке;
- затраты на ремонт основных средств;

- затраты на обеспечение пожарной безопасности, сторожевой охраны;
- затраты на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности;
- затраты на гарантийный ремонт и обслуживание;
- расходы на содержание служебного легкового автотранспорта и затраты на компенсацию за использование личных легковых автомобилей в служебных целях;
- расходы на командировки, представительские расходы;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные расходы;
- другие расходы, связанные с затратами на производство.

Аудиторские процедуры проводятся на выборочной основе по каждому виду расходов.

2. Контроль состава расходов для целей налогообложения. В налоговом учете расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы.

Аудиторская проверка проводится на основе первичных документов и регистров налогового учета по каждой группе в отдельности. Перечни расходов, входящих в каждую группу, определены гл. 25 НК РФ. Они не являются исчерпывающими, поэтому аудитор прежде всего должен установить соблюдение предприятием условий признания расходов в налоговом учете. Расходы должны быть:

- экономически обоснованны (оправданны);
- выражены в денежной оценке;
- документально подтверждены, направлены на получение организацией дохода.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Особое внимание аудитор должен уделить нормируемым расходам для целей налогообложения, к которым относятся:

- потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей;
- суммы выплаченных подъемных;
- расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;
- командировочные расходы;

- плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление;
- представительские расходы;
- расходы на рекламу.

По каждому виду нормируемых расходов:

- проверяется правильность определения базы налогообложения;
- устанавливается правильность применения норм и нормативов в соответствии с законодательством;
- проводится арифметический контроль величины нормируемых расходов.

3. Проверка документальной обоснованности каждого вида и элемента затрат. Законность и достоверность совершенных операций подтверждаются проверкой первичной документации. Аудитор должен провести арифметический и формальный контроль документов.

Формы первичных документов по учету затрат на производство могут утверждаться:

- Роскомстатом — унифицированные формы первичной учетной документации;
- министерствами и иными органами федеральной исполнительной власти — отраслевые формы;
- организациями — формы первичных документов для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены унифицированные формы.

Разработанные организацией формы первичных документов с краткими указаниями по их заполнению должны быть приведены в приложении к приказу об учетной политике.

Независимо от применяемой формы первичные документы должны содержать обязательные реквизиты: наименование документа, дату составления документа, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции, наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформление, личные подписи указанных лиц.

Наряду с указанными реквизитами в первичных документах по учету затрат на производство должны проставляться коды производственных затрат (синтетический счет, субсчет, аналитический счет, цех, бригада) для удобства их группировки по счетам синтетического и аналитического учета затрат.

Выясняется наличие на предприятии приказа руководителя об утверждении перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, проверяется, кто фактически подписал документ.

Аудитор должен обратить внимание на наличие графика документооборота, ознакомиться с перечнем первичных документов по учету затрат на производство, сроками их представления, установить соблюдение графика документооборота.

Проверка учета затрат по статьям калькуляции. Проверка проводится в пять этапов.

1. Проверка учета основных затрат и их распределение по объектам калькулирования. Прежде всего аудитор должен убедиться в правильности отнесения расходов к основным затратам.

Основными называются затраты, связанные с технологическим процессом производства и происходящие в основных цехах. К ним, как правило, относят стоимость основных и вспомогательных материалов или сырья, стоимость энергии, топлива, потребленных для выполнения технологических операций, основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих, отчисления на социальное страхование и обеспечение этих рабочих и некоторые другие расходы. Такие затраты учитывают непосредственно на счете 20 «Основное производство», группируя по видам продукции (работ, услуг) в разрезе аналитических счетов. Выводы о достоверности информации о прямых затратах аудитор должен сделать на основе анализа данных, отраженных в ведомости № 12 «Затраты цехов».

Основные затраты, отраженные на счете 20, могут распределяться по видам продукции (работ, услуг) как прямым путем, так и косвенно.

Прямое распределение возможно, если из первичных документов, зафиксировавших те или иные расходы, ясно, к какому виду продукции они относятся. Если из первичных документов невозможно сделать заключение, к какому виду продукции относятся оформленные расходы, то их следует распределять косвенным путем. Например, если из одних и тех же материалов вырабатываются разные изделия.

Задача аудитора:

- установить обоснованность метода косвенного распределения расходов в учетной политике предприятия;
- проверить правильность применения базы распределения;
- провести арифметический контроль расчетов распределения затрат по видам продукции.

Базой распределения материалов может служить, например, нормативный расход на фактический выпуск продукции, специально установленные коэффициенты, количество или вес продукции. Дополнительная заработная плата относится на себестоимость изделий пропорционально основной, а отчисления ЕСН — пропорционально основной и дополнительной заработной плате.

Важным аспектом аудита материальных затрат является анализ состояния внутреннего контроля на предприятии за рациональным использованием сырья и материалов в производстве. Аудитор должен выяснить:

- соответствуют ли лимиты отпуска материалов в производство (по участкам, бригадам, рабочим местам) разработанным нормам;
- контролируются ли отклонения от норм (экономия, перерасход) с применением метода документирования, метода учета партионного раскроя материалов, инвентарного метода;
- анализируются ли причины отклонений.

На основе отчетов цехов об использовании материалов в производстве аудитор контролирует фактический расход материалов и расход по норме. Затем проверяется правильность их оценки. Проверка проводится по двум направлениям:

- определяется правильность оценки материалов по учетным ценам по отчетам цехов об использовании материалов в производстве;
- проверяется правильность распределения отклонений в стоимости материалов по видам продукции по средним процентам, начисленным в ведомости № 10.

Для подтверждения правильности распределения материальных ценностей по направлениям затрат проводится взаимная сверка документов по схеме: первичные документы — отчеты цехов об использовании материалов в производстве — разработочная таблица РТ-1 «Ведомость распределения материалов» — ведомость № 12 «Затраты цехов».

На основе первичных документов по начислению оплаты труда и ЕСН подтверждаются записи в РТ-1 «Ведомость распределения начисленной заработной платы по направлениям затрат» и ведомости № 12 «Затраты цехов».

2. Проверка учета накладных расходов и методов их списания. Цель аудита накладных расходов — подтвердить правильность группировки и распределения по видам продукции (работ, услуг) общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Источники аудита:

- по счету 25 — ведомость № 12 «Затраты цехов»;
- по счету 26 — ведомость № 15 «Ведомость учета общехозяйственных расходов».

Затраты в ведомостях № 12 и 15 группируются по статьям в соответствии с установленной номенклатурой. Аудитор должен подтвердить полноту отражения затрат по каждой статье путем взаимной сверки ведомостей № 12 и 15 с разработочными таблицами и листками-расшифровками. Анализируются отклонения фактических затрат от сметных.

Далее проверяется правильность распределения накладных расходов по видам продукции (работ, услуг). Способы распределения этих расходов должны быть определены учетной политикой предприятия. В разных отраслях накладные расходы распределяются различными способами. Выбор способа распределения зависит от организации производства. Например, пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, объему выпуска продукции, прямым затратам по отдельным видам продукции и др.

Задача аудитора — установить соответствие выбранного способа конкретным условиям работы предприятия, провести арифметический контроль распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, проверить правильность отражения списания этих расходов в ведомостях № 12 и 15.

Общехозяйственные расходы не всегда относятся на затраты производства. Эти расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90 «Продажи», если это предусмотрено учетной политикой предприятия.

3. Проверка учета затрат вспомогательных производств и распределения их по объектам калькулирования. Аудиторская проверка вспомогательного производства проводится во многом аналогично аудиту затрат основных цехов. Аудитор контролирует состав и группировку затрат, распределение и списание по видам продукции (работ, услуг) вспомогательных производств общепроизводственных расходов, оценку незавершенного производства (если оно имеется), правильность исчисления фактической цеховой себестоимости продукции (работ, услуг).

Проверка основывается на данных ведомостей № 12 «Затраты цехов», которые открываются ежемесячно по каждому вспомогательному цеху в отдельности. Для подтверждения достоверности информации, содержащейся в ведомостях № 12, используются разработочные таблицы, листки-расшифровки, первичные документы.

Важной составляющей аудита вспомогательных производств является проверка правильности распределения и списания услуг вспомогательных производств. С этой целью контролируются записи в разработочной таблице РТ-9 «Распределение услуг вспомогательных производств». Услуги и продукция вспомогательных производств могут отпускаться основным цехам, вспомогательным цехам, на общехозяйственные нужды, на сторону и др. На основании накладных, актов приема-передачи, путевых листов, справок специалистов цехов подтверждается объем потребленных услуг, фактическая цеховая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств.

При наличии взаимного потребления услуг вспомогательными производствами для упрощения учета стоимость таких услуг может учитываться по плановой себестоимости.

Если продукция (работы, услуги) отпускаются на сторону или для собственных капитальных работ, то в их себестоимость следует включать общехозяйственные расходы.

Взаимной сверкой разработочных таблиц и ведомостей № 12 подтверждается правильность записей по формированию и распределению затрат вспомогательных производств.

4. Проверка учета непроизводительных затрат и потерь. Важной составляющей аудита затрат на производство является проверка обоснованности и правильности отражения в составе производственных затрат потерь от брака продукции и простоев. Прежде всего аудитор знакомится с состоянием аналитической работы на предприятии по предупреждению брака и простоев. На предприятии должны быть разработаны номенклатуры причин и виновников брака и простоев, каждый случай брака и простоя должен анализироваться по причинам и виновникам.

Аудиторская проверка организации учета брака в производстве осуществляется по счету 28 «Брак в производстве».

На основе актов на брак и документов о выработке подтверждается себестоимость неисправимого брака и затрат по исправлению брака, отраженных по дебету счета 28 в ведомости № 12. Себестоимость неисправимого брака определяется по статьям затрат: материальные затраты (за вычетом возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальное страхование, общепроизводственные расходы. В себестоимость брака не включаются общехозяйственные расходы. По этим же статьям группируются затраты по исправлению брака.

По журналам-ордерам № 10 и 10/1 проверяется учет сумм возмещения потерь от брака: удержания из заработной платы виновных

лиц, суммы, полученные от поставщиков сырья и материалов, стоимость неисправимого брака по ценам возможного использования.

Проверяется правильность списания потерь от брака продукции на счета 20 и 23 и включения их в себестоимость тех изделий, по которым выявлен брак.

Аудит потерь от простоев проводится на основе актов о простое. Аудитор устанавливает правильность:

- определения количества потерь от простоев. Потери от простоев состоят из заработной платы рабочих за время простоя, отчислений ЕСН и стоимости топлива и энергии, непроизводительно затраченных во время простоя;
- отражения потерь от простоев в бухгалтерском учете. Простои по внешним причинам учитываются на счете 26, по внутренним причинам — на счете 25, в результате чрезвычайных ситуаций — на счете 99;
- учета возмещения потерь от простоев (по кредиту счетов 25, 26, 99).

5. Проверка оценки и учета незавершенного производства. Незавершенное производство на предприятии не всегда может иметься. Его отсутствие характерно, например, для электроэнергетики и предприятий добывающей промышленности.

Как правило, объем незавершенного производства устанавливают с помощью инвентаризации. Поэтому проверку незавершенного производства начинают с анализа инвентаризационных данных по каждому обособленному подразделению предприятия.

В составе незавершенного производства в инвентаризационных описях могут быть отражены:

- продукция, не прошедшая всех стадий обработки;
- неукомплектованные изделия;
- продукция, не прошедшая испытания;
- продукция, не прошедшая технической приемки.

Необходимо проследить, не отражены ли в составе незавершенного производства изделия, обработка которых закончена, материалы, не подвергавшиеся обработке, потери от брака, затраты на освоение производства новых видов продукции и другие специальные расходы.

Аудитор осуществляет проверку инвентаризационных описей на полноту содержащейся в них информации: наименование материалов и деталей, их количество и объем, стадия или степень готовности. Если незавершенное производство представляет собой смесь сырья, то в инвентаризационной описи должны найти отражение два показателя: количество смеси и количество сырья

и материалов, входящее в ее состав. По второму показателю проводится контроль техники расчетов.

Аудитору необходимо проанализировать обоснованность и правильность применения выбранного предприятием способа оценки незавершенного производства с учетом отраслевых особенностей. Незавершенное производство можно оценивать по нормативной или плановой производственной себестоимости, по прямым статьям расходов, по стоимости сырья и материалов и др.

С учетом полученной информации проверяется достоверность себестоимости выпущенной продукции.

Для получения большей уверенности в достоверности инвентаризационных данных аудитор может присутствовать при проведении инвентаризации незавершенного производства.

Проверка сводного учета затрат на производство и отчетности. Проверка проводится в три этапа.

1. Проверка организации аналитического учета затрат на производство. На данном этапе анализируется организация аналитического учета затрат на производство, устанавливается ее соответствие выбранному в учетной политике методу учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции и рабочему плану счетов. Аудитор устанавливает состав регистров аналитического учета, применяемых предприятием, и полноту содержащейся в них информации. При журнально-ордерной форме учета источниками проверки являются:

- регистры аналитического учета по счетам 20, 23, 25 — ведомости № 12, открываемые по каждому цеху;
- регистры аналитического учета по счетам 26, 97 — ведомости № 15;
- ведомости (карточки) аналитического учета по видам продукции (группам, заказам и т.п.) в разрезе статей калькуляции.

К этому моменту должна быть завершена проверка бухгалтерского учета затрат по статьям калькуляции, а информация, содержащаяся в регистрах аналитического учета, подтверждена их сверкой с данными разработочных таблиц, листов-расшифровок, первичных документов.

Аудитору следует сверить регистры аналитического учета между собой по взаимно корреспондирующим счетам, провести арифметический контроль итоговых записей в регистрах. Одновременно по ведомостям (карточкам) аналитического учета контролируются затраты в разрезе калькуляционных статей.

После этого проверяется достоверность данных в сводке ведомостей № 12 путем ее сверки с итоговыми данными ведомостей № 12 по цехам.

2. Проверка организации синтетического учета затрат на производство. Контроль синтетического учета затрат на производство осуществляется на основе журнала-ордера № 10, в котором обобщаются производственные расходы в целом по предприятию. Аудиторская проверка проводится последовательно по каждому разделу журнала-ордера.

В разделе 1 «Издержки производства» контролируется правильность свода затрат по всем производственным счетам. Данные журнала-ордера № 10 сверяются с итоговыми данными сводки ведомостей № 12 по учету затрат цехов, № 15 — по учету общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов и платежей, № 14 — по учету потерь в производстве. После этого проводится арифметический контроль журнала-ордера № 10 по вертикали и горизонтали.

По разделу 2 контролируется расчет затрат по экономическим элементам.

Основанием для расчета затрат на производство по экономическим элементам служат данные первого раздела журнала-ордера № 10. Аудитор должен проверить правильность исключения из общего оборота по счетам затрат внутреннего и внутризаводского оборота.

Внутренний оборот определяется по строке «Комплексные расходы» первого раздела журнала-ордера № 10.

Внутризаводской оборот — это оборот ресурсов внутри предприятия — поступление отходов из цехов, излишки материальных ценностей, изготовление материалов и полуфабрикатов для своего производства, услуги собственного транспорта, списанные на счета затрат, и др. Данные о внутризаводском обороте сверяются с журналом-ордером № 10/1.

По разделу 3 проверяется правильность исчисления себестоимости всей товарной продукции по статьям калькуляции. Данные подтверждаются взаимной сверкой с соответствующими суммами, содержащимися в разделе 1 журнала-ордера № 10 и в журнале-ордере № 10/1. Проводится процедура пересчета фактической себестоимости товарной продукции основного производства.

Далее устанавливается правильность отражения оборотов и сальдо по счетам затрат в главной книге на основе журнала-ордера № 10.

3. Контроль раскрытия информации о затратах на производство в бухгалтерской отчетности. Источниками проверки служат бухгалтерский баланс (ф. № 1) и приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

В бухгалтерском балансе подтверждается достоверность информации, отраженной в разделе 2 «Оборотные активы» по стр. 213 «Затраты в незавершенном производстве», путем ее сверки с остатками (сальдо) по счетам 20, 23 в главной книге.

Исходной информацией для проверки состава затрат по элементам, отраженных в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» формы № 5 служат показатели раздела 2 журнала-ордера № 10.

27.6. Типичные ошибки

К основным нарушениям в области затрат на производство могут быть отнесены следующие:

- неправильно оцениваются материалы, списанные на себестоимость продукции (работ, услуг);
- не соблюдаются технологические нормы (нормативы) списания и расхода сырья и материалов;
- в себестоимость основной деятельности включается заработная плата работников, занятых в других видах деятельности;
- не соблюдается зависимость источника отчислений в социальные фонды от источника начисления оплаты труда;
- на счетах затрат отражаются суммы амортизации основных средств, относящиеся к объектам социально-культурной сферы;
- на счета затрат относятся расходы, являющиеся капитальными вложениями;
- в состав затрат данного отчетного периода включаются расходы, относящиеся к другим отчетным периодам;
- создаются излишние резервы на предстоящие расходы;
- неправильно определяется незавершенное производство и списываются калькуляционные разницы;
- применяется «котловый» метод учета затрат на производство;
- в учетной политике предприятия отсутствуют положения в части затрат на производство.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые аудитором при проверке учета затрат на производство.
2. Каковы основные источники аудита затрат на производство?
3. Укажите направления аудита учета затрат на производство.
4. Как проверяется обоснованность используемого предприятием метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

28.1. Основные законодательные и нормативные документы

При аудиторской проверке учета финансовых вложений используются следующие основные законодательные и нормативные документы.

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Кодекс об административных правонарушениях.
4. Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. (с последующими изменениями и дополнениями).
5. Федеральный закон «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 26 декабря 1995 г. (с последующими изменениями и дополнениями).
6. Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» № 39-ФЗ от 22 апреля 1996 г. (с последующими изменениями и дополнениями).
7. Федеральный закон «О переводном и простом векселе» № 48-ФЗ от 11 марта 1997 г.
8. Постановление ЦИК и СНК СССР «О введении в действие Положения о переводном и простом векселе» № 104/1341 от 7 августа 1937 г.
9. Постановление Правительства РФ «Об оформлении взаимной задолженности предприятий и организаций векселями единого образца и развитии вексельного обращения» № 1094 от 26 сентября 1994 г. (с последующими изменениями и дополнениями).
10. Положение о ведении бухгалтерского учета и отчетности в РФ (утв. Приказом Минфина РФ № 34н от 26 июля 1998 г. с последующими изменениями и дополнениями).
11. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. Приказом Минфина РФ № 154н от 27 ноября 2007 г.).

12. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» (утв. Приказом Минфина РФ № 43н от 6 июля 1999 г. с последующими изменениями и дополнениями).

13. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. Приказом Минфина РФ № 32н от 6 мая 1999 г. с последующими изменениями и дополнениями).

14. Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» (утв. Приказом Минфина РФ № 11н от 27 января 2000 г. с последующими изменениями и дополнениями).

15. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утв. Приказом Минфина РФ № 126н от 10 декабря 2002 г. с последующими изменениями и дополнениями).

16. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (утв. Приказом Минфина РФ № 105н от 24 ноября 2003 г. с последующими изменениями и дополнениями).

17. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 67н от 22 июля 2003 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

18. Приказ Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» № 49 от 13 июня 1995 г.

19. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению (утв. Приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г. с последующими изменениями и дополнениями).

20. Письмо ЦБ РФ «Об утверждении «Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации» № 18 от 4 октября 1993 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

21. Письмо Минфина РФ «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги» № 142 от 31 октября 1994 г. (с последующими изменениями и дополнениями).

28.2. Цель и задачи аудиторской проверки учета финансовых вложений

В процессе хозяйственно-финансовой деятельности предприятия могут осуществлять отвлечение средств в виде финансовых вложений в целях получения дохода — дивидендов, процентов и т.п.

К **финансовым вложениям** относятся инвестиции в уставные и складочные капиталы других организаций, совместную деятельность, государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций (облигации, векселя), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, а также дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования.

В бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от сроков отвлечения средств и их целевого назначения финансовые вложения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. К *краткосрочным* финансовым вложениям можно отнести, например, займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок до 12 месяцев. Под *долгосрочными* вложениями (на срок более 12 месяцев) понимают вклады в уставные капиталы и совместную деятельность, затраты на приобретение ценных бумаг других экономических субъектов, паи, а также займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок более 12 месяцев.

Основная цель аудиторской проверки учета финансовых вложений — получение подтверждения законности деятельности экономического субъекта за проверяемый период. Из этого следует, что в ходе проверки аудитор должен ответить на следующие вопросы.

1. Насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы:

- по оценке, учету и инвентаризации финансовых вложений;
- сохранности, выбытию (погашению) и реализации ценных бумаг;
- учету результатов от финансовых вложений?

2. Соблюдены ли требования налогового законодательства?

Осуществляя аудит финансовых вложений, аудиторская организация исходя из понимания деятельности аудируемого лица должна выделить для себя основные направления проверки.

Например, на этапе знакомства с деятельностью ЗАО «Ангара» аудиторы получили информацию о том, что данная организация осуществляет вложения в уставные капиталы других организаций и совместную деятельность, а также предоставляет другим организациям займы на срок до и свыше 1 года. В этом случае направления проверки будут выглядеть следующим образом:

- аудит вложений в уставные капиталы других организаций;

- аудит вложений в совместную деятельность;
- аудит учета вложений в займы на срок более 12 месяцев и до 12 месяцев.

Первое и второе направления связаны с проверкой оформления документов и учета финансовых вложений на срок более 12 месяцев, а третье — с проверкой учета краткосрочных и долгосрочных займов, предоставленных другим организациям.

Из анализа направлений проверки вытекают следующие задачи:

- 1) подтвердить правильность ведения учета долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений;
- 2) подтвердить правильность документального оформления вложений в уставные капиталы других организаций и совместную деятельность;
- 3) установить правильность и своевременность получения доходов от финансовых вложений;
- 4) подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в части размера долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.

28.3. Источники информации для проверки

Источники информации для проверки учета финансовых вложений можно разделить на несколько групп.

1. Первичные учетные документы по учету финансовых вложений, в том числе приема-передачи вкладов в уставные капиталы других организаций; приема-передачи вкладов в совместную деятельность; свидетельства на суммы произведенных вкладов в другие организации; приема-передачи ценных бумаг; платежные поручения и выписки банка; приходные и расходные кассовые ордера.

2. Документы, устанавливающие обязательства сторон по сделкам, в том числе: учредительные документы; выписки из реестра акционеров; выписки из протоколов собраний акционеров, учредителей, совета директоров и т.п.; сертификаты акций и другие ценные бумаги; договоры займа; договоры о совместной деятельности (договоры простого товарищества).

3. Учетные регистры, в том числе главная книга, журналы-ордера, ведомости, машинограммы (в случае применения вычис-

лительной техники) по счетам бухгалтерского учета 58 «Финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», 55 «Специальные счета в банках», 91 «Прочие доходы и расходы» и т.д. Состав учетных регистров определяется формой бухгалтерского учета (журнально-ордерная, мемориально-ордерная и т.п.), а также статусом экономического субъекта (например, малое предприятие). К этой группе можно также отнести регистры налогового учета по налогу на прибыль.

4. Формы учетной документации по инвентаризации: приказ о создании комиссии по инвентаризации; ведомости результатов инвентаризации; инвентаризационные описи ценных бумаг, бланков строгой отчетности и т.п.

5. Финансовая (бухгалтерская, статистическая, налоговая) отчетность.

6. Прочие, например, учетная политика, книга учета ценных бумаг и т.д.

28.4. План и программа аудиторской проверки учета финансовых вложений

Планирование аудиторской проверки финансовых вложений осуществляется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита экономического субъекта.

Общий план проверки финансовых вложений должен учитывать направления аудита данного участка, рассмотренные выше. Примерная форма и содержание общего плана и программы аудита приведены в табл. 28.1 и 28.2.

Таблица 28.1. **Общий план проверки учета финансовых вложений**

Проверяемая организация	ЗАО «Ангара»
Период проверки	за 2006 г.
Число человеко-часов	100
Руководитель аудиторской группы	Николаев Н.Н.
Состав аудиторской группы	Николаев Н.Н., Михайлов М.М.
Планируемый аудиторский риск	средний
Планируемый уровень существенности	1% валюты баланса

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Проверка учета вложений в уставные капиталы других организаций	За год	Николаев Н.Н., Михайлов М.М.	Согласно сводному общему плану аудита эконо- мического субъекта
2	Проверка учета вложений в совместную деятельность	За год	Николаев Н.Н., Михайлов М.М.	
3	Проверка учета вложений в займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок до 12 месяцев	За год	Николаев Н.Н., Михайлов М.М.	
4	Проверка учета вложений в займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок более 12 месяцев	За год	Николаев Н.Н., Михайлов М.М.	

Руководитель аудиторской организации

(подпись)

Руководитель аудиторской группы

(подпись)

Таблица 28.2. Программа проверки учета финансовых вложений

Проверяемая организация	ЗАО «Ангара»
Период проверки	за 2006 г.
Число человеко-часов	100
Руководитель аудиторской группы	Николаев Н.Н.
Состав аудиторской группы	Николаев Н.Н., Михайлов М.М.
Планируемый аудиторский риск	средний
Планируемый уровень существенности	1% валюты баланса

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий/процедур	Период проведения	Испол- нитель	Рабочие докумен- ты аудитора
1	Проверка учета финансовых вложений в уставные капиталы других организаций	Один раз в год	Николаев Н.Н., Михайлов М.М.	
1.1	Проверить, в уставные капиталы каких организаций и с какой целью производились финансовые вложения	Поквар- тально	Николаев Н.Н.	Выписки из протоколов Учетные регистры Учредительные документы организаций

Продолжение табл. 28.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий/процедур	Период проведения	Испол- нитель	Рабочие докумен- ты аудитора
1.2	Проверить, в какой форме произ- водились финансовые вложения: а) денежные средства (сч. 50, 51, 52) б) ценные бумаги (сч. 58) в) основные средства (сч. 01) г) материалы (сч. 10) д) нематериальные активы (сч. 04) е) продукция, товары, работы, услуги (сч. 41, 43 и др.) ж) иное	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Выписки из про- токолов Учетные регистры Учредительные документы орга- низаций Приказы, выписки банков, расходные кассовые ордера Накладные на отпуск материаль- ных ценностей Другие первичные документы
1.3	Проверить, как производится оценка стоимости финансовых вложений, вносимых в неде- нежной форме	Поквар- тально	Михай- лов М.М.	Методики оценки Протоколы собраний учредителей Протоколы согла- сований по вкладам
1.4	Установить, в какой форме пла- нируется получать доход: б) ценные бумаги в) основные средства г) материалы д) нематериальные активы е) продукция, работы, услуги ж) увеличение доли в уставном капитале з) иное	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Выписки из протоколов
1.5	Выяснить, в какие сроки пла- нируется получать доход: а) ежеквартально; б) ежегодно; в) иное	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Выписки из протоколов
1.6	Проверка расчетов по доходам	Поквар- тально	Михай- лов М.М.	Выписки банка Приходные кас- совые ордера Накладные Акты
2	Проверка учета вложений в совместную деятельность	За год	Никола- ев Н.Н., Михай- лов М.М.	
2.1	Проверить, на какой срок осу- ществлялись вложения: а) более 12 месяцев б) до 12 месяцев	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Договор о совмест- ной деятельности (договор простого товарищества)

Продолжение табл. 28.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий/процедур	Период проведения	Испол- нитель	Рабочие докумен- ты аудитора
2.2	Аналогично п. 1.2	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Договор о совмест- ной деятельности (договор простого товарищества) Учетные регистры
2.3	Установить, какими документами подтверждено получение вклада: а) авизо б) накладные в) квитанции к приходным ордерам г) иное	Поквар- тально	Сидо- ров С.С.	Первичные документы
2.4	Аналогично п. 1.3	Поквар- тально	Сидо- ров С.С.	Методики оценки
2.5	Аналогично п. 1.4	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Договор о совмест- ной деятельности (договор простого товарищества)
2.6	Выяснить, как распределяется прибыль, полученная в резуль- тате совместной деятельности	Поквар- тально	Сидо- ров С.С.	Договор о совмест- ной деятельности (договор простого товарищества)
2.7	Выяснить, в какие сроки пла- нируется получать доход от совместной деятельности: а) ежемесячно б) ежеквартально в) ежегодно г) иное	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Договор о совмест- ной деятельности (договор простого товарищества)
2.8	Проверить, возвращается ли переданное имущество при пре- кращении договора о совмест- ной деятельности (договора простого товарищества)	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Договор о совмест- ной деятельности (договор простого товарищества)
2.9	Выяснить, каков порядок по- крытия убытков от совместной деятельности	Поквар- тально	Михай- лов М.М.	Договор о совмест- ной деятельности (договор простого товарищества)
2.10	Проверка отражения в отчет- ности финансовых вложений в совместную деятельность	Поквар- тально	Михай- лов М.М.	Формы отчетно- сти
3	Проверка учета вложений в зай- мы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок до 12 месяцев	За год	Никола- ев Н.Н., Михай- лов М.М.	

Окончание табл. 28.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий/процедур	Период проведения	Испол- нитель	Рабочие докумен- ты аудитора
3.1	Проверить, в какой форме производилась выдача займов: а) денежные средства (сч. 50, 51, 52) б) ценные бумаги (сч. 58) в) основные средства (сч. 01) г) материалы (сч. 10) д) нематериальные активы (сч. 04) е) продукция, товары, работы, услуги (сч. 41, 43 и др.) ж) иное	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Договор займа Учетные регистры Выписки банка Расходные кассо- вые ордера Накладные и т.д.
3.2	Проверить, как производится оценка стоимости займов, выданных в неденежной форме	Поквар- тально	Михай- лов М.М.	Методики оценки Договор займа
3.3	Аналогично п. 1.4	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Договор займа
3.4	Проверка отражения в отчетности финансовых вложений в займы	Поквар- тально	Михай- лов М.М.	Формы отчетности
4	Проверка учета вложений в зай- мы, предоставленные другим эконо- мическим субъектам на срок более 12 месяцев	За год	Никола- ев Н.Н., Михай- лов М.М.	
4.1	Установить, в какие сроки планируется возврат займа	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Договор займа
4.2	Аналогично п. 3.1	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Договор займа Учетные регистры Выписки банка Расходные кассо- вые ордера Накладные и т.д.
4.3	Аналогично п. 3.2	Поквар- тально	Михай- лов М.М.	Методики оценки
4.4	Аналогично п. 1.4	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Договор займа
4.5	Аналогично п. 3.4	Поквар- тально	Михай- лов М.М.	Формы отчетности

Руководитель аудиторской организации

(подпись)

Руководитель аудиторской группы

(подпись)

28.5. Перечень аудиторских процедур

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны получить надлежащие доказательства в целях формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение

аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. Собирая аудиторские доказательства с использованием аудиторских процедур по существу, аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, в целях подтверждения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в части отражения финансовых вложений.

Аудитор должен также проверить соответствующие предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в части отражения финансовых вложений:

- существование — наличие по состоянию на определенную дату финансовых вложений, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату финансовых вложений, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, связанные с финансовыми вложениями, происшедшими в течение соответствующего периода;
- полнота — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете финансовых вложений, а также хозяйственных операций или событий, имеющих отношение к финансовым вложениям, либо нераскрытых статей учета финансовых вложений;
- стоимостная оценка — отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости финансовых вложений;
- точное измерение — точность отражения суммы хозяйственных операций с финансовыми вложениями или событий с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;
- представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание финансовых вложений в соответствии с правилами их отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования основных средств, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств

относительно другой предпосылки, например полноты. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проведении инспектирования (инвентаризации) финансовых вложений он может выявить аудиторские доказательства как относительно их существования, так и относительно их стоимостной оценки.

В развитие вышеуказанного требования о подтверждении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» предписывает следующий порядок осуществления аудиторских процедур в отношении оценки и раскрытия информации о долгосрочных финансовых вложениях:

- если сумма долгосрочных финансовых вложений является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства оценки таких финансовых вложений и раскрытия аудируемым лицом информации о них;
- аудиторские процедуры, выполняемые в ходе проверки долгосрочных финансовых вложений, как правило, включают в себя рассмотрение доказательств возможности их отражения в составе внеоборотных активов, обсуждение с руководством аудируемого лица намерений сохранения их на бухгалтерском балансе аудируемого лица, а также получение официальных письменных заявлений и разъяснений по указанному вопросу.

При аудиторской проверке финансовых вложений необходимо учитывать, что для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений согласно ПБУ 19/02 необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

При проверке следует учесть, что к финансовым вложениям не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Активы, имеющие материально-вещественную форму, — основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы — не являются финансовыми вложениями.

Другие процедуры включают в себя проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности и иной информации (например, биржевых котировок, которые служат показателем оценки), а также сопоставление оценочных данных с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

Если в соответствии с установленными требованиями к ведению бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности оценка каких-либо долгосрочных финансовых вложений должна быть изменена, аудитор должен выяснить, были ли отражены в бухгалтерском учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

При проверке вложений в совместную деятельность следует учесть, что согласно ПБУ 20/03 информация об участии в совместной деятельности подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности организации при наличии договоров, условиями которых устанавливается распределение между участниками обязанностей по финансовой и иной совместно осуществляемой деятельности в целях получения экономических выгод или дохода. При этом под такой информацией понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации — отчетный сегмент, осуществляемой в целях извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица.

Федеральное правило (стандарт) № 17 устанавливает следующий порядок осуществления аудиторских процедур в отношении раскрытия информации по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

1. Если информация по отчетным сегментам является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с требованиями к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2. Поскольку информация по отчетным сегментам является неотъемлемой частью бухгалтерской (финансовой) отчетности, то обычно аудитор не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить исключительно в целях выражения мнения о достоверности отраженной в отчетности информации по сегментам. Тем не менее концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и в ходе проверки информации по отчетным сегментам это необходимо учитывать.

3. Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по отчетным сегментам, обычно включают в себя аналитические процедуры и другие аудиторские процедуры, которые целесообразно осуществлять в данных обстоятельствах.

4. Аудитор должен обсудить с руководством аудируемого лица методы, используемые для подготовки информации по отчетным сегментам, и определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с установленными требованиями к подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также проверить правильность применения этих методов.

Аудитор должен также проанализировать:

- отчуждение материальных объектов и платежи между сегментами;
- исключение межсегментных оборотов;
- сопоставление отраженных в отчетности данных со счетами и другими ожидаемыми результатами;
- распределение активов и расходов между сегментами.

28.6. Типичные ошибки

При организации учета финансовых вложений могут возникать различные ошибки и упущения. Наиболее распространены среди них следующие:

- отсутствуют документы, подтверждающие фактические финансовые вложения;
- документы оформляются с нарушениями установленных требований;

- в состав финансовых вложений включаются собственные акции, выкупленные у акционеров, и векселя, полученные от векселедателей за отпущенные товары, основные средства и т.д.;
- имеются исправления записей в документах, которые проводятся без необходимых оснований;
- отсутствуют подлинники или заверенные в соответствии с законодательством документы;
- имеются фиктивные документы и операции;
- допускается некорректная корреспонденция счетов (проводки) при отражении финансовых вложений в учете;
- не соблюдается тождественность данных регистров бухгалтерского учета и показателей отчетности;
- не отражаются в учете свершившиеся операции;
- не совпадают данные синтетического и аналитического учета финансовых вложений;
- отсутствует (не ведется) аналитический учет финансовых вложений, обеспечивающий получение информации по единицам учета финансовых вложений и организациям, в которые они осуществлены;
- не проводится (или проводится с нарушениями) в установленных законодательством случаях инвентаризация финансовых вложений;
- неправильно формируется налогооблагаемая база по налогу на прибыль;
- не исполняются требования законодательных и нормативных документов.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные нормативные документы, используемые для аудиторской проверки учета финансовых вложений.
2. Какова цель аудиторской проверки финансовых вложений?
3. В чем заключаются задачи аудиторской проверки финансовых вложений?
4. Назовите источники информации, которые аудитор использует для проверки финансовых вложений.
5. Перечислите примерные положения общего плана аудиторской проверки учета финансовых вложений.
6. В чем состоят особенности аудиторской проверки учета финансовых вложений?
7. Назовите основные процедуры получения аудиторских доказательств в отношении финансовых вложений.
8. Назовите типичные ошибки, выявляемые при аудиторской проверке учета финансовых вложений.

