



Аудит

УЧЕБНИК
5-е
ИЗДАНИЕ



Предисловие

Переход России к рыночным отношениям обусловил необходимость создания системы финансового контроля, одной из форм которого явился аудит. Главная цель аудита — 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 становление института аудиторства относится к 1990-м годам. В декабре 1993 г. принят Указ Президента об аудиторской деятельности в РФ № 2263, которым были утверждены Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. После принятия данного 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.) подтвердило окончательное становление системы российского аудита и перспективы его дальнейшего развития. В соответствии с Законом Правительством РФ был принят ряд постановлений и положений по регулированию аудиторской деятельности. Министерством финансов России также был принят ряд положений по развитию, становлению и регулированию аудиторской деятельности. Был определен порядок выдачи лицензий на право осуществления аудиторской деятельности, проведения 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, проведена работа по аккредитации профессиональных аудиторских объединений, принят Кодекс этики аудиторов России.

С 1 января 2010 г. начался очередной этап реформы аудиторской деятельности в Российской Федерации. Это связано с принятием нового Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ. Отметим, что основным изменением, предусмотренным данным Федеральным законом, стало положение о переходе с 2010 г. рынка аудиторских услуг от модели лицензирования к модели саморегулирования. Помимо этого, в мировой практике произошли существенные изменения представлений об аудиторской профессии, регулировании аудиторской деятельности, возросли требования к проведению практического аудита.

Изучение аудита как самостоятельной дисциплины в высших учебных заведениях началось в 1990-х годах и привело к необходимости создания учебной литературы по аудиторской деятельности. В 1997 г. вышло в свет первое издание учебника «Аудит», второе издание — в 2000 г., третье издание — в 2003 г., четвертое — в 2008 г. Учебник получил положительную оценку студентов, преподавателей, научных и практических работников.

Пятое издание учебника, предлагаемого читателю, существенно переработано, обновлено и дополнено.

Учебник включает три основных раздела.

В первом разделе «*Теоретические и методические основы аудита*» приведены основные положения по теоретическим и методологическим основам аудита, понятие финансового контроля и его основных составляющих. Рассмотрены цели и задачи аудита как независимого вида контроля. Освещены правовые и организационные принципы аудиторской деятельности, включая нормативные документы, приведена классификация аудиторских организаций. Рассмотрено содержание аудиторских услуг: обязательный аудит, сопутствующие и прочие услуги. Приведены квалификационные требования к аудиторам и этические нормы аудиторской деятельности, порядок аттестации аудиторов, принципы саморегулирования, понятие и сущность аудиторских стандартов, существенности и аудиторских рисков, контроля качества аудиторской деятельности.

Второй раздел «*Методика и технология аудиторской проверки*» посвящен методике и технологии проведения аудиторских проверок. Рассмотрены основные этапы проведения аудита — подготовка и планирование аудиторской проверки, включая сбор аудиторских доказательств, аудиторскую выборку и оценку аудитором результатов аудиторской проверки; приведена общая схема методики аудиторской проверки; изложены особенности проведения аудита в условиях компьютерной обработки данных.

В третьем разделе «*Практический аудит*» приведены методики проведения аудиторской проверки общих документов организации, отчетности экономического субъекта, учетной политики организации, проведения экспертизы хозяйственных договоров. Основное внимание уделено методикам проверки оборотов и сальдо по основным разделам и счетам бухгалтерского учета.

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.

Учебник подготовлен коллективом авторов в составе:

докт. экон. наук, проф. *В.И. Подольский* — предисловие, гл. 1, 2, 3, 4, 10, 11, 12, 17, 22, п. 13.3;

докт. экон. наук, проф. *Л.В. Сотникова* — гл. 3, 7, 18, 20, 25, 26, п. 9.1, 13.2;

докт. экон. наук, проф. *Ж.А. Кеворкова* — гл. 19;

канд. экон. наук, проф. *А.А. Савин* — гл. 3, 15, 16, п. 6.1, 9.3—9.5, 13.1;