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ПРОДАЖ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ, ОКАЗАННЫХ УСЛУГ)

29.1. Основные законодательные и нормативные документы

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г.).
2. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (Приказ Минфина № 44н от 9 июня 2001 г.).
4. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ № 49 от 13 июля 1995 г.).

29.2. Источники информации для проверки

Готовая продукция — часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи, конечный результат производственного процесса, законченный обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которого соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством. Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе про-

изводства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

Отгруженные товары, выполненные работы и оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой.

Источниками информации для проверки служат следующие документы.

1. Первичные документы по учету готовой продукции:

- приемо-сдаточная накладная по сдаче на склад готовой продукции;
- акт сдачи на склад готовой продукции;
- карточка складского учета готовой продукции.

2. Первичные документы по отгрузке готовой продукции:

• приказ-накладная (комбинированный документ, совмещающий распоряжение складу на отпуск готовой продукции и накладную, являющуюся сопроводительным документом, фиксирующим отпущенное количество продукции);

- счет-фактура;
- товарно-транспортная накладная;
- договор;
- счет-фактура для целей налогообложения.

3. Регистры аналитического и синтетического учета:

- ведомость выпуска готовой продукции;
- ведомость отгрузки и реализации готовой продукции.

4. Бухгалтерская отчетность, в которой отражается раздел (участок, бухгалтерский счет) и которая должна включать в себя бухгалтерский баланс (ф. № 1), в частности строки баланса:

- 214 «Готовая продукция и товары для перепродажи»;
- 215 «Товары отгруженные»;
- 217 «Прочие запасы и затраты», по которой показываются запасы и затраты, не нашедшие отражения в других строках подраздела «Запасы» раздела II бухгалтерского баланса, в частности не списанная в установленном порядке со счета 44 «Расходы на продажу» часть коммерческих расходов, относящихся к остатку неотгруженной (нереализованной) продукции;
- 231 «Покупатели и заказчики», по которой показывается дебиторская задолженность.

29.3. Вопросник аудитора

При составлении плана и программы проверки аудитор может воспользоваться вопросником, пример которого приведен в табл. 29.1.

Таблица 29.1. Вопросы для проверки

№ n/n	Вопрос	Вариант ответа	Информация или документ, который следует запросить	Назначаемая аудиторская процедура
1	Используется в рабочем плане счетов счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	Да	Рабочий план счетов	«Продукция 1.1.1»
		Нет		
2	Учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости	Да	Порядок расчета нормативной себестоимости	«Продукция 1.1.2»
		Нет		
3	Учет готовой продукции ведется по плановой себестоимости	Да	Порядок расчета учетных цен	«Продукция 1.1.2»
		Нет		
4	Предприятие использует в договорах оговорку о том, что право собственности на отгруженную продукцию покупатель получает не в момент отгрузки	Да	Договоры с клиентами	«Продукция 1.2.2»
		Нет		
5	Предприятие изготавливает продукцию из давальческого сырья	Да	Договоры на изготовление продукции из давальческого сырья	«Продукция 1.1.3»
		Нет		

29.4. Перечень аудиторских процедур

Для проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности готовой, отгруженной и реализованной продукции применяются следующие аудиторские процедуры:

«Продукция 1.1.1» — проверка соответствия фактической оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации;

«Продукция 1.1.2» — проверка соответствия оценки отгруженной продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации;

«Продукция 1.1.3» — проверка правильности отражения в учете продукции, выработанной из давальческого сырья;

«Продукция 1.2.1» — проверка полноты отражения в учете выпущенной продукции;

«Продукция 1.2.2» — проверка полноты и своевременности отражения в учете отгруженной и реализованной продукции;

«Продукция 1.3.1» — проверка правильности складского учета готовой продукции;

«Продукция 1.3.2» — проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризаций готовой продукции.

29.5. Типичные ошибки

К типичным ошибкам здесь относятся следующие.

1. Несоответствие оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации.

2. Несоответствие оценки отгруженной продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации.

3. Неправильный расчет и отражение в учете отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам (при учете готовой продукции по учетным ценам).

4. Отражение на балансе организации продукции, выработанной ею из давальческого сырья.

5. Неполное отражение в учете выпущенной продукции.

6. Несвоевременное и неполное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции.

7. Отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции по местам хранения и отдельным видам.

8. Ошибки в проведении инвентаризации готовой продукции.

9. Неправильное отражение в учете морально устаревшей, испорченной при хранении готовой продукции.

10. Неверное представление как торговой деятельности, связанной с изготовлением продукции из давальческого сырья у давальца-заказчика.

11. Неверное отражение в бухгалтерском учете различных товарно-материальных ценностей как готовой продукции.

1. *Несоответствие оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации.* Организации могут вести учет выпуска продукции:

- без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- с использованием счета 40.

Если организация не использует счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», тогда на счете 43 «Готовая продукция» учет выпуска продукции отражается по фактической себестоимости.

Если организация использует счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то на счете 43 «Готовая продукция» продукция отражается по нормативной или плановой производственной себестоимости, а отклонение ее от фактической производственной себестоимости списывается со счета 40 в дебет счета 90-2.

Необходимым условием использования счета 40 является применение на предприятии показателей нормативной или плановой себестоимости, что достигается обычно при нормативном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Учет выхода готовой продукции с использованием счета 40 не целесообразен, если отклонения фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой оказываются значительными, а продукция реализуется неритмично. Задержки с реализацией продукции могут привести к убыточности организации, поскольку отклонения со счета 40 сразу списываются на счет 90-2, который ежемесячно закрывается корреспонденцией со счетом 99 «Прибыли и убытки». Если такие факты подтверждаются, аудитор должен указать руководству предприятия на неэффективность применяемого учетного решения.

Готовая продукция списывается в порядке реализации со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90-2 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж», только если она отгружена или сдана покупателю на месте и расчетные документы за нее предъявлены этим покупателям (заказчикам).

Если договором поставки обусловлен момент перехода права владения, использования и распоряжения отгруженной продукцией и риска ее случайной гибели от предприятия к покупателю (заказчику) не в момент отгрузки или сдачи покупателю на месте (например, при экспорте продукции), то до такого момента эта продукция учитывается на счете 45 «Товары отгруженные». При фактической отгрузке ее производится запись по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и дебету счета 45 «Товары отгруженные».

Готовая продукция, переданная другим предприятиям для реализации на комиссионных и иных подобных началах, также списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

2. Несоответствие оценки отгруженной продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации. Отгруженные товары учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости. Записи по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» могут производиться только в соответствии с оформленными документами (накладными, приемо-сдаточными актами и др.) по отгрузке готовых изделий (товаров) или передаче их для реализации на комиссионных и иных подобных началах.

Суммы списываются с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90-2 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж» только при предъявлении покупателем (заказчиком) расчетных документов за отгруженную продукцию либо поступлении извещения комиссионера о реализации переданных ему изделий.

Если предприятие отражает реализацию продукции (товаров, работ, услуг) по мере оплаты покупателем (заказчиком) расчетных документов, то счет 45 «Товары отгруженные» используется для обобщения информации о наличии и движении всей отгруженной продукции (товаров), выполненных и сданных работ (услуг). При этом суммы, принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные», списываются в дебет счета 90-2 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж» при оплате расчетных документов покупателем (заказчиком).

В целях соблюдения единой методологии бухгалтерского учета на предприятии должен использоваться единый метод определения следующей цепочки: фактическая себестоимость незавершенного производства — фактическая себестоимость готовой продукции — фактическая себестоимость отгруженной и реализованной продукции. Единый метод определения может быть представлен в виде таблицы.

<i>Незавершенное производство</i>	<i>Готовая продукция</i>	<i>Товары отгруженные</i>
По нормативной производственной себестоимости	По нормативной производственной себестоимости	По нормативной себестоимости
По прямым статьям расходов	По фактической производственной себестоимости	По полной фактической себестоимости
По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов		

Соответствие методов оценки всех составных частей цепочки должно быть проанализировано аудитором на этапе экспертизы учетной политики.

3. Неправильный расчет и отражение в учете отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам (при учете готовой продукции по учетным ценам). При учете готовой продукции на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются предприятием исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

При списании со счета 43 готовой продукции относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам. Сумма отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящаяся к отгруженной и реализованной продукции, отражается по кредиту счета 43 и дебету соответствующих этому счетов дополнительной или сторнировочной записью в зависимости от того, перерасход или экономию они представляют.

4. Отражение на балансе организации продукции, выработанной ею из давальческого сырья. Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, в соответствии с условиями договора принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Под давальческим сырьем законодательство подразумевает сырье, материалы, принимаемые без оплаты их стоимости и подлежащие переработке по договору с давальцами (п. 13 письма Минфина СССР «Об основных положениях по учету материалов на предприятиях и стройках» № 103 от 30 апреля 1974 г.).

На основании Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной Приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г., предприятия, принимающие сырье в переработку, отражают их на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по ценам, предусмотренным в договорах.

Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим затраты (за исключением стоимости сырья и материалов заказчика).

Таким образом, отдавая сырье в переработку, право собственности на него сохраняет владелец (ст. 220 ГК РФ), так же как и право дальнейшей реализации изготовленной из него продукции, если иное не предусмотрено договором. Следовательно, затраты по изготовлению продукции предприятия-изготовителя представляют собой услуги, оказанные стороннему потребителю, и отражаются на счетах учета затрат с последующим списанием их на себестоимость реализованных услуг без отражения по счету 43 «Готовая продукция».

5. Неполное отражение в учете выпущенной продукции. По строке «Готовая продукция» в бухгалтерской отчетности показывается фактическая производственная себестоимость остатка законченных производством изделий, прошедших испытания и приемку, укомплектованных всеми частями согласно условиям договоров с заказчиками и соответствующим техническим условиям и стандартам. Продукция, не отвечающая указанным требованиям, и несданные работы считаются незаконченными и показываются в составе незавершенного производства. Если продукция предприятия отвечает всем указанным требованиям, то она должна быть отражена в учете как готовая продукция. Для выявления фактов учета фактически готовой продукции в составе незавершенного производства знаний аудитора, как правило, бывает недостаточно. В таких случаях требуется привлечение эксперта.

При использовании для учета затрат на производство счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» готовая продукция отражается по данной статье по нормативной (плановой) себестоимости.

6. Несвоевременное и неполное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции. При отражении в учете отгруженной и реализованной продукции возможны два варианта ошибки:

- отражение в учете продукции как реализованной, в то время как в соответствии с договором она еще не может быть признана реализованной, а должна быть отражена в учете и отчетности как отгруженная;
- отражение в учете продукции как отгруженной, в то время как в соответствии с договором она уже реализована, т.е. момент перехода права собственности от продавца к покупателю уже состоялся.

7. Отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции по местам хранения и отдельным видам. Для хранения го-

товой продукции на предприятии должны быть организованы отдельные складские помещения. Хранить готовую продукцию в тех же помещениях, что и материальные ценности, используемые для ее производства, нельзя.

Если на предприятии имеется несколько складов готовой продукции, на первичных документах и документах аналитического учета должно быть указано место хранения, например номер или код склада.

Код продукции присваивается в соответствии с Общероссийским классификатором продукции (Russian Classification of Production), введенным в действие с 1 июля 1994 г. (в ред. изменений № 1—11 ОКП, № 12/98 ОКП, № 13/98 ОКП, № 14/98 ОКП, № 15/98 ОКП, № 16/99 ОКП, утв. Госстандартом РФ).

Согласно отраслевым требованиям продукция должна быть идентифицирована по артикулам, сортам, размерам, типам и т.д. Аналитический учет при этом должен быть организован так, чтобы позволял в любой момент времени иметь точные данные о том, какая продукция, какого типосорторазмера имеется на предприятии, а также где она хранится.

8. Ошибки в проведении инвентаризации готовой продукции. При инвентаризации готовая продукция заносится в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Инвентаризация готовой продукции, как правило, проводится в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении готовой продукции в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, пломбируется), и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

В присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц комиссия проверяет фактическое наличие готовой продукции путем обязательного ее пересчета, перевешивания, перемеривания. В описи не допускается вносить данные об остатках готовой продукции со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Готовая продукция, поступающая во время проведения инвентаризации, принимается материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуется по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эта готовая продукция заносится в отдельную опись под наиме-

нованием «Готовая продукция, поступившая во время инвентаризации». В описи указываются дата поступления, дата и номер приходного документа, наименование продукции, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации готовая продукция может отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эта готовая продукция заносится в отдельную опись под наименованием «Готовая продукция, отпущенная во время инвентаризации». Опись оформляется по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

Инвентаризация готовой продукции, отгруженной, но не оплаченной покупателями в срок, находящейся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета. На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (товары отгруженные), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по отгруженной продукции — копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.), по находящимся на складах сторонних организаций — сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации. Предварительно должна быть проведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету 45 «Товары отгруженные» следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата которых почему-либо отражена на других счетах («Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д.), или суммы за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

Описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций. В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся наименование, коли-

чество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета. В описях на готовую продукцию, отгруженную и не оплаченную в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся: наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа. Готовая продукция, хранящаяся на складах других организаций, заносится в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов. В описях на товарно-материальные ценности, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

9. Неправильное отражение в учете морально устаревшей, испорченной при хранении готовой продукции. Согласно п. 12 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению (кроме случаев, установленных законодательством). Материально-производственные запасы (кроме оборудования к установке), на которые цена в течение года снизилась, которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации путем создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей — оформляется бухгалтерской записью (Д91; К14 — сумма резерва).

10. Неверное представление как торговой деятельности, связанной с изготовлением продукции из давальческого сырья у давальца-заказчика. Деятельность предприятия (в том числе торговой организации) по приобретению сырья и материалов и продаже готовых изделий, произведенных из этого сырья и материалов сторонней организацией, относится к производственной.

При приобретении предприятием ценностей для их дальнейшей переработки их следует учитывать на счете 10 «Материалы», субсчет «Материалы, переданные в переработку на сторону». От-

ражать такие операции на счете 41 «Товары» — неправомерно. В таком случае организации, занимающиеся торговой деятельностью, должны вести учет в порядке, аналогичном применяемому предприятиями, занимающимися промышленно-производственной деятельностью.

Операции по оприходованию полученной из давальческого сырья продукции и погашению задолженности за услуги по ее производству следует отражать в бухгалтерском учете предприятия исходя из требований формирования в учете затрат, связанных с приобретением сырья и стоимостью его переработки (на счете 43 «Готовая продукция»).

В то же время деятельность торговой организации по передаче принадлежащих ей товаров другим предприятиям (организациям) для их упаковки, переупаковки, дробления партии или иной предпродажной подготовки товаров не относится к производственной деятельности.

Представление деятельности, связанной с изготовлением продукции из давальческого сырья у давальца-заказчика, как торговой деятельности приводит к неправильному исчислению налогооблагаемой базы по налогу на пользователей автомобильных дорог (налог прекращает свое действие с 1 января 2003 г.), так как объектом налогообложения для этого налога является:

- выручка, полученная от реализации продукции (работ, услуг);
- сумма разницы между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате заготовительной, снабженческо-сбытовой и торговой деятельности.

11. Неверное отражение в бухгалтерском учете различных товарно-материальных ценностей. Некоторые предприятия неправильно используют бухгалтерский счет 43 «Готовая продукция». Неверно, в частности: использование этого счета предприятиями, оказывающими услуги, выполняющими работы; отражение как готовой продукции товаров, приобретенных для продажи (их следует отражать на счете 41 «Товары»); отражение в учете готовой продукции собственного производства, реализуемой в розницу, как товара на счете 41 «Товары».

На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции, связанные с передачей готовой продукции со склада готовой продукции в подразделение организации, осуществляющее торговую деятельность, могут быть отражены, например, следующим образом. Организация может открыть к счету 43 «Готовая продукция» субсчета 43-1 «Готовая продукция на складе» и 43-2 «Готовая продукция в торговом павильоне» и отражать передачу готовой про-

дукции со склада в структурное подразделение, осуществляющее торговлю, бухгалтерской записью: дебет 43-2 кредит 43-1. При внутрисистемном перемещении имущества (в том числе готовой продукции) применение счета 90 «Продажи» не предусмотрено.

Счет 41 «Товары» применяется для отражения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных организацией в качестве товаров для перепродажи, а не изготовленных своими силами. Стоимость проданных торгующим подразделением организации произведенных другим подразделением изделий отражается по дебету счета 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж» в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция».

Данное положение особенно актуально для предприятий, осуществляющих свою деятельность в регионах, где действуют специальные налоговые режимы, в частности единый налог на вмененный доход (ЕНВД). Согласно региональным законам отдельных субъектов Российской Федерации плательщиками ЕНВД не признаются организации, занимающиеся деятельностью в сфере розничной торговли товарами собственного производства. При этом к собственному производству не относятся упаковка, переупаковка, розлив, дробление партии, сборка или иная предпродажная подготовка товаров. Организации, осуществляющие розничную торговлю как товарами собственного производства, так и приобретенными товарами (в том числе полученными по бартеру), признаются плательщиками ЕНВД в отношении торговли приобретенными товарами. При этом они обязаны обеспечить раздельный учет работающих, имущества, обязательств, операций по реализации и затрат в отношении розничной торговли товарами собственного производства и приобретенными товарами.

Вопросы для самопроверки

1. Какими нормативными документами регламентируется порядок учета готовой продукции?
2. Назовите нормативные документы, регламентирующие порядок учета готовой продукции, отгруженной покупателям.
3. В каких случаях при учете готовой продукции могут возникать отклонения и как они отражаются в учете?
4. Перечислите основные ошибки в учете готовой продукции.
5. Какие первичные документы служат источниками информации для проверки правильности учета готовой продукции?
6. Перечислите основные ошибки, которые встречаются при учете отгрузки и реализации готовой продукции.