И.А. Савин — гл. 14, 24, п. 6.2, 6.3, 6.4;

канд. экон. наук *Н.С. Макарова* — гл. 21;

канд. экон. наук *Н.С. Шербакова* — гл. 5, 8, п. 9.2;

канд. экон. наук, доц. *М.В. Васильева* — гл. 21, 27;

канд. экон. наук, доц. *А.П. Колесникова* — гл. 27;

канд. экон. наук, доц. *Г.Н. Мамаева* — гл. 23;

Н.В. Левицкая — п. 9.2;

канд. экон. наук *Н.М. Балакирева* — гл. 16;

С.Е. Ганьшина — гл. 19.

Руководитель авторского коллектива и научный редактор
проф. *В.И. Подольский*

Раздел I

Теоретические и методологические основы аудиторской деятельности

Глава 1. Аудиторская деятельность:
понятие, цели, задачи

Глава 2. Правовые, нормативные
и организационные основы
аудиторской деятельности

Глава 3. Аудиторские услуги

Глава 4. Стандарты аудиторской деятельности

Глава 5. Существенность и риски в аудите

Глава 6. Контроль качества аудиторской
деятельности

Глава 7. Аттестация аудиторов и этические
нормы аудиторской деятельности

Аудиторская деятельность: понятие, цели, задачи

1.1. Система финансового контроля и аудита в Российской Федерации. Виды и методы контроля

Система финансового контроля в Российской Федерации в основном отвечает требованиям к подобным системам, действующим в странах с рыночной экономикой. Как отмечено в [11], система финансового контроля подразделяется на государственный финансовый контроль, общественный контроль и аудит (независимый контроль).

1. *Государственный финансовый контроль* состоит из общегосударственного и ведомственного. *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 Российской Федерации, Федеральная налоговая служба, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, Федеральная служба по финансовому мониторингу, Федеральное казначейство, Федеральная таможенная служба, Центральный банк Российской Федерации, контрольные органы законодательных (исполнительных) органов субъектов Российской Федерации (счетные палаты или аналогичные органы субъектов РФ).

Система общегосударственного финансового контроля выполняет определенные задачи и функции. К ним относятся следующие: 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 отношении 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 соответствующими 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 Российской Федерации, государственные и унитарные и муниципальные организации 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, правильным ведением учета и др.

Общегосударственный контроль подразделяется на денежно-кредитный, валютный, страховой, налоговый, таможенный. Денежно-кредитный и валютный контроль в основном осуществляет Центральный банк РФ. Страховой контроль — Федеральная служба страхового надзора, таможенный контроль реализуют Государственный таможенный комитет РФ и его подразделения, налоговый контроль — Федеральная налоговая служба РФ и ее подразделениями.

Использование государственных (преимущественно бюджетных) средств на различных уровнях государственного управления, а значит 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 служб, федеральных агентств, 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 Федеральной службы финансово-бюджетного надзора ее подразделений.

Вневедомственный контроль осуществляется, например, Федеральной службой финансово-бюджетного надзора в отношении различных предприятий и организаций в виде ревизий производственно-хозяйственной деятельности. Аудит также представляет форму вневедомственного контроля, но он, кроме того, является независимым контролем.

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).

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

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

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.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность (аудиторские услуги) — деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

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 «реви́зия» и «контроль». Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и, что не менее важно, разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности в целях рационализации расходов и увеличения прибыли. Как правильно отмечено в [6], аудит можно определить как *своеобразную экспертизу бизнеса*.

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.

Аудит отличается и от судебно-бухгалтерской экспертизы. Отличие состоит в том, что аудит — независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов. Специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется в ее процессуально-правовой форме, обеспечивающей получение доказательств на основе 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, поскольку представляет собой процессуально-правовую форму (правовую сторону) данного вида экспертизы.

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 Российской Федерации [13] не предусматривает никаких ограничений для аудиторов-специалистов в выполнении функций эксперта-бухгалтера.

В России создана соответствующая правовая база аудиторской деятельности, определилась система его нормативного регулирования, проводится работа по аттестации аудиторов.