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

30.1. Основные законодательные и нормативные документы

Аудиторская проверка учета кредитов и займов регулируется следующими основными законодательными и нормативными документами.

1. Гражданский кодекс РФ, ч. 2, гл. 42, п. 2.
2. Налоговый кодекс РФ, ч. 2, гл. 25.
3. О бухгалтерском учете (Закон РФ № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.).
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ МФ РФ № 34н от 29 июля 1998 г.).
5. ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».
6. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению (Приказ МФ РФ № 94н от 31 октября 2000 г.).

30.2. Источники информации для проверки

К источникам информации для проверки относятся следующие документы:

- учетная политика предприятия;
- первичные документы по разделу (участку) учета;
- регистры синтетического учета по разделу (участку) учета;
- регистры аналитического учета по разделу (участку) учета;
- бухгалтерская отчетность.

В *учетной политике предприятия* представлено описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен экономическому субъекту.

В соответствии с п. 32 ПБУ 15/01 в составе информации об учетной политике организации для целей бухгалтерского учета необходимо наличие, как минимум, данных:

- о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную;
- составе и порядке списания дополнительных затрат по займам;

- выборе способов начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам;
- порядке учета доходов от временного вложения заемных средств.

В соответствии с п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г., по полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

В соответствии со статьей 265 гл. 25 Налогового кодекса РФ расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком, включаются в состав внереализационных расходов.

Для целей налогообложения прибыли расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Однако расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами, и доходности, установленной эмитентом (ссудодателем).

Согласно статье 269 Налогового кодекса РФ в учетной политике для целей налогообложения организация должна установить порядок определения предельной величины процентов:

- применения расчета и сравнения с долговыми обязательствами, выданными в том же квартале на сопоставимых условиях;
- применение предельной величины процентов, признаваемых расходом, равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

При выборе первого варианта налоговым расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце — для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях.

Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той

же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах под аналогичные обеспечения. Существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, предприятия, установившие в учетной политике второй вариант, все равно применяют расчет, установленный первым вариантом.

Предприятиями и организациями могут использоваться различные *первичные учетные документы*: унифицированные первичные документы; документы, разрабатываемые предприятиями самостоятельно.

При аудите кредитов и займов аудитору в качестве первичных документов в бухгалтерии проверяемого предприятия предоставляют:

- выписки банка, если проценты снимаются с расчетного счета;
- платежные поручения, если проценты перечисляются в другой банк;
- мемориальные ордера банка;
- выписки банка по ссудному счету;
- кредитные договоры;
- договоры займа;
- договоры залога;
- договоры страхования невозврата кредитов;
- дополнительные соглашения к кредитным договорам и др.

Согласно п. 14 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финан-

совые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность.

Планом счетов бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных аналитических группировок по каждому бухгалтерскому счету.

Экономический субъект в соответствии с принятой учетной политикой, разработанными системами управленческого, финансового и налогового учета, применяемой формой счетоводства может использовать различные *регистры аналитического учета* — карточки, ведомости, журналы, а также их машинные аналоги.

Аналитический учет по кредитам и займам на предприятии должен быть организован по следующим направлениям:

- видам кредитов и займов (рублевый, валютный);
- банкам и прочим организациям и физическим лицам, у которых он был получен;
- целевому назначению кредитов;
- срокам (просроченные кредиты; кредиты, срок погашения которых еще не наступил);
- участию в расчете налогооблагаемой прибыли.

Тщательно продуманный и хорошо поставленный аналитический учет кредитов и займов у экономического субъекта поможет не только бухгалтеру данного предприятия, но и проверяющим лицам установить правильность начисления процентов по этим кредитам.

При аудите кредитов и займов аудитор часто встречается с тем, что на предприятии не ведется аналитический учет кредитов. Поэтому в целях экономии рабочего времени аудитору не всегда следует сразу приступать к проверке правильности начисления процентов по кредитам и займам, если на предприятии плохо отлажен их аналитический учет. В подобных случаях аудитору вначале следует сгруппировать все кредитные договоры по определенным признакам и только затем приступить к проверке правильности начисления и отражения в бухгалтерском учете предприятия процентов по банковским кредитам или поручить выполнить эту ра-

боту работникам бухгалтерии проверяемого предприятия (соответственно скорректировав затраты времени на проведение проверки).

Состав *регистров синтетического учета* зависит от применяемой на предприятии формы бухгалтерского учета (формы счетоводства). Методика проведения детальной проверки должна содержать перечень регистров синтетического учета, характерных для каждой формы счетоводства. Кроме того, данный раздел методики должен включать образцы регистров синтетического учета, описание принципов их заполнения и взаимосвязи с другими регистрами.

Учет кредитов при мемориально-ордерной форме счетоводства ведется в мемориальном ордере, которому присваивают определенный номер. При журнально-ордерной форме счетоводства учет кредитов и займов ведется в журнале-ордере ф. № 4.

Если бухгалтерский учет на предприятии полностью компьютеризован, то в программе, при помощи которой обрабатываются первичные данные, предусмотрен, как правило, большой перечень самых разнообразных форм. К наиболее часто встречающимся в различных бухгалтерских программах формам относятся:

- журнал-ордер по счету;
- карточка по счету;
- анализ счета;
- обороты по счету на определенную дату.

При аудите кредитов и займов, учет которых ведется экономическим субъектом с помощью компьютера, аудитору следует запросить или сформировать самостоятельно распечатку такой формы, из которой он сможет получить интересующую его информацию в различных разрезах.

Бухгалтерская отчетность, в которой отражается раздел (участок, бухгалтерский счет), должна включать в себя:

- официальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (бухгалтерский баланс по ф. № 1, отчет о прибылях и убытках по ф. № 2, приложение к балансу по ф. № 5, отчет о движении денежных средств по ф. № 3, отчет о движении капитала по ф. № 4);
- отчетность, представляемую в соответствии с законодательством в органы Федеральной службы государственной статистики;
- расчеты по налогам и платежам;
- регистры налогового учета;
- расчеты, представляемые в государственные социальные внебюджетные фонды, и другие формы отчетности.

30.3. Вопросник аудитора

Вопросы, которые необходимо задать аудитору руководству экономического субъекта в момент планирования программы по проведению аудита кредитов и займов, приведены в табл. 30.2.

Таблица 30.2. Вопросы для проверки

№ п/п	Вопрос	Вари- ант ответа	Информация или документ, который следует запросить	Назначаемая аудиторская процедура
1	Предприятие получало кредиты только в одном банке	Да		
		Нет		«Кредит 1.1.1»
2	Предприятие получало деньги путем зачисления на расчетный счет	Да		
		Нет		«Кредит 1.1.2», «Кредит 1.1.3»
3	Превышение банковских процентов сверх установленных норм относили на расходы, учитываемые при налогообложении прибыли	Да		
		Нет		«Кредит 4.1.1»
4	Проценты по долгосрочным кредитам выплачивались после введения объектов основных средств в эксплуатацию	Да	Акт о введении объектов основных средств в эксплуатацию	
		Нет		«Кредит 3.1.1»
5	Все ли кредиты и займы были израсходованы по целевому назначению	Да		
		Нет		«Кредит 2.2.1»

По разделу учета «Кредиты и займы» вопросник может быть составлен и в форме набора тестов. Особенно удобна такая форма ознакомления с системой бухгалтерского учета и организацией внутреннего контроля учета кредитов и займов в случае, когда планируется выборочная проверка.

30.4. Перечень аудиторских процедур

«Кредит 1.1.1» — проверка полноты первичных документов, оформляющих получение и возврат, изменение условий предоставления кредитов или займов, начисление процентов по ним.

«Кредит 1.1.2» — проверка полноты первичных документов по кредитам банков, учитываемых на ссудном счете.

«Кредит 1.1.3» — проверка полноты первичных документов по займам, полученным наличными в кассу предприятия.

«Кредит 2.1.1» — проверка обоснованности включения процентов по кредитам и займам в состав операционных расходов в зависимости от целевого назначения кредита или займа.

«Кредит 2.2.1» — проверка фактического соблюдения целевого назначения кредита.

«Кредит 2.3.1» — проверка фактической уплаты процентов по кредитам и займам.

«Кредит 3.1.1» — проверка правильности включения процентов по кредитам и займам в инвентарную стоимость объектов внеоборотных активов.

«Кредит 3.3.1» — проверка правильности включения процентов по кредитам и займам в фактическую себестоимость ценных бумаг.

«Кредит 4.1.1» — проверка обоснованности включения в состав налоговых расходов сумм процентов по кредитам и займам.

«Кредит 4.1.2» — проверка правильности включения в состав налоговых расходов процентов по кредитам и займам в пределах норм.

30.5. Типичные ошибки

Ниже приведен перечень типичных ошибок при отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с получением кредитов и займов.

1. Ошибки, связанные с отсутствием документов, оформляющих кредитные отношения:

- отсутствие кредитного договора или договора займа;
- отсутствие выписок банка со ссудного счета;
- отсутствие мемориальных ордеров, подтверждающих списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита;
- отсутствие мемориальных ордеров, подтверждающих списание в безакцептном порядке сумм процентов, уплачиваемых по кредитным договорам;
- отсутствие дополнительных соглашений к кредитному договору (договору займа), изменяющих процентную ставку по кредиту (займу), сроки возврата кредита (займа), другие условия кредитного договора или договора займа.

2. Ошибки, связанные с нарушением принципов формирования расходов.

- неправильное отнесение затрат по полученным займам и кредитам к отчетным периодам (затраты должны признаваться текущими расходами того периода, в котором они произведены, за исключением той их части, которая включается в фактическую себестоимость приобретаемых товарно-материальных ценностей);

- неправильное отражение процентов по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете (затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы организации, являются ее операционными расходами и подлежат включению в финансовый результат организации, т.е. отражению на счете 91 «Прочие доходы и расходы»);
- неправильное отражение процентов по полученным займам и кредитам в случае, если организация использует средства полученных займов и кредитов для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты. Расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей авансов и задатков на указанные выше цели. При поступлении в организацию-заемщика материально-производственных запасов и иных ценностей, выполнении работ (услуг) дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке — с отнесением на операционные расходы организации-заемщика.

3. Ошибки, связанные с несоблюдением принципов оценки имущества:

- включение в инвентарную стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов, процентов по кредитам и займам, полученным на эти цели, после принятия этих объектов на учет. Затраты по полученным займам и кредитам, непосредственно относящиеся к приобретению и (или) строительству инвестиционного актива, должны включаться в первоначальную стоимость этого актива и погашаться посредством начисления амортизации (кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета начисление амортизационного актива не предусмотрено. Проценты, связанные с приобретением таких инвестиционных активов, относятся на текущие расходы организации);
- включение в стоимость ценных бумаг процентов по кредитам и займам, полученным для приобретения ценных бумаг, после принятия их к учету.

4. Ошибки, связанные с включением в налоговые расходы процентов по кредитам и займам, которые не могут быть в них включены:

- включение в налоговые расходы начисленных по кредиту или займу процентов за пользование заемными средствами, но

фактически на конец отчетного периода не уплаченных банку (при кассовом методе);

- включение в налоговые расходы затрат на оплату процентов по кредитам и займам, превышающим
 - а) сумму процентов, рассчитанных по ставке процентов, предусмотренной договором кредита или займа;
 - б) сумму процентов, рассчитанных исходя из срока действия договора кредита или займа, когда фактически кредит или заем превышает сумму процентов от фактически полученной суммы кредита;
- невключение в налоговые расходы процентов по кредитам и займам, полученным на инвестиционную и финансовую деятельность.

5. Ошибки, связанные с нарушением принципов формирования финансовых результатов:

- отнесение на собственные источники средств предприятия процентов по кредитам и займам сверх норматива, установленного гл. 25 НК РФ;
- отнесение на собственные источники средств предприятия процентов по кредитам и займам, полученным в иностранной валюте по ставке, превышающей 15% (статья 269 НК РФ).

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные нормативные документы, которые использует аудитор при проведении контроля кредитов и займов.
2. Назовите основные источники информации для проверки расчетов по кредитам и займам.
3. Для какой цели используется вопросник аудитора при проверке кредитов и займов?
4. Приведите основные аудиторские процедуры, применяемые при проверке кредитов и займов.
5. Назовите типичные ошибки при отражении в бухгалтерском учете операций по кредитам и займам.

МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

31.1. Основные законодательные и нормативные документы

Перечень основных документов, регулирующих объект проверки, охватывает следующие документы.

1. Гражданский кодекс РФ, ч. 1 и 2.
2. Налоговый кодекс РФ, ч. 1, 2.
3. Приказ Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организации и порядка ее заполнения» № 24н от 7 февраля 2006 г. (в ред. Приказа Минфина РФ № 1н от 9 января 2007 г.).
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г.).
5. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.).
6. Указания об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом (Приказ Минфина РФ № 68н от 24 декабря 1998 г. с изменениями от 28 ноября 2001 г.).
7. Указания об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества (Приказ Минфина РФ № 68-н от 24 декабря 1998 г. с изменениями от 28 ноября 2001 г.).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.
10. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказа-

ния сопутствующих услуг» (утв. Минфином РФ 23 апреля 2004 г., одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г.).

11. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утв. Приказом Минфина РФ № 114н от 19 ноября 2002 г.

13. Письмо Минфина РФ «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций» № 160 от 30 декабря 1993 г.

14. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом Минфина РФ № 91н от 13 октября 2003 г.).

15. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. Приказом Минфина РФ № 119н от 28 декабря 2001 г.).

16. Постановление Правительства РФ «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» № 1 от 1 января 2002 г.

17. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 67н от 22 июля 2003 г. (в ред. от 31 декабря 2004 г.).

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утв. Приказом Минфина РФ № 60н от 9 декабря 1998 г. в ред. от 30 декабря 1999 г.).

19. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утв. Приказом Минфина РФ № 43н от 6 июля 1999 г.).

20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. Приказом Минфина РФ № 26н от 30 марта 2001 г. в ред. от 12 декабря 2005 г.).

21. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 (утв. Приказом Минфина РФ № 56н от 25 ноября 1998 г.).

22. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 (утв. Приказом Минфина РФ № 96н от 28 ноября 2001 г.).

23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000 (утв. Приказом Минфина РФ № 91н от 16 октября 2000 г.).

24. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 (утв. Приказом Минфина РФ № 66н от 2 июля 2002 г.).

25. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (утв. Приказом Минфина РФ № 126н от 10 декабря 2002 г.).

26. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 (утв. Приказом Минфина РФ № 105н от 24 ноября 2003 г.).

27. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом Минфина РФ № 91н от 13 октября 2003 г.).

28. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. Приказом Минфина РФ № 119н от 28 декабря 2001 г. в ред. от 23 апреля 2002 г.).

29. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. Приказом Минфина РФ № 135н от 26 декабря 2002 г.).

30. Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций (утв. Приказом Минфина РФ № 24н от 7 февраля 2006 г.).

31. Приказ Минфина РФ «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» № 115н от 18 сентября 2006 г.

32. Приказ Минфина РФ «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» № 116н от 18 сентября 2006 г.

31.2. Источники информации.

Методика проверки учета финансовых результатов

В качестве источников информации при проверке учета финансовых результатов используются данные аналитического и синтетического учета по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», а также информация отчета о прибылях и убытках (ф. № 2).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) отражается на счете 99 и определяется из финансового результата от обычных видов деятельности (продаж), а также прочих доходов и расходов.

Для удобства ведения учета и заполнения отчетности по ф. № 2 к счету № 99 могут быть открыты субсчета:

- 1 — «Финансовый результат от обычных видов деятельности»;
- 2 — «Финансовый результат от прочих видов деятельности»;

3 — «Расходы, связанные с налогообложением прибыли (дохода)».

Аудитор прежде всего выясняет, как в учетной политике для целей налогообложения предприятия предусмотрено учитывать финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) — методом начисления или кассовым методом.

Аудитор проверяет аналитические документы, регистры учета (при журнально-ордерной форме учета — журнал-ордер № 15) и устанавливает законность, правильность и достоверность отраженных сумм прибылей и убытков.

Финансовый результат (прибыль) от продажи продукции (субсчет 99-1) определяется как разница между выручкой от реализации (кредитовый оборот счета 90) без НДС и акцизов и фактической себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг) (дебетовый оборот счета 90), убыток (дебет субсчета 99-1 — кредит счета 90).

На счете 90 отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

- по готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- по работам и услугам промышленного характера;
- по работам и услугам непромышленного характера;
- по другим услугам и работам.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

На субсчете 90-1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой. На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка. Соответственно на субсчете 90-3 учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика), на субсчете 90-4 учитываются суммы акцизов, включенные в цену проданной продукции (товаров).

Если предприятие реализует продукцию (работы, услуги) за валюту, то полученные в валюте доходы подлежат налогообложению по совокупности с рублевой выручкой. Аудитор проверяет при этом правильность перевода валюты в рубли, отнесения курсовых разниц на счет 91.

Финансовый результат от прочих видов деятельности (субсчет 99-2) включает результаты от реализации основных средств, товарно-материальных ценностей, нематериальных активов, ценных бумаг и т.п., отражаемых обычно на счете 91.

Аудитор осуществляет проверку по данным, приведенным по счету 91, и устанавливает правильность отнесения и списания сумм, отражения НДС и др.

Информация о прочих доходах и расходах отчетного периода обобщается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Прочие расходы»;
- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Для выявления сальдо прочих доходов и расходов предназначен субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов». На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами. На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы. Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» должны производиться накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих расходов и доходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы», подобно счету 90 «Продажи», сальдо на отчетную дату иметь не должен.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие.

К доходам *от обычных видов деятельности* относятся:

- поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг;
- поступления, получение которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (арендная плата), если это не является предметом деятельности организации;

- поступления, получение которых связано с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности), если это не является предметом деятельности организации;
- поступления, получение которых связано с участием в уставных капиталах других организаций, если это не является предметом деятельности организации.

К *прочим доходам* относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, если это не является предметом деятельности организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если это не является предметом деятельности организации;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), если это не является предметом деятельности организации;
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие внереализационные доходы.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие.

Расходами *по обычным видам деятельности* являются:

- расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг;
- расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, если это не является предметом деятельности организации;
- расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если это не является предметом деятельности организации;
- расходы, осуществление которых связано с участием в уставных капиталах других организаций, если это не является предметом деятельности организации;
- расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

К *прочим расходам* относятся:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- суммы уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы.

При проверке устанавливается:

- правильность определения прибыли от реализации основных средств и иного имущества;
- правильность отражения НДС от реализации основных средств и иного имущества;
- правильность отражения в учете убытков, связанных с передачей основных средств и прочих активов, и др.;
- полнота получения доходов и правильность отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду (проверить наличие и оформление договоров аренды);
- законность списания расходов на содержание законсервированных мощностей и объектов (при этом установить, имелись ли решение руководителя предприятия или другой документ аналогичного характера о консервировании данного объекта, выделены ли средства на охрану этих объектов, не относится ли на них часть затрат по охране, освещению и пр.);
- правильность получения процентов по суммам средств,числящихся на расчетных, текущих, валютных и других счетах организации (в соответствии с договорами организации с учреждениями банков, в которых находятся ее счета);
- правильность отражения сумм, полученных от покупателей в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения и других поступлений;

- правильность и полнота отражения доходов (убытков) от присужденных или признанных должниками штрафов, пени, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, а также от возмещения причиненных убытков;
- правильность отражения операций по начислению и уплате в бюджет налоговых платежей из прибыли (Дт 99 — Кт 68; Дт 68 — Кт 51), а также местных налогов и сборов;
- правильность отражения в учете финансовых санкций, подлежащих изъятию в бюджет за сокрытие или занижение уплаты платежей в бюджет, внебюджетные фонды и прочие нарушения налогового и иного законодательства;
- законность и обоснованность создания резервов по сомнительным долгам, резервов под обесценение вложений в ценные бумаги, резервов под снижение стоимости материальных ценностей;
- правильность списания долгов и дебиторской задолженности и соблюдение сроков исковой давности;
- правильность отражения дополнительных расходов по заказам, расчеты по которым закончены в истекших годах. Нужно также выяснить причины их несвоевременного списания на расходы;
- правильность и полнота отражения и своевременность списания расходов и доходов будущих периодов, учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов»;
- правильность списания убытков прошлых лет.

Кроме того, нужно проверить:

- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам раздела VIII Плана счетов «Финансовые результаты»;
- соответствие записей аналитического и синтетического учета выручки от реализации, фактических затрат, прибыли от прочей реализации и внереализационных доходов записям в главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности.

По итогам аудита прибыли целесообразно разработать мероприятия, направленные на ускорение продажи продукции, снижение себестоимости, предотвращение потерь.

Сальдо, формирующееся на счете 99 «Прибыли и убытки», показывает: кредитовое — балансовую прибыль; дебетовое — балансовый убыток. Общий финансовый результат (балансовая прибыль или убыток) отражается в отчете о прибылях и убытках (ф. № 2)

в строке 140. Налогооблагаемая прибыль представляет собой сумму балансовой прибыли, равной разнице налоговых доходов и налоговых расходов, определенных в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Таким образом, в течение отчетного года финансовые результаты и их использование отражаются в учете на счетах 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыль и убытки».

По окончании отчетного года проводится закрытие этих счетов и субсчетов:

- все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), должны быть закрыты внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»;
- все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), должны быть закрыты внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;
- при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» должен быть закрыт. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аудиторская проверка должна затронуть и контроль использования чистой прибыли (части балансовой прибыли, оставшейся в распоряжении организации после уплаты налогов на прибыль в бюджет). Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)».

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года проводится по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами: 80 «Уставный капитал» — при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; 82 «Резервный капитал» — при направлении на погашение убытка средств резервного капитала.

Для систематизации однородных операций проверяемой организации целесообразно рекомендовать ведение аналитического

учета по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств (например, разделить прибыль, использованную в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованную) в целях облегчения контроля за использованием чистой прибыли и проведения экономического анализа.

31.3. Методика проверки отчета о прибылях и убытках (ф. № 2)

При проверке отчета о прибылях и убытках (ф. № 2) аудитор должен обратить внимание, в частности, на следующее.

Образец формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» утвержден Приказом Минфина РФ № 67н от 22 июля 2003 г. Это рекомендованная форма. Начиная с 2000 г. Приказ Минфина РФ № 4н от 13 января 2000 г. утвердил рекомендованные формы бухгалтерской отчетности, после в 2002 г. Приказ Минфина РФ № 67н, который был введен в действие начиная с отчетности за 2003 г., также утвердил лишь рекомендованные формы отчетности. На сегодняшний день нет единых утвержденных унифицированных форм бухгалтерской отчетности. На основании этих форм каждая организация может составить и утвердить свои формы отчетности в учетной политике. Можно пользоваться и образцами отчетности, предложенными Минфином. Но если какой-либо из показателей, перечисленных в рекомендованной форме, у организации отсутствует, соответствующую строку надо удалить из отчета.

С 2006 г. после вступления в силу приказов Минфина РФ № 115н и 116н от 18 сентября 2006 г., которые внесли поправки в 12 из 22 действующих ПБУ, необходимо использовать новую форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и выделить строки в соответствии с новыми требованиями. В соответствии с внесенными поправками в ПБУ операционные доходы и расходы, чрезвычайные доходы и расходы заменены на прочие доходы и расходы.

Показатели отчета представляются нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

В отчете представляются данные о доходах и расходах, прибыли и убытках организации, как минимум, за два года. С этой целью в форме, рекомендованной Минфином, введены две графы для формирования показателей. В графе 3 отражаются дан-

ные за отчетный период, а в графе 4 — за аналогичный период предыдущего года.

При заполнении отчета поэтапно формируются такие показатели:

- прибыль (убыток) от продаж;
- прибыль (убыток) до налогообложения (финансовый результат);
- чистая прибыль (убыток) отчетного периода.

После этого заполняются справочные данные и приводится расшифровка отдельных прибылей и убытков.

По строке 010 «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» отражается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций (поступления, связанные с отдельными фактами хозяйственной деятельности), являющиеся доходами от обычных видов деятельности, признанные организацией в бухгалтерском учете в соответствии с условиями, определенными для ее признания в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), и в сумме, исчисленной в денежном выражении в соответствии с правилами указанного Положения, включая условия договоров по продаже товаров, продукции, выполнению работ и оказанию услуг (с учетом скидок (накидок), суммовых разниц, изменений условий договора, расчетов не денежными средствами и т.п.).

К обязательным платежам, которые согласно установленному порядку не признаются организацией доходами, в частности, относятся НДС, акцизы и экспортные пошлины.

Показатель строки 010 — это разница между кредитовым оборотом по субсчету «Выручка» счета 90 и дебетовым оборотом по субсчетам «НДС» и «Акцизы» того же счета.

Доходы, признанные в бухгалтерском учете как доходы от обычных видов деятельности в случае их существенности или без знания о которых заинтересованными пользователями невозможна оценка финансовых результатов деятельности организации, подлежат отражению обособленно в виде расшифровки к строке 010 или в приложении к отчету о прибылях и убытках (в случае его разработки и принятия организацией самостоятельно).

По строке 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражаются учтенные затраты на производство про-

дукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, проводят по данной статье покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

По этой строке проходит и сумма оборотов по кредиту счета 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи» субсчета 90-2 «Себестоимость продаж».

Сумма общехозяйственных расходов попадает в строку 020, если в учетной политике организации не предусмотрено их списание непосредственно в дебет счета 90 «Продажи».

В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком управленческих расходов полностью в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности по данной статье отражаются затраты на производство проданных продукции, работ, услуг без учета общепроизводственных расходов. Общепроизводственные расходы при этом приводятся по строке 040 «Управленческие расходы».

Затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения в данные строки 020 не включаются.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы.

В строку 029 отчета записывается валовая прибыль — разница между выручкой по обычным видам деятельности и себестоимостью реализованных товаров (продукции, работ, услуг):

$$\text{Стр. 029} = \text{стр. 010} - \text{стр. 020.}$$

По строке 030 «Коммерческие расходы» отражаются затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения, которые в данные строки 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» не включаются. Организации, занятые в торговой, снабженческой, сбытовой или посреднической деятельности, а также организации общественного питания проводят по этой строке суммы, списанные с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи». Управленческие расходы отдельной строкой у торговых организаций не выделяются.

По строке 040 «Управленческие расходы» отражаются суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в соответ-

ствии с учетной политикой организации. Этот показатель формируется как оборот по дебету счета 90 в корреспонденции с кредитом счета 26. Если организация формирует полную производственную себестоимость и по учетной политике общехозяйственные расходы распределяются по видам продукции, работ, услуг (списываются на счета 20, 23 и 29), то при составлении отчета они попадут в строку 020. Если предусмотрено формирование сокращенной производственной себестоимости продукции (работ, услуг), то в соответствии с учетной политикой общехозяйственные расходы (полностью или частично) списываются в дебет счета 90 как расходы по обычным видам деятельности. В этом случае в отчете они будут показаны по строке 040 «Управленческие расходы».

Деятельность некоторых организаций не связана ни с производством, ни с торговлей. К ним относятся, например, профессиональные участники рынка ценных бумаг или организации, которые занимаются посреднической деятельностью. У них все расходы, связанные с осуществлением этих видов деятельности, отражаются на счете 26. А в конце каждого месяца эти затраты списываются в дебет счета 90. Поэтому при заполнении отчета у таких организаций данные затраты указываются по строке 040. Коммерческие расходы в отдельную категорию затрат у них не выделяются, и строку 030 отчета они не заполняют. Разумеется, в том случае, если они не ведут иной деятельности. Этот показатель формируется как оборот по дебету счета 90 в корреспонденции с кредитом счета 26. Если организация формирует полную производственную себестоимость и по учетной политике общехозяйственные расходы распределяются по видам продукции, работ, услуг (списываются на счета 20, 23 и 29), то при составлении отчета они попадут в строку 020. Если в бухгалтерском учете формируется сокращенная производственная себестоимость продукции (работ, услуг), то в соответствии с учетной политикой общехозяйственные расходы (полностью или частично) списываются в дебет счета 90 как расходы по обычным видам деятельности. В этом случае в отчете они будут показаны по строке 040 «Управленческие расходы».

Деятельность некоторых организаций не связана ни с производством, ни с торговлей. К ним относятся, например, профессиональные участники рынка ценных бумаг или организации, которые занимаются посреднической деятельностью. У них все расходы, связанные с осуществлением этих видов деятельности, отражаются на счете 26. А в конце каждого месяца эти затраты

списываются в дебет счета 90. Поэтому при заполнении отчета у таких организаций данные затраты указываются по строке 040. Коммерческие расходы в отдельную категорию затрат у них не выделяются, и строку 030 отчета они не заполняют. Разумеется, в том случае, если они не ведут иной деятельности.

В строке 050 «Прибыль (убыток) от продаж» выводятся результаты по обычным видам деятельности. Этот показатель рассчитывается так:

$$\text{Стр. 050} = \text{стр. 029} - \text{стр. 030} - \text{стр. 040}.$$

Если результат положителен, значит, организация получила прибыль от продаж. Если же результат отрицателен, значит, по обычным видам деятельности выявлен убыток. Он отражается по строке 050 в круглых скобках.

По строке 060 «Проценты к получению» проводятся прочие доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами процентов по облигациям, депозитам, по ценным бумагам и т.п., за предоставление в пользование денежных средств организации, депозитам, за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации. Доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций и подлежащие получению по сроку в соответствии с учредительными документами, отражаются по строке 080 «Доходы от участия в других организациях». Показатель этой строки формируется исходя из кредитового оборота по субсчету «Проценты к получению» счета 91.

По строке 070 «Проценты к уплате» записываются прочие расходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами к уплате процентов по облигациям, акциям, за предоставление организации в пользование денежных средств (кредитов, займов). Показатель этой строки определяется как дебетовый оборот по субсчету «Проценты к уплате» счета 91.

По строке 080 «Доходы от участия в других организациях» отражаются доходы от участия в совместной деятельности без образования юридического лица (договор простого товарищества), а также доходы от финансовых вложений в ценные бумаги других организаций. Прибыль, подлежащая получению, включается в состав прочих доходов и облагается по общей ставке налога на прибыль. Этот показатель формируется исходя из кредитового оборота по субсчету «Дивиденды к получению» счета 91.

По строкам 090 «Прочие доходы» и 100 «Прочие расходы» приводятся данные в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

По строке 090 «Прочие доходы» отражаются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы;
- прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Для целей бухгалтерского учета прочие поступления определяются в следующем порядке.

Сумму поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (ко-

гда это не является предметом деятельности организации) определяют в порядке, предусмотренном ПБУ.

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

Прочие поступления подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен другой порядок.

По *строке 100 «Прочие расходы»* в отчете о прибылях и убытках учитываются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Для целей бухгалтерского учета прочие расходы определяются в следующем порядке.

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход осуществляется в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из амортизационных отчислений, определяемых на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием активов.

Если прочие расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации или пра-

вила бухгалтерского учета не запрещают это, они могут не показываться развернуто по отношению к соответствующим доходам.

В строке 140 «Прибыль (убыток) до налогообложения» записывается финансовый результат деятельности организации за отчетный период. Он рассчитывается таким образом:

$$\begin{aligned} \text{Стр. 140} = & \begin{array}{c} \text{стр. 050} \\ \text{«Прибыль (убыток)} \\ \text{от продаж»} \end{array} + \begin{array}{c} \text{стр. 060} \\ \text{«Проценты –} \\ \text{к получению»} \end{array} \\ & - \begin{array}{c} \text{стр. 070} \\ \text{«Проценты} \\ \text{к уплате»} \end{array} + \begin{array}{c} \text{стр. 080} \\ \text{«Доходы от участия} \\ \text{в других организациях»} \end{array} + \begin{array}{c} \text{стр. 090} \\ \text{«Прочие –} \\ \text{доходы»} \end{array} \\ & - \begin{array}{c} \text{стр. 100} \\ \text{«Прочие расходы»} \end{array}. \end{aligned}$$

Аудитор должен убедиться при проверке, что показатель строки 140 отчета равен сумме остатков по субсчетам «Заккрытие счета 90», «Заккрытие счета 91».

Формирование чистой прибыли (убытка) отчетного периода. Порядок заполнения этой части отчета зависит от того, применяет организация ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» или нет. Если организация использует данный стандарт бухгалтерского учета, то перед исчислением чистой прибыли (убытка) ей нужно заполнить строки 141, 142 и 150 отчета. Если же ПБУ 18/02 не применяется, организация заполняет только строку 150.

По строке 141 отчета отражается сумма отложенных налоговых активов, сформированных за отчетный период в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. Этот показатель равен разнице между дебетовым оборотом по счету 09 (начисленные отложенные налоговые активы) и кредитовым оборотом по этому счету (списанные отложенные налоговые активы). Если оборот по кредиту счета 09 превышает оборот по дебету этого счета, получится отрицательный показатель, который показывается в круглых скобках.

По строке 142 отражаются отложенные налоговые обязательства, исчисленные в целях применения ПБУ 18/02. Для расчета показателя данной строки берется разница между кредитовым оборотом по счету 77 (начисленные обложенные налоговые обязательства) и дебетовым оборотом этого счета (списанные обложенные налоговые обязательства).

Если оборот по кредиту счета 77 больше дебетового оборота, разница между ними получится положительной. В отчете эта сумма показывается по строке 142 в круглых скобках (как величина, уменьшающая чистую прибыль организации). Если же де-

бетовый оборот счета 77 выше кредитового, разница будет отрицательной. В отчете эта сумма записывается без скобок (как показатель, увеличивающий чистую прибыль организации).

По строке 150 «Текущий налог на прибыль» отражается сумма текущего налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет по итогам отчетного периода. Показатель строки 150 отчета должен равняться сумме налога на прибыль, начисленной к уплате по счету 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Те организации, которые применяют ПБУ 18/02, рассчитывают сумму текущего налога на прибыль по такой формуле:

$$\begin{array}{rcl}
 \begin{array}{l} \text{Текущий налог} \\ \text{на прибыль} \\ \text{(текущий налоговый} \\ \text{убыток)} \end{array} & = & \begin{array}{l} \text{Условный расход} \\ \text{(минус доход)} \\ \text{по налогу} \\ \text{на прибыль} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Постоянное} \\ \text{налоговое} \\ \text{обязательство} \end{array} - \\
 \begin{array}{l} \text{Постоянный} \\ \text{— налоговый} \\ \text{актив} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Отложенный} \\ \text{налоговый} \\ \text{актив} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Отложенное} \\ \text{налоговое} \\ \text{обязательство} \end{array} .
 \end{array}$$

Заполнив строку 150 отчета по данным бухгалтерского учета, бухгалтер сравнивает полученный показатель с суммой налога на прибыль, начисленной за отчетный период по налоговой декларации. Данные бухучета и налоговой декларации в части суммы налога на прибыль должны совпадать.

Если на счете 99 начислены иные обязательные платежи в бюджет (кроме налога на прибыль), то в отчет после строки 150 потребуется ввести дополнительные строки. К иным обязательным платежам относятся, например, суммы пеней за несвоевременную или неполную уплату налогов и штрафные санкции, начисленные налоговыми органами за совершение налоговых правонарушений.

Такие платежи отражаются на счете 99 (а не на счете 91), потому что они не участвуют в формировании финансового результата деятельности организации, но влияют на величину чистой прибыли (убытка). Именно поэтому суммы налоговых санкций и пеней приводятся в отчете не в разделе «Прочие доходы и расходы», а непосредственно перед строкой 190, в которой рассчитывается чистая прибыль (убыток) за отчетный период.

По строке 190 «Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)» приводится итог строки 140 плюс итог строки 141 минус итог строки 142 минус итог строки 150. Результат должен соответствовать итоговому сальдо по кредиту счета 99, списываемому на счет 84 проводкой Д 99 К 84. Если получен убыток, то результат должен соответствовать итоговому

сальдо по дебету счета 99, списываемому на счет 84 проводкой Д 84 К 99.