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, упреждающий характер. Его субъектами 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, неправильного оформления документации хозяйственных операций.

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

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций. Количество 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 являются 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 состояния проверяемого объекта устанавливаются 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 представляет собой проверку определенной темы (задачи) производственной или финансово-хозяйственной деятельности предприятия или организации, например проверку организации учета товарно-материальных ценностей, сохранности денежных средств и ценных бумаг и др.

Следствием является 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 предусматривает проверку соблюдения работниками предприятия должностных обязанностей, а также должностных инструкций, регулирующих производственные отношения. Оно проводится специальной комиссией, создаваемой приказом руководителя предприятия в случаях выявления хищений, недостач, потерь, порчи материальных ценностей и др.

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

1.2. Теоретические основы аудиторской деятельности

В последние годы наряду с развитием бухгалтерского учета, экономического анализа, государственного финансового контроля произошло становление новой формы независимого финансового кон-

троля — аудита. Вступил в действие новый 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. Концепция (от *лат.* *conceptio* — понимание, система) — определенный способ понимания, трактовки предмета, явления, процесса, руководящая идея для их систематического освещения². Как отмечено в этом документе, аудит как форма проверки независимой бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов лицами, обладающими необходимой квалификацией и наделенными соответствующими полномочиями, должен стать основой системы финансового контроля.

Концепция аудита изложена в ряде научных работ³. Доказательством действенности концепции аудита являются:

1) качественные стандарты аудиторской деятельности, соответствующие Международным стандартам аудита;

2) четкие правила независимости аудиторских организаций и аудиторов;

3) непреложное следование аудиторских организаций и аудиторов Кодексу профессиональной этики;

4) единые квалификационные требования к аудиторам независимо от того, в какой отрасли или сфере экономики они ведут деятельность;

5) высокий квалификационный уровень (в том числе в области международных стандартов финансовой отчетности) аудиторов, обеспечиваемый системой аттестации и повышения квалификации, включая квалификационный экзамен;

6) контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов со стороны прежде всего профессиональных общественных объединений;

7) эффективная система государственно-общественного надзора за аудиторскими организациями и аудиторами.

Дисциплины по аудиторской деятельности вошли в программы по подготовке специалистов в высших и средних учебных заведениях России. Изданы монографии, учебники и учебные пособия по аудиту.

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

² См.: *Большая советская энциклопедия*. Т. 13. М.: Советская энциклопедия, 1973. С. 270.

³ См.: *Миронова О.А., Азарская М.А.* Аудит: теория и методология: Учеб. пособие. М.: Омега-Л, 2007.

Все это дает основание рассматривать аудит как самостоятельную функциональную науку¹ и практику, имеющую специфическую сущность, определенные связи с другими науками.

Для теории и практики аудита должны быть определены соответствующие характеристики:

- место аудита в системе функциональных наук;
- место и роль аудита в системе финансового контроля;
- определение аудита как науки и практики;
- предмет и метод аудита как науки;
- сущность аудита и аудиторской деятельности;
- роль и значение стандартов аудиторской деятельности.

1. Аудит представляет *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.

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

3. 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности. Именно принцип независимости определяет основную *сущность* аудита, этим он отличается от других видов контроля и делает его самостоятельной научной (и учебной) дисциплиной и практикой.

4. *Предметом* аудита является одна из основных функций управления, один из видов общественно необходимой деятельности по обеспечению пользователей достоверной информацией финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица для принятия реше-

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

ний пользователями этой отчетности, т.е. обеспечивается качество информационной связи между субъектами экономической системы.

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

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

Метод аудита¹ 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, которые определяют методологию и методику аудита.

Методология — учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности, поскольку последнее становится предметом осознания, обучения и рационализации². Методология аудита как науки проявляется в форме как предписаний и норм, в которых фиксируются содержание и последовательность определенных видов деятельности, так и описаний фактически выполненной деятельности. Методология как общий подход к изучению определяет применяемые методы аудита.