Справочный раздел. В справочном разделе отчета о прибылях и убытках по строке 200 указывается сумма начисленных постоянных налоговых активов и обязательств. Эта величина отражается в отчете в свернутом виде как разница между суммами «Постоянное налоговое обязательство» и «Постоянный налоговый актив», начисленными за отчетный период.

Постоянные налоговые обязательства начисляются такой проводкой: Дебет 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». Постоянные налоговые активы начисляются обратной проводкой: Дебет 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 99 субсчет «Постоянный налоговый актив».

При заполнении Отчета показатель строки 200 исчисляется как разница между этими оборотами. Если в результате получается отрицательная величина (сумма «Постоянное налоговое обязательство» превышает сумму «Постоянный налоговый актив»), то показатель строки 200 записывается в круглых скобках.

Кроме того, в справочном разделе отчета в отдельных строках приводится базовая и разводненная прибыль (убыток) на одну акцию. Эти строки отчета заполняют только акционерные общества. При расчете этих показателей следует руководствоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Этот документ утвержден Приказом Минфина РФ № 29н от 21 марта 2000 г.

Расшифровка отдельных прибылей и убытков. В форме отчета, рекомендованной Минфином РФ, приведена таблица для расшифровки отдельных сумм прибылей и убытков организации за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года. В строках этой таблицы указываются сведения о начисленных штрафах, пенях и неустойках за нарушение условий хозяйственных договоров, суммах прибыли (убытка) прошлых лет, суммах возмещения причиненных убытков, а также о положительных и отрицательных курсовых разницах. Кроме того, здесь показываются суммы отчислений в оценочные резервы, в частности в резервы под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение финансовых вложений и др.

После заполнения формы № 2 должна была завершена реформация баланса. При этом сумма чистой прибыли, отраженная

по строке 190 отчета, была списана со счета 99 в состав нераспределенной прибыли:

Дебет 99 Кредит 84.

В ходе проведения проверки аудитору следует обратить внимание на то, что данные, отраженные по строке 190 формы № 2 «Отчета о прибылях и убытках», должны совпадать с данными, отраженными по строке 470 формы № 1 «Бухгалтерский баланс».

В балансе по строке 470 формы № 1 должна быть отражена полная сумма нераспределенной прибыли. Если же организация выплачивала промежуточные дивиденды в течение года, то аудитор должен посоветовать ввести дополнительную строку 471 формы № 1 «Выплаченные в течение года промежуточные дивиденды» и по этой строке в круглых скобках отразить сумму выплаченных в течение года дивидендов. Разница между данными строк 470 и 471 формы № 1 будет показывать реальную сумму нераспределенной прибыли, оставшуюся в распоряжении организации в соответствии с Письмом Минфина РФ № 07-05-06/302 от 19 декабря 2006 г.

31.4. Аудиторская проверка декларации по налогу на прибыль

Со вступлением в действие с 1 января 2002 г. гл. 25 Налогового кодекса РФ в исчислении прибыли для целей налогообложения произошли коренные изменения.

Механизм исчисления и уплаты платежей налога на прибыль выглядит примерно следующим образом. Согласно статье 55 НК РФ налоговая база и сумма налога на прибыль, подлежащая уплате, определяются по окончании налогового периода, состоящего из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются налоговые платежи.

В соответствии с данной нормой в гл. 25 предусмотрено, что все платежи по налогу на прибыль, исчисляемые и уплачиваемые налогоплательщиками в течение налогового периода, являются авансовыми платежами налога на прибыль, а не суммами налога на прибыль. Сумма налога на прибыль определяется налогоплательщиком уже по итогам налогового периода (по итогам календарного года). Согласно статье 285 налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Каждый налогоплательщик обязан представлять в налоговые органы декларации по налогу на прибыль по истечении каждого

отчетного и налогового периода независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и авансовых платежей.

При проверке декларации аудитор руководствуется Методическими рекомендациями по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг (утв. Минфином РФ 23 апреля 2004 г., одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г.), Приказом Минфина РФ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организации и порядка ее заполнения» № 24н от 7 февраля 2006 г. (в ред. Приказа Минфина РФ № 1н от 9 января 2007 г.) и статьями гл. 25 НК РФ, которыми определены особенности исчисления доходов и расходов организации и определения налоговой базы, и другими нормативными актами.

Налоги представляют собой часть отношений экономического субъекта с государственными и контролирующими органами, и нарушения в данной области могут повлечь за собой существенные последствия для экономического субъекта.

Данные методические рекомендации подготовлены в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, Международными стандартами аудита и могут быть использованы аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами при проведении аудита.

Основными задачами аудита в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом является получение доказательств по вопросам:

- правильности формирования налоговой базы, отсутствия неправомерно исключенных статей;
- отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- отражения сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности согласно действующим принципам бухгалтерского учета;
- классификации и раскрытия в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации о расходе по налогу на прибыль, текущем налоговом обязательстве, отложенных налоговых активах и обязательствах;
- полноты и своевременности уплаты экономическим субъектом в бюджет налога на прибыль.

Декларация по налогу на прибыль организаций утверждена Приказом Минфина России № 24н от 7 февраля 2006 г. «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль ор-

ганизации и порядка ее заполнения» с учетом изменений внесенных Приказом Минфина России № 1н от 9 января 2007 г. Данная декларация должна представляться организациями начиная с отчетности за 2007 г.

Декларация включает в себя:

- титульный лист (лист 01);
- раздел 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика»;
- лист 02 «Расчет налога на прибыль организаций»;
- приложения к листу 02;
- приложение № 1 к листу 02 «Доходы от реализации и вне-реализационные доходы»;
- приложение № 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравненные к внереализационным расходам»;
- приложение № 3 к листу 02 «Расчет суммы расходов по операциям, финансовые результаты по которым учитываются при налогообложении прибыли с учетом положений статей 268, 275, 1, 276, 279, 323 и п. 21 статьи 346,38 Налогового Кодекса РФ (за исключением отраженных в листе 05)»;
- приложение № 4 к листу 02 «Расчет суммы убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу»;
- приложение № 5 к листу 02 «Расчет распределения авансовых платежей и налога на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации организацией, имеющей обособленные подразделения»;
- лист 03 «Расчет налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)»;
- лист 04 «Расчет налога на прибыль с доходов, исчисленных по ставкам, отличным от ставки, указанной в п. 1 статьи 284 НК»;
- лист 05 «Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям, финансовые результаты которых учитываются в особом порядке (за исключением отраженных в Приложении № 3 к листу 02)»;
- лист 06 «Доходы, расходы и налоговая база, полученная негосударственным пенсионным фондом от размещения пенсионных резервов»;
- лист 07 «Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования».

В ходе поведения аудиторской проверки аудитор проверяет все показатели и приложения налоговой декларации по налогу на прибыль и выявляет имеющиеся неточности.

Основным листом декларации является лист 02, в котором определяется налогооблагаемая база и сумма налога на прибыль к уплате в бюджет. Этот лист заполняется после того, как заполнены все необходимые приложения.

По строке 010 отражается общая сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная в соответствии со статьями 249, 250 НК РФ.

По строке 010 банки отражают сумму доходов, предусмотренных статьями 249 НК с учетом положений статьи 290 НК.

По строкам 011—030 приводятся данные о выручке по отдельным видам операций.

Строки 020—022 заполняют только профессиональные участники рынка ценных бумаг.

По строке 020 показывается выручка от реализации (выбытия, в том числе погашения) ценных бумаг с учетом положений п. 5 и 6 статьи 280 НК.

По строке 021 указывается сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, от минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг.

По строке 022 отражается сумма отклонения фактической выручки от реализации ценных бумаг, определяемая в соответствии с п. 6 статьи 280 НК и статьей 40 НК.

При заполнении строки 100 налогоплательщики отражают вне-реализационные доходы, сформированные в соответствии со статьей 250 НК.

Приложение № 2 к листу 02. Строка 010 заполняется организациями, осуществляющими производство товаров, выполнение работ, оказание услуг.

По строке 010 или 040 (в зависимости от принятой учетной политики для целей налогообложения):

- банки отражают сумму расходов, предусмотренных статьями 253 НК с учетом положений статьи 291 НК;
- страховые организации отражают сумму расходов, предусмотренных статьями 253 НК с учетом положений статьи 294 НК;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг (включая банки) отражают сумму расходов, предусмотренных статьями 253 НК с учетом положений статьи 299 НК.

Строки 010—030 не заполняют организации, применяющие кассовый метод определения доходов и расходов.

Строка 020 заполняется организациями, осуществляющими оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю (за исключением организаций, реализующих товары собственного производства). По строке 030 такие организации указывают стоимость реализованных покупных товаров.

По *строке 040* организации, применяющие метод «по начислению», отражают расходы, относящиеся к косвенным расходам, в соответствии со статьей 318 НК.

Организации, применяющие кассовый метод определения доходов и расходов, по строке 040 отражают расходы, признаваемые в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии со статьей 273 НК.

По *строке 041* указываются суммы налогов и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением единого социального налога (в том числе относящегося к косвенным расходам), а также налогов, перечисленных в статье 270 НК.

По *строкам 042, 043* указываются расходы, учитываемые в порядке, установленном статьей 262 НК.

Строка 044 заполняется организациями, предусмотревшими в учетной политике для целей налогообложения включение в состав расходов отчетного (налогового) периода расходов на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 НК.

По *строке 045* показываются суммы расходов, осуществленных налогоплательщиком — организацией, использующей труд инвалидов, и принятые для целей налогообложения в порядке, установленном статьей 264 НК.

По *строке 046* показываются расходы налогоплательщиков — общественных организаций инвалидов, а также налогоплательщиков-учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов в порядке, установленном статьей 264 НК.

По *строке 050* указывается стоимость приобретения (создания) реализованных имущественных прав.

По *строке 060* показывается цена приобретения (создания) реализованного прочего имущества (за исключением ценных

бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров, амортизируемого имущества), доходы от которого отражены по строке 014 «Выручка от реализации прочего имущества» приложения № 1 к листу 02, полученные в отчетном (налоговом) периоде, а также расходы, связанные с его реализацией.

Строку 070 заполняют только профессиональные участники рынка ценных бумаг и отражают расходы, связанные с приобретением и реализацией (выбытием, в том числе погашением) реализованных (выбывших) ценных бумаг, с учетом положений статьи 40 НК.

По *строке 090* показываются суммы убытков предыдущих налоговых периодов по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, которые могут быть учтены в течение 10 лет в уменьшение прибыли текущего отчетного (налогового) периода, полученной по указанным видам деятельности, в соответствии со статьей 275.1 НК.

По *строке 100* показывается соответствующая текущему отчетному (налоговому) периоду сумма убытка от реализации амортизируемого имущества, признаваемая прочими расходами текущего периода в порядке, определенном статьей 268 НК, и учтенная по строке 060 приложения № 3 к листу 02.

Строка 200 заполняется организациями вне зависимости от применяемого метода определения выручки от реализации. При этом организации, применяющие кассовый метод, по данной строке отражают показатели при наличии фактически понесенных расходов.

Банки, профессиональные участники рынка ценных бумаг и страховые организации по строке 200 отражают внереализационные расходы, предусмотренные статьями 265, 266, 269, 291, 292, 294, 299, 300, 328 НК, не учтенные в расходах, отражаемых по строкам 010 или 020 приложения 2 к листу 02, уменьшающих доходы от реализации.

По данной строке отражаются также расходы банков от операций купли-продажи валюты.

Кроме того, по строке 200 налогоплательщики указывают расходы, понесенные по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке (статьи 265, 301, 303—305, 326 НК), а также по операциям хеджирования.

В строку 200 включаются расходы банков по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, базисным активом которых является

иностранная валюта, а исполнение производится путем поставки базисного актива.

По *строке 202* отражаются расходы по созданию резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, произведенные налогоплательщиками — общественными организациями инвалидов и организациями, использующими труд инвалидов, в которых инвалиды от общего числа работников организации составляют не менее 50% и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда не менее 25% в соответствии со статьей 267.1 НК.

По *строке 203* показывается убыток от реализации права требования, относящийся к внереализационным расходам текущего отчетного (налогового) периода в соответствии с п. 2 статьи 279 НК.

По *строке 301* не подлежат отражению расходы, относящиеся к предыдущим отчетным (налоговым) периодам вне зависимости от периода получения (обнаружения) подтверждающих эти расходы документов, составленных в предыдущих отчетных (налоговых) периодах.

По *строке 400* отражается справочная сумма начисленной амортизации за отчетный (налоговый) период, как по основным средствам, в том числе по амортизируемым основным средствам, выделенным в отдельную амортизационную группу амортизируемого имущества, так и по нематериальным активам, независимо от того, учтено ли подобное имущество на последний день отчетного (налогового) периода.

По *строке 410* общественными организациями инвалидов и организациями, использующими труд инвалидов, в которых инвалиды от общего числа работников организации составляют не менее 50% и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда не менее 25%, отражается остаток резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Приложение № 3 к листу 02. По *строкам 010—060* показываются данные по операциям реализации амортизируемого имущества с учетом особенностей, предусмотренных для амортизируемого имущества статьями 268, 323 НК.

По *строке 030* показывается общая сумма выручки от реализации амортизируемого имущества, учитываемая в соответствии со статьей 249 НК.

По *строке 040* показываются остаточная стоимость реализованного амортизируемого имущества и расходы, связанные с его

реализацией, доходы от реализации которого отражены по строке 030 «Выручка от реализации амортизируемого имущества».

По *строке 050* указывается прибыль, а по строке 060 — убыток от реализации амортизируемого имущества. При этом результаты от реализации амортизируемого имущества, согласно положениям статьи 323 НК, формируются отдельно.

По *строкам 070—170* показываются данные по операциям, связанным с реализацией права требования с учетом особенностей определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требований, установленным статьей 279 НК.

По *строкам 180—200* показываются данные по операциям, связанным с деятельностью объектов обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы. Отдельно указывается выручка по указанной деятельности, расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами.

По *строке 200* указывается сумма убытков текущего отчетного (налогового) периода по деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, не признаваемая для целей налогообложения в текущем налоговом периоде по причине невыполнения условий, предусмотренных статьей 275.1 НК.

По *строкам 210—230* указываются данные по определению налоговой базы участников договора доверительного управления имуществом в соответствии с требованием статьи 276 НК. По данным строкам не указываются данные по доверительному управлению ценными бумагами и негосударственными пенсионными фондами от размещения пенсионных резервов.

Строки 240—260 заполняются налогоплательщиками, применяющими специальный налоговый режим, установленный гл. 26.4 НК. По строкам 240—260 указывается отдельно выручка от реализации компенсационной продукции, ее стоимость и расходы по ее реализации, сумма убытка от реализации компенсационной продукции, полученной налогоплательщиком в собственность по условиям соглашения о разделе продукции. Убыток определяется по каждой сделке отдельно.

Убыток, отраженный по *строке 260* за налоговый период, включается такими налогоплательщиками в строку 030 приложения № 4 к листу 02 и соответствующие строки (040—130), в зависимости от года получения этого убытка, начиная с налогового периода, следующего за годом получения убытка.

По *строке 270* отражается суммарный показатель всей выручки по операциям, отраженным в приложении № 3 к листу 02 декларации.

По *строке 280* указывается суммарный показатель расходов по операциям, отраженным в приложении № 3 к листу 02 декларации, принимаемых в уменьшение налоговой базы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

По *строке 290* указывается суммарный показатель убытков по операциям, отраженным в приложении № 3 к листу 02, восстановленных для целей налогообложения в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Приложение № 4 к листу 02. По *строке 010* приложения № 4 к листу 02 указывается остаток непогашенного убытка на начало налогового периода, который состоит из остатка непогашенного убытка, полученного до 1 января 2002 г., и непогашенного убытка, полученного после 1 января 2002 г.

По *строке 020* указывается сумма остатка непогашенного убытка, полученного до 1 января 2002 г., в которую включаются:

- сумма непогашенного убытка прошлых налоговых периодов (1997—2000 гг.) по состоянию на 1 января 2001 г.;
- сумма убытка за 2001 г., но не выше суммы убытка, числящегося по состоянию на 1 июля 2001 г.

Сумма убытка, полученного до 1 января 2002 г., определяется в соответствии с Федеральным законом № 2116-1.

В сумме убытка, полученного после 1 января 2002 г. (*строка 030*), показываются убытки, исчисленные в соответствии со статьей 283 НК с разбивкой по годам их образования (*строки с 040 по 130*), включая убытки от реализации компенсационной продукции, полученные налогоплательщиками, применяющими специальный налоговый режим, установленный гл. 26.4 НК (данные *строки 260* приложения № 3 к листу 02 декларации за предшествующий налоговый период).

По *строке 140* указывается налоговая база, которая используется при расчете суммы убытка предыдущих налоговых периодов, уменьшающей налоговую базу текущего налогового периода. Показатель по строке 140 определяется как сумма показателей, отраженных по строке 100 листа 02, строке 100 листа 05 и строке 530 листа 06. При этом показатели листов 05 и 06 учитываются по данной строке в части, не использованной на погашение убытка.

В 2006 г. совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном периоде и в целом за налоговый период не может превышать 50% налоговой базы (за исключением налогоплательщи-

ков — организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны). В связи с этим строка 140 в декларациях 2006 г. рассчитывается в следующем порядке: определяется 50% суммы налоговой базы, исчисленной как совокупность показателей строки 100 листа 02, строки 060 листа 05, строк 410, 450 и 490 листа 06; из полученной суммы исключаются убытки, зачтенные в уменьшение налоговой базы по строке 080 листа 05, строкам 430, 470 и 510 листа 06.

Строки 160—180 заполняются при составлении декларации за налоговый период.

Приложение № 5 к листу 02. Приложение заполняется налогоплательщиком по организации без обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению, включая ликвидированные в текущем налоговом периоде, или группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации. Количество расчетов зависит от количества обособленных подразделений или групп обособленных подразделений.

Строка 030 заполняется на основании данных строки 120 листа 02 декларации.