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

¹ Шеремет А.Д. Указ. соч.

² Большая советская энциклопедия. Т. 16. С. 479.

К теоретическим положениям аудита относят также постулаты аудита и принципы аудита¹. Необходимо отметить, что наряду с понятием «аудит» различают и термин «аудиторская деятельность». В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и мировым опытом *аудиторская деятельность* включает три компонента: аудит, сопутствующие аудиту услуги, прочие аудиторские услуги.

Целью аудита, независимой проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и ведения бухгалтерского учета, 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.

5. *Сущностью* аудита являются не только подтверждение или неподтверждение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, но и оценка эффективности хозяйственной деятельности аудируемых лиц, способности их продолжать дальнейшую деятельность, по крайней мере в течение следующего за отчетным года.

Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (ФПСАД). В настоящее время действуют федеральные правила (стандарты) в отношении следующих сопутствующих аудиту услуг:

- выполнение согласованных процедур в отношении финансово информации (ФПСАД № 30);
- компиляция финансовой информации (ФПСАД № 31);
- обзорная проверка финансовой бухгалтерской отчетности (ФПСАД № 33).

Примерный перечень прочих аудиторских услуг включает различные виды консультирования — налоговое, бухгалтерское, управленческое, правовое, ведение бухгалтерского учета для организаций, анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций, автоматизацию бухгалтерского учета и др. Прочие услуги выполняются специалистом-аудитором. В современных условиях аудитор — это профессиональный бухгалтер, это профессиональный бухгалтер с дополнительными профессиональными навыками, ценностями и этикой, возможностями и компетенцией.

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

6. *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.

Отметим также, что 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 составляют основную нормативно-правовую базу аудиторской деятельности. В настоящее время существует две группы стандартов: международные и национальные. На русский язык Международные стандарты аудита (МСА) переведены дважды — в 2000 и 2001 гг. За прошедший период (2001—2009) они были частично переработаны. С новыми МСА по мере их издания можно познакомиться на сайте МФБ.

Национальные (российские) стандарты аудита прошли два этапа создания и применения в Российской Федерации. На первом этапе (1995—2000) Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ были одобрены 37 национальных стандартов, одна методика и перечень терминов и определений. Второй этап начался с принятия первого Федерального закона «Об аудиторской деятельности». В настоящее время Правительством РФ утверждены 33 федеральных стандарта аудиторской деятельности, в стадии разработки находятся еще несколько 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, позволяют избежать противоречий и ошибок в ходе развития одной из составляющих системы финансового контроля в РФ.

1.3. Краткая история развития аудиторской деятельности

Профессия независимого бухгалтера-аудитора возникла в XIX в. в акционерных обществах Европы. 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 фирмы.

Первые 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.

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».

До начала XX в. независимый аудит в *Соединенных Штатах Америки* строился по английской модели, предусматривающей детальные исследования данных баланса. 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 учредил 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 *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 по счетам. Основное отличие между экспертами-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.

Кроме отмеченных организаций в августе 2003 г. во *Франции* был организован высший совет по аудиту; он является независимым административным органом при министре юстиции. Высший совет решает такие задачи, как определение принципов профессиональной практики и профессионального поведения аудитора, следит, чтобы соблюдался принцип независимости аудиторов; определяет формы периодических контрольных проверок работ аудиторов; устанавливает и поддерживает отношения с государственными органами, которые выполняют аналогичные функции.

В *Италии* законной аудиторской деятельностью могут заниматься в соответствии с постановлением правительства 1992 г. 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 таких странах, как Болгария, Венгрия, Польша, Румыния, Чехия и Словакия, 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.

Аудит получил распространение и в странах *Содружества Независимых Государств (СНГ)*. В Беларуси, Казахстане, России, Узбекистане и Украине приняты законы об аудиторской деятельности, проводится работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности.

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 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 попытки создать в России институт аудита предпринимались в 1889, 1912 и 1928 гг., но все они заканчивались неудачей. Четвертая попытка, предпринятая в конце 1980-х годов, оказалась, как показала практика, наиболее