При ликвидации обособленных подразделений (группы обособленных подразделений) в течение налогового периода в декларациях за последующие после ликвидации отчетные периоды и текущий налоговый период по строке 031 указывается налоговая база в целом по организации без учета налоговой базы, приходящейся на ликвидированные обособленные подразделения. Разность между показателями строк 030 и 031 должна соответствовать сумме показателей по строкам 050 приложений № 5 с кодом «3» по строке 002 по ликвидированным обособленным подразделениям.

По *строке 040* указывается доля налоговой базы по организации без обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению или группе обособленных подразделений, определяемая в порядке, установленном статьей 288 НК.

Данные *строки 050* определяются путем умножения показателя строки 030 (или строки 031 при наличии у организации ликвидированных обособленных подразделений) на данные строки 040.

По *строке 060* приложений № 5 указываются налоговые ставки налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, в которых расположены организация и ее обособленные подразделения.

Показатели *строки 070* определяются путем умножения данных строки 050 на строку 060. Сумма строк 070 приложений № 5 по

организации без входящих в нее обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению (группе обособленных подразделений) переносится в строку 200 листа 02.

По *строкам 080* по организации без входящих в нее обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению (группе обособленных подразделений) указываются суммы начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период.

Сумма строк 080 приложений № 5 должна быть равна сумме, отраженной по строке 230 листа 02.

Строки 090 приложений № 5 заполняются в случае наличия суммы налога, выплаченной за пределами Российской Федерации и засчитываемой в уплату налога в бюджет субъекта Российской Федерации в соответствии со статьей 311 НК.

Строки 100 приложений № 5 заполняются в том случае, если показатели строк 070 превышают соответственно суммы показателей строк 080, 090. Сумма налога, подлежащая к доплате (строка 100), определяется в виде разницы строк 070, 080 и 090.

Если показатель строк 070 ниже суммы показателей строк 080, 090, то суммы налога, подлежащие к уменьшению (строки 110), определяются в виде разницы суммы строк 080 и 090 со строкой 070.

По *строкам 120* отражаются ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в бюджет субъекта Российской Федерации в квартале, следующем за отчетным (налоговым) периодом. Сумма ежемесячного авансового платежа в целом по организации (строка 310 листа 02) распределяется между организацией без обособленных подразделений и каждым действующим обособленным подразделением (группе обособленных подразделений) исходя из долей налоговой базы (%), приведенных по строке 040 приложений № 5 (суммы ежемесячных авансовых платежей на II, III и IV кварталы соответственно, исходя из долей налоговой базы за I квартал, полугодие, 9 месяцев текущего налогового периода). Суммы ежемесячных авансовых платежей на IV квартал являются также ежемесячными авансовыми платежами на I квартал следующего налогового периода.

Указанные платежи делятся по трем срокам уплаты равными долями и отражаются в декларациях в подразделе 1.2 раздела 1.

Строки 120 приложений № 5 в декларациях за налоговый период не заполняются.

По *строкам 130 и 140* указывается сумма налога на прибыль, исчисленная в соответствии с Федеральным законом № 110-ФЗ, причитающаяся к уплате по сроку не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Распределение сумм налога

(строки 330 и 340, деленные на строку 350 листа 02) между организацией без входящих в нее обособленных подразделений и обособленными подразделениями (группе обособленных подразделений) (строки 130, 140 приложения № 5) производится исходя из доли за последний отчетный период налоговой базы организации без входящих в нее обособленных подразделений и каждого действующего обособленного подразделения (группе обособленных подразделений) в налоговой базе в целом по налогоплательщику. Эти данные приведены в строках 040 приложений № 5. В аналогичном порядке распределяются платежи и по организациям, перешедшим после 1 января 2003 г. полностью на упрощенную систему налогообложения или на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

О возложении на обособленные подразделения обязанности по уплате авансовых платежей и сумм налога делается отметка по строке 150.

При составлении приложений № 5 с кодом «3» по строке 002 по ликвидированному обособленному подразделению в декларациях за последующие отчетные периоды и текущий налоговый период по строке 040 указывается доля налоговой базы, а по строке 050 — налоговая база в размерах, исчисленных и отраженных в декларациях за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором оно было ликвидировано.

При снижении налоговой базы в целом по организации (строка 120 листа 02) по сравнению с предыдущим отчетным периодом подлежит уменьшению ранее исчисленный налог на прибыль как в целом по организации, так и по обособленным подразделениям, включая ликвидированные обособленные подразделения. Строка 050 приложения № 5 по ликвидированному обособленному подразделению в данном случае определяется путем умножения показателя по строке 040 на показатель строки 030.

В приложениях № 5 по указанным обособленным подразделениям строки 120—140 не заполняются, показатели остальных строк исчисляются в общеустановленном порядке.

При составлении приложений № 5 с кодом «4» по строке 002 в группу обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации, может входить организация без входящих в нее обособленных подразделений, если организация находится на территории этого же субъекта Российской Федерации.

Лист 02 нужно заполнять после того, как заполнены все приложения. Показатели строк приложения № 1 (040 и 100), при-

ложения № 2 (строка 110 и сумма строк 200 и 300) переносятся в строки 010, 020, 030 и 040 листа 02. Кроме того, в строку 050 листа 02 переносится восстанавливаемая сумма убытка из строки 290 приложения № 3.

Лист 03 предназначен для расчета налога на прибыль, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты дохода). Лист 03 содержит разделы А, Б и В.

В разделе А рассчитывается налог на прибыль с доходов в виде дивидендов.

В разделе Б приводится расчет суммы налога на прибыль с доходов в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, удерживаемой налоговым агентом.

В разделе В расшифровывается сумма выплаченных дивидендов по каждой российской организации — получателю доходов.

В **листе 04** отражается сумма доходов в виде процентов, полученных (начисленных) по государственным и муниципальным ценным бумагам, облагаемая по ставке 15%, по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., облагаемая по ставке 9%, по государственным и муниципальным облигациям, подлежащим налогообложению по ставке 0%. По каждому виду дохода следует заполнить отдельный лист.

В **листе 05** отражается расчет налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг отдельно и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, с учетом особенностей, установленных статьями 280, 281 НК, в порядке, предусмотренном статьей 329 НК.

Лист 05 не заполняют профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие дилерскую деятельность. Профессиональные участники рынка ценных бумаг, не осуществляющие дилерскую деятельность, заполняют расчет согласно своей учетной политике для целей налогообложения (п. 8, 11 статьи 280 НК).

Положительная сумма по строке 100 отражается по строкам 120, 130 листа 02 декларации.

Лист 06 заполняют только негосударственные пенсионные фонды. В нем рассчитываются доход, расход и размер налоговой базы от размещения пенсионных резервов. Доходы и расходы от инвестирования пенсионных накоплений, а также доходы и расходы от уставной деятельности фондов.

Лист 07 составляют налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, целевые поступления и другие средства, указанные в статье 251 НК. В отчет не включаются средства,

выделенные бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения из бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов.

31.5. Типичные ошибки

Как правило, в ходе проверок выявляются следующие ошибки:

- неправильное отнесение в бухгалтерском учете прочих расходов и доходов к доходам и расходам от обычных видов деятельности;
- несвоевременное и неверное отражение курсовых разниц;
- оформление бартерных операций, минуя счета продаж;
- прибыль (убыток), выявленная в отчетном периоде, но относящаяся к прошлым периодам, включена в состав прибыли отчетного периода;
- неправильный учет доходов и расходов для целей налогообложения прибыли;
- неправильное отнесение доходов и расходов к обычным видам деятельности и внереализационным для целей налогообложения.

Если аудиторская организация проводит проверку налогоплательщика не первый год, то желательна проверка деклараций за каждый отчетный период в течение года и по окончании календарного года — за весь налоговый период, что позволит налогоплательщику оперативно исправить все обнаруженные аудитором ошибки.

После проверки декларации за каждый отчетный период и в целом за налоговый период целесообразно обсудить с главным бухгалтером все выявленные недочеты и исправить их.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные нормативные документы, регулирующие проверку учета финансовых результатов.
2. Назовите источники информации для формирования финансовых результатов организации.
3. Приведите методику проверки аналитических и синтетических данных по счетам 90, 91 и 99.
4. Какие субсчета целесообразно открыть к счету 99?
5. Как проверяется аудитором правильность заполнения отчета о прибылях и убытках?
6. Приведите методику проверки налоговой декларации по налогу на прибыль.
7. Приведите типичные ошибки, выявляемые в ходе аудиторской проверки учета финансовых результатов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Андреев В.Д.* Практический аудит: Справочное пособие. М.: Экономика, 1994.
2. *Аудит* Монтгомери / Ф.Л. Дефлис, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш: Пер. с англ. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997.
3. *Бухгалтерско-аудиторский портфель*. М.: Соминтэк, 1994.
4. *Варенников А., Шафронская Г.* Система внутренних стандартов аудиторской организации // Accounting Report. 1999. Вып. 2, 4.
5. *Аудит: Учеб. пособие* / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. М.: ИПК ФБК-ПРЕСС, 1999.
6. *Камышианов П.И.* Знакомьтесь: аудит (организация и методика проверок). М.: ИВЦ «Маркетинг», 1994.
7. *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита 2001 г.* М.: МЦРСБУ, 2002.
8. *Международные стандарты финансовой отчетности 2004 г.* М.: Аскери—АССА, 2004.
9. *Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» ПБУ 4/99.*
10. *Робертсон Дж.* Аудит: Пер. с англ. М.: KPMG: Аудиторская фирма «Контакт», 1993.
11. *Родионова В.М., Шлейников В.И.* Финансовый контроль. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
12. *Судебно-бухгалтерская экспертиза: Справочник*. М.: Экономика, 1993.
13. *Уголовный кодекс Российской Федерации*.
14. *Ивашкевич В.Б.* Практический аудит: Учеб. пособие. М.: Магистр, 2007.
15. *Пипко В.А., Панченко С.П., Яковенко В.С.* Учет и аудит расчетов с персоналом по оплате труда: Учебно-практическое пособие. М.: Финансы и статистика, 2006.
16. *22 положения по бухгалтерскому учету: Сб. док.* М.: Омега, 2006.
17. *Основы аудита: Учебник* / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Бухгалтерский учет, 2000.
18. *Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности*.
19. *Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г.*
20. *Аудит в России. Антология российского аудита: Учебник для вузов* / Под ред. А.В. Крикунова. М.: Маркет ДС, 2006.
21. *Суйц В.П.* Учебник. М.: Высшее образование, 2007.
22. *Табалина С.А., Ремизов Н.А.* Аудит. Современная методика: Проверка разделов отчетности согласно МСА и федеральным ПСАД / Под ред. Н.А. Ремизова. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.
23. *Ендовицкий Д.А., Панина И.В.* Международные стандарты аудиторской деятельности: Учеб. пособие для студентов вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006.
24. *Миронова О.А., Азарская М.А.* Аудит: теория и методология: Учеб. пособие. М.: Омега-Л, 2005.
25. *План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению. 3-е изд.* М.: Ось-89, 2007.

7 августа 2001 г.

№ 119-ФЗ

РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Принят Государственной Думой
13 июля 2001 г.

Одобен Советом Федерации
20 июля 2001 г.

(в ред. федеральных законов от 14 декабря 2001 г. № 164-ФЗ,
от 30 декабря 2001 г. № 196-ФЗ, от 30 декабря 2004 г. № 219-ФЗ,
от 2 февраля 2006 г. № 19-ФЗ, от 3 ноября 2006 г. № 183-ФЗ)

Настоящий Федеральный закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Статья 1. Понятие аудиторской деятельности

1. Аудиторская деятельность, аудит — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (далее — аудируемые лица).

2. Аудит осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами по проведению аудиторской деятельности, изданными в соответствии с настоящим Федеральным законом.

3. Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Для целей настоящего Федерального закона под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

4. Аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

5. Аудиторские организации и предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица (далее — индивидуальные аудиторы), могут оказывать сопутствующие аудиту услуги.

6. Для целей настоящего Федерального закона под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами следующих услуг:

1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;

- 2) налоговое консультирование;
 - 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
 - 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
 - 5) правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
 - 6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
 - 7) оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
 - 8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
 - 9) проведение маркетинговых исследований;
 - 10) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
 - 11) обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
 - 12) оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.
7. Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

Статья 2. Законодательство Российской Федерации и иные акты об аудиторской деятельности

1. Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами, регулирующими отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности.

Нормы законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности, содержащиеся в других федеральных законах, должны соответствовать настоящему Федеральному закону.

Абзац утратил силу. — Федеральный закон № 183-ФЗ от 3 ноября 2006 г.

2. Отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности, могут регулироваться также указами Президента Российской Федерации, которые не должны противоречить настоящему Федеральному закону и иным федеральным законам.

3. На основании и во исполнение настоящего Федерального закона и иных федеральных законов, указов Президента Российской Федерации Правительство Российской Федерации вправе принимать постановления, содержащие нормы законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности.

4. В случае противоречия указа Президента Российской Федерации или постановления Правительства Российской Федерации настоящему Федеральному закону или иному федеральному закону применяется настоящий Федеральный закон или соответствующий федеральный закон.

Статья 3. Аудитор

1. Аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

2. Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.

3. Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать сопутствующие аудиту услуги. Индивидуальный аудитор не вправе осуществлять иные виды предпринимательской деятельности.

Статья 4. Аудиторская организация

1. Аудиторская организация — коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

2. Аудиторская организация осуществляет свою деятельность по проведению аудита после получения лицензии на условиях и в порядке, предусмотренном настоящим Федеральным законом и законодательством о лицензировании отдельных видов деятельности.

3. Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества.

4. Не менее 50% кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории Российской Федерации, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, — не менее 75%.

5. В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов.

Статья 5. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

1. При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

- 1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- 2) проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;
- 3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;
- 4) отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях:
 - непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
 - выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;
- 5) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не про-

тиворечащие законодательству Российской Федерации и настоящему Федеральному закону.

(в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

2. При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Федеральным законом;

2) предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

3) в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

4) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

5) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Статья 6. Права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг

1. При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе:

1) получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

2) получить от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг;

3) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

2. При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано:

1) заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;

2) создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям (индивидуальным аудиторам) в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения

в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;

3) не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;

4) оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

5) своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам;

6) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Статья 7. Обязательный аудит

1. Обязательный аудит — ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, страховой организацией (за исключением сельскохозяйственных кооперативов) или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

(в ред. федеральных законов № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г., № 219-ФЗ от 30 декабря 2004 г., от 3 ноября 2006 г. № 183-ФЗ)

3) объем выручки организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и их союзов) или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;

(в ред. Федерального закона № 183-ФЗ от 3 ноября 2006 г.)

4) организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности соответствуют подпункту 3 пункта 1 настоящей статьи. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены;

5) обязательный аудит в отношении этих организаций или индивидуальных предпринимателей предусмотрен федеральным законом.

Постановлением Конституционного Суда РФ № 4-П от 1 апреля 2003 г. положение пункта 2 статьи 7, согласно которому обязательный аудит проводится аудиторскими организациями, признано не противоречащим Конституции Российской Федерации.

2. Обязательный аудит проводится аудиторскими организациями. При проведении обязательного аудита в организациях, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25 процентов, заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться по итогам размещения заказа на оказание таких услуг в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» № 94-ФЗ от 21 июля 2005 г.

(в ред. федеральных законов № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г., № 19-ФЗ от 2 февраля 2006 г.)

3. Аудиторская проверка аудируемых лиц, в финансовой (бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

(п. 3 в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

Статья 8. Аудиторская тайна

1. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

2. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществляется аудит и оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами.

3. Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование аудиторской деятельности (далее — уполномоченный федеральный орган), и иные лица, получившие доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну в соответствии с настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений.

Положения пункта 4 статьи 8 в нормативном единстве со взаимосвязанными положениями статей 7, 75 и части третьей статьи 183 УПК РФ в их конституционно-правовом истолковании, вытекающем из ранее принятых и сохраняющих свою силу решений Конституционного Суда Российской Федерации, не предполагают возможность осуществления выемки предметов и документов, содержащих аудиторскую тайну, в рамках производимых следственных действий по уголовному делу без принятия об этом специального судебного решения (Определение Конституционного Суда РФ № 54-О от 2 марта 2006 г.).

4. В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным

федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, на основании настоящего Федерального закона и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

(в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

Находящиеся в распоряжении аудиторской организации и индивидуального аудитора документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор оказания сопутствующих аудиту услуг, предоставляются исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации об их деятельности.

Статья 9. Правила (стандарты) аудиторской деятельности

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

2. Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на:

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

(в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

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

4. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством Российской Федерации.

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

(п. 5 в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

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

(п. 6 в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

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

Статья 10. Аудиторское заключение

1. Аудиторское заключение — официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

2. Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Статья 11. Заведомо ложное аудиторское заключение

1. Заведомо ложное аудиторское заключение — аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

2. Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у индивидуального аудитора или аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 12. Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

1. Аудит не может осуществляться:

1) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

3) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

4) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

5) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних организаций, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

6) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, — в отношении этих лиц.

2. Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам за проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита.

Статья 13. Страхование при проведении обязательного аудита

При проведении обязательного аудита аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора.

Статья 14. Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

1. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны устанавливать и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

(в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

2. Система проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций внешними проверяющими устанавливается уполномоченным федеральным органом, который может проводить такие проверки своими силами, так и делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений.

(в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

3. Уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документа-

ции или иной требуемой информации может служить основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организацией или индивидуальным аудитором.

(п. 3 в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

4. В случае выявления в ходе внешней проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов фактов систематического нарушения аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами требований нормативных правовых актов или федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности проверяющие обязаны сообщить о таких фактах в уполномоченный федеральный орган. Виновные в таких нарушениях лица могут быть привлечены к ответственности, установленной настоящим Федеральным законом, вплоть до аннулирования у них квалификационного аттестата аудитора, а также аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

(п. 4 в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

Статья 15. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности

1. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности (далее — аттестация) — проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

2. Обязательными требованиями к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора являются:

- наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в российских учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию, либо наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельства об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца о высшем экономическом и (или) юридическом образовании;
(в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)
- наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет.

Дополнительные требования к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора, а также порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, перечень документов, подаваемых вместе с заявлением о допуске к аттестации, количество и типы аттестатов, программы квалификационных экзаменов и порядок их сдачи определяются уполномоченным федеральным органом.

3. Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом. Обучение по программам повышения квалификации осуществляется лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности.

Статья 16. Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора

1. Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если:

1) установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;

2) вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) установлен факт несоблюдения требований статей 8 и 12 настоящего Федерального закона;

4) установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством Российской Федерации или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

5) установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки и (или) заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов без проведения соответствующей ревизии;

(в ред. Федерального закона № 183-ФЗ от 3 ноября 2006 г.)

6) установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;

7) аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленное статьей 15 настоящего Федерального закона.

2. Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается уполномоченным федеральным органом. Уполномоченный федеральный орган выносит мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

3. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение уполномоченного федерального органа об аннулировании квалификационного аттестата аудитора в суд в течение трех месяцев со дня получения решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

4. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по основаниям, предусмотренным подпунктами 1, 3—5 пункта 1 настоящей статьи, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по основаниям, предусмотренным подпунктом 2 пункта 1 настоящей статьи, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

Статья 17. Лицензирование аудиторской деятельности

1. Лицензирование аудиторской деятельности, в том числе порядок выдачи, приостановления и аннулирования лицензии, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о лицензировании отдельных видов деятельности.

2. Датой получения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором лицензии на осуществление аудиторской деятельности считается дата принятия решения о выдаче соответствующей лицензии.

3. Если в соответствии с законодательством Российской Федерации оказание отдельных видов сопутствующих аудиту услуг требует получения соответствующей лицензии, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не вправе оказывать такие услуги без получения соответствующей лицензии.

Статья 18. Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности

1. Функции федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определяемый Правительством Российской Федерации. Положение о федеральном органе утверждает Правительство Российской Федерации.

2. Основными функциями уполномоченного федерального органа являются:

- издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- организация разработки и представление на утверждение Правительству Российской Федерации федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- организация в установленном законодательством Российской Федерации порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, лицензирование аудиторской деятельности;
- организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований и условий;
- контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- определение объема и разработка порядка представления уполномоченному федеральному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
(в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)
- ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам;
- аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

Статья 19. Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе

1. В целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности создается совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Положение о совете по аудиторской деятельности утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

2. Совет по аудиторской деятельности:

- принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа;
- разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;
- рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- осуществляет иные функции в соответствии с положением о совете по аудиторской деятельности.

3. Члены совета по аудиторской деятельности утверждаются руководителем уполномоченного федерального органа по представлению аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, федеральных органов исполнительной власти, научных организаций и высших учебных заведений. В состав совета по аудиторской деятельности включаются представители федеральных органов исполнительной власти, осуществляющих регулирование профессиональной деятельности организаций, подлежащих обязательному аудиту.

4. Представительство аккредитованных профессиональных аудиторских объединений в совете по аудиторской деятельности должно составлять не менее 51 процента общего состава совета.

5. В состав совета по аудиторской деятельности должны входить представители государственных органов, Центрального банка Российской Федерации (Банка России) и пользователей аудиторских услуг.

Статья 20. Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения

1. Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение — саморегулируемое объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов, действующее на некоммерческой основе, устанавливающее обязательные для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности и профессиональной этики, осуществляющее систематический контроль за их соблюдением, получившее аккредитацию в уполномоченном федеральном органе.

(п. 1 в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

2. Профессиональное аудиторское объединение, удовлетворяющее условиям в пункте 1 настоящей статьи требованиям, членами которого являются не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций, вправе подать в уполномоченный федеральный орган заявление о своей аккредитации.

Для целей настоящего Федерального закона под аккредитацией в уполномоченном федеральном органе понимаются официальное признание и регистрация этим органом профессиональных аудиторских объединений.

(в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

Порядок получения аккредитации, отказа в выдаче и отзыва аккредитации, права и обязанности аккредитованных профессиональных аудиторских объединений определяются уполномоченным федеральным органом с уче-

том требований настоящего Федерального закона и рекомендаций совета по аудиторской деятельности.

3. Любая аудиторская организация и любой индивидуальный аудитор могут являться членами по крайней мере одного аккредитованного профессионального аудиторского объединения.

4. Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право:

- участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, проводимой уполномоченным федеральным органом;
- в соответствии с квалификационными требованиями уполномоченного федерального органа разрабатывать учебные программы и планы, осуществлять профессиональную подготовку аудиторов;
- самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа проводить проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов, являющихся их членами;
- по итогам проведенных проверок применять меры воздействия к виновным лицам и (или) обращаться в уполномоченный федеральный орган с мотивированным ходатайством о наложении взыскания на таких лиц;

(в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

- ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче претендентам квалификационных аттестатов аудитора;
- ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о приостановлении действия и аннулировании квалификационного аттестата аудитора в отношении своих членов;
- ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче, приостановлении действия и аннулировании лицензии в отношении своих членов;
- обращаться в совет по аудиторской деятельности с предложениями по регулированию аудиторской деятельности;
- содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности в Российской Федерации;
- защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, судах и правоохранительных органах;
- разрабатывать и издавать литературу и периодические издания по аудиту и сопутствующим ему услугам;
- представлять интересы аудиторов в международных профессиональных организациях аудиторов;
- осуществлять иные функции, определенные уполномоченным федеральным органом.

5. При аннулировании лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора эта аудиторская организация или этот индивидуальный аудитор исключаются из состава всех аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, членами которых они состоят, без права повторного вступления как в эти аккредитованные профессиональные аудиторские объединения, так и в другие аккредитованные объединения на срок, установленный уполномоченным федеральным органом, но не более трех лет со дня аннулирования лицензии у данной аудиторской организации или данного индивидуального аудитора.

Статья 21. Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите

1. Аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Федеральным законом.

2—4. Утратили силу. — Федеральный закон № 196-ФЗ от 30 декабря 2001 г.

Статья 22. Порядок вступления в силу настоящего Федерального закона

1. Настоящий Федеральный закон, за исключением пункта 5 статьи 4, статей 9 и 14 и абзаца седьмого пункта 2 статьи 18, вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования.

Положения статей 9 и 14 и абзаца седьмого пункта 2 статьи 18 вступают в силу по истечении одного года со дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

Положение пункта 5 статьи 4 настоящего Федерального закона вступает в силу по истечении двух лет со дня вступления в силу настоящего Федерального закона (п. 1 в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.).

2. Квалификационные аттестаты аудитора, выданные в установленном порядке до вступления в силу настоящего Федерального закона, сохраняют свое действие до окончания предусмотренного в них срока. По истечении указанного срока они могут быть обменены (без проведения повторной аттестации) на аттестаты, предусмотренные настоящим Федеральным законом, в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

3. Лицензии на осуществление аудиторской деятельности, выданные в установленном порядке до вступления в силу настоящего Федерального закона, сохраняют свое действие до окончания предусмотренного в них срока. По истечении указанного срока новые лицензии могут быть выданы в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о лицензировании. (в ред. Федерального закона № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

4. Установить, что до вступления в силу главы Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующей порядок взимания государственной пошлины, применяется действовавший на 1 августа 2001 года порядок взимания платы за проведение аттестации на право осуществления аудиторской деятельности и платы за выдачу дубликата квалификационного аттестата аудитора.

(п. 4 введен Федеральным законом № 164-ФЗ от 14 декабря 2001 г.)

5. В течение трех месяцев со дня вступления в силу настоящего Федерального закона аудиторские организации должны привести свои учредительные документы и кадровый состав в соответствие с требованиями, установленными статьей 4 настоящего Федерального закона.

6. Предложить Президенту Российской Федерации и поручить Правительству Российской Федерации в течение трех месяцев со дня вступления в силу настоящего Федерального закона привести свои нормативные правовые акты в соответствие с настоящим Федеральным законом.

Президент Российской Федерации
В. ПУТИН
Москва, Кремль
7 августа 2001 года

ОГЛАВЛЕНИЕ

От авторов	3
Раздел I. ОСНОВЫ АУДИТА	5
Глава 1. Аудиторская деятельность: понятие, цели, задачи	6
1.1. Теоретические основы аудита	6
1.2. Система финансового контроля и аудита в Российской Федерации	10
1.3. Из истории аудита	14
1.4. Виды и методы контроля	22
1.5. Цели и задачи аудиторской деятельности	25
Глава 2. Правовые и организационные основы аудиторской деятельности	33
2.1. Правовые основы аудиторской деятельности	33
2.2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»	37
2.3. Формы предпринимательской деятельности в аудите	45
Глава 3. Обязательный аудит	56
3.1. Экономические субъекты, подлежащие обязательному аудиту	56
3.2. Ответственность экономических субъектов за уклонение от обязательного аудита	67
Глава 4. Сопутствующие аудиторские услуги	69
4.1. Сопутствующие аудиторские услуги: понятие и классификация	69
4.2. Классификаторы сопутствующих аудиту услуг	73
4.3. Основные виды сопутствующих аудиторских услуг	86
4.4. Профессиональные требования к оказанию сопутствующих аудиту услуг	94
4.5. Сопутствующие аудиту услуги, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности	98
Глава 5. Аттестация аудиторов. Этические нормы аудиторской деятельности	103
5.1. Контроль уровня профессионализма аудиторов	103
5.2. Система аттестации на право осуществления аудиторской деятельности	107
5.3. Порядок проведения аттестации на право заниматься аудиторской деятельностью	112
5.4. Независимость аудиторов и аудиторских организаций	116
5.5. Профессиональная этика аудиторов и аудиторской организации	119
Глава 6. Лицензирование аудиторской деятельности	134
6.1. Лицензирование аудиторской деятельности как метод государственного контроля	134
6.2. Порядок выдачи лицензий	136
6.3. Основания и порядок аннулирования лицензий	139

Глава 7. Контроль качества аудита	141
7.1. Инструменты контроля качества аудита	141
7.2. Права и обязанности аудиторов и аудиторских организаций	151
7.3. Ответственность аудиторов и аудиторских организаций	156
7.4. Страхование профессиональной ответственности аудитора	159
7.5. Права, обязанности и юридическая ответственность проверяемого экономического субъекта	160
Раздел II. СТАНДАРТЫ АУДИТА. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	163
Глава 8. Стандарты аудиторской деятельности	164
8.1. Классификация стандартов аудиторской деятельности	164
8.2. Международные стандарты аудиторской деятельности	168
8.3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности	179
8.4. Внутренние стандарты аудиторской деятельности	189
Глава 9. Подготовка аудиторской проверки	193
9.1. Письмо о согласии на проведение аудита	193
9.2. Определение объема проверки	199
9.3. Подготовка к заключению договора на проведение аудиторской проверки	203
9.4. Виды и правовая оценка договоров на проведение аудиторской проверки и оказание иных аудиторских услуг	204
9.5. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита	216
9.6. Существенность в аудите	224
9.7. Аудиторский риск	235
Глава 10. Планирование аудиторской проверки	251
10.1. Предварительный этап планирования	252
10.2. Содержание общего плана и программы проведения аудиторской проверки	253
10.3. Подготовка общего плана проведения аудиторской проверки	256
10.4. Подготовка программы аудиторской проверки	257
Глава 11. Аудиторские доказательства	260
11.1. Аудиторские доказательства	260
11.2. Использование результатов работы внутреннего аудита	266
11.3. Использование работы эксперта	271
11.4. Документирование аудита	277
Глава 12. Выборочный метод получения аудиторских доказательств	281
12.1. Аудиторская выборка	281
12.2. Методы отбора элементов выборки	286
Глава 13. Оценка аудитором результатов аудиторской проверки	297
13.1. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности	297
13.2. Оценка аудитором результатов аудиторской проверки	316

13.3. Информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита	317
Глава 14. Аудиторское заключение	324
14.1. Порядок подготовки	324
14.2. Структура и содержание аудиторского заключения	325
14.3. Виды аудиторских заключений	329
14.4. События после отчетной даты	340
14.5. Аудиторское заключение по специальным аудиторским заданиям	345
Глава 15. Методика проведения аудита	355
15.1. Классификация методик проведения аудита	355
15.2. Основные понятия и методика проведения аудита	356
Глава 16. Особенности проведения аудита и сопутствующих услуг с использованием информационных технологий	365
16.1. Федеральные и российские правила (стандарты), регулирующие использование персональных компьютеров в аудиторской деятельности	365
16.2. Автоматизированная информационная система аудиторской деятельности	367
16.3. Применение информационных технологий при проведении аудиторской проверки	370
16.4. Информационные технологии при выполнении услуг, сопутствующих аудиту	383
Раздел III. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ СВОДНЫХ РАСЧЕТОВ И ОБЩИХ ДОКУМЕНТОВ	387
Глава 17. Методика аудиторской проверки общих документов организации	388
17.1. Экспертиза учредительных документов аудируемого субъекта	390
17.2. Основные законодательные и нормативные документы	392
17.3. Источники информации для проверки	393
17.4. План и программа аудиторской проверки раздела учета	394
17.5. Перечень аудиторских процедур	402
17.6. Типичные ошибки	403
17.7. Экспертиза хозяйственных договоров на соответствие законодательству	404
17.8. Экспертиза учетной политики экономического субъекта	407
Глава 18. Методика аудиторской проверки отчетности экономического субъекта	420
18.1. Основные законодательные и нормативные документы	420
18.2. Проверка отчетности, представляемой в государственные органы и другим пользователям отчетности	428

18.3. Проверка отчетности при реорганизации и ликвидации экономических субъектов	460
18.4. Особенности проверки отчетности субъектов малого предпринимательства	464
18.5. Аудиторская проверка консолидированной финансовой отчетности, составленной по МСФО	470

Раздел IV. МЕТОДИКА ДЕТАЛЬНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОБОРОТОВ И САЛЬДО ПО СЧЕТАМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА **485**

Глава 19. Методика аудиторской проверки учета основных средств	486
19.1. Основные законодательные и нормативные документы	486
19.2. Источники информации для проверки	487
19.3. План и программа аудиторской проверки учета основных средств	488
19.4. Перечень аудиторских процедур	499
19.5. Типичные ошибки	501

Глава 20. Методика аудиторской проверки учета нематериальных активов	503
20.1. Основные законодательные и нормативные документы	503
20.2. Цель проверки. Источники информации	504
20.3. План и программа аудиторской проверки учета нематериальных активов	506
20.4. Перечень аудиторских процедур	515
20.5. Методика проверки учета операций с нематериальными активами	516
20.6. Типичные ошибки	528

Глава 21. Методика аудиторской проверки учета материально-производственных запасов	530
21.1. Основные законодательные и нормативные документы	530
21.2. Цель проверки и источники информации	530
21.3. План и программа аудиторской проверки учета материально-производственных запасов	532
21.4. Методика проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов	535
21.5. Типичные ошибки	539

Глава 22. Методика аудиторской проверки учета операций по кассе	541
22.1. Основные законодательные и нормативные документы	541
22.2. Источники информации для проверки	542
22.3. План и программа аудиторской проверки раздела учета	543
22.4. Перечень аудиторских процедур	550
22.5. Типичные ошибки	554

Глава 23. Методика аудиторской проверки учета расчетов с подотчетными лицами	556
23.1. Основные законодательные и нормативные документы	556
23.2. Источники информации для проверки	556
23.3. Вопросник аудитора	558
23.4. Перечень аудиторских процедур	561
23.5. Типичные ошибки	565
Глава 24. Методика аудиторской проверки учета операций по расчетному и прочим счетам в банках	567
24.1. Основные законодательные и нормативные документы	567
24.2. Источники информации для проверки	568
24.3. Вопросник аудитора	582
24.4. Перечень аудиторских процедур	582
24.5. Типичные ошибки	583
Глава 25. Методика аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками	586
25.1. Основные законодательные и нормативные документы	586
25.2. Цель проверки и источники информации	587
25.3. Проверка организации внутреннего контроля по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками	589
25.4. План и программа проверки	593
25.5. Аудиторская проверка первичного учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками	599
25.6. Аудиторская проверка организации бухгалтерского и налогового учета расчетов с поставщиками и подрядчиками	605
25.7. Типичные ошибки	613
Глава 26. Методика аудиторской проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда и соблюдению трудового законодательства	616
26.1. Основные законодательные и нормативные документы	616
26.2. Цели проверки и источники информации	616
26.3. Основные комплексы задач. Вопросы для составления программы проверки	617
26.4. Методика проверки основных комплексов работ	620
26.5. Типичные ошибки	626
Глава 27. Методика аудиторской проверки учета затрат на производство	628
27.1. Основные законодательные и нормативные документы	628
27.2. Источники информации для проверки	628
27.3. Вопросник аудитора	630
27.4. План и программа аудиторской проверки учета затрат на производство продукции (работ, услуг)	631

27.5. Методика проверки основных комплексов работ	634
27.6. Типичные ошибки	650
Глава 28. Методика аудиторской проверки учета финансовых вложений	651
28.1. Основные законодательные и нормативные документы	651
28.2. Цель и задачи аудиторской проверки учета финансовых вложений	652
28.3. Источники информации для проверки	654
28.4. План и программа аудиторской проверки учета финансовых вложений	655
28.5. Перечень аудиторских процедур	659
28.6. Типичные ошибки	663
Глава 29. Методика аудиторской проверки учета продаж готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг)	665
29.1. Основные законодательные и нормативные документы	665
29.2. Источники информации для проверки	665
29.3. Вопросник аудитора	667
29.4. Перечень аудиторских процедур	667
29.5. Типичные ошибки	668
Глава 30. Методика аудиторской проверки учета кредитов и займов	678
30.1. Основные законодательные и нормативные документы	678
30.2. Источники информации для проверки	678
30.3. Вопросник аудитора	683
30.4. Перечень аудиторских процедур	683
30.5. Типичные ошибки	684
Глава 31. Методика аудиторской проверки учета финансовых результатов и их использования	687
31.1. Основные законодательные и нормативные документы	687
31.2. Источники информации. Методика проверки учета финансовых результатов	689
31.3. Методика проверки отчета о прибылях и убытках (ф. № 2)	697
31.4. Аудиторская проверка декларации по налогу на прибыль	709
31.5. Типичные ошибки	722
Библиографический список	723
Приложение. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»	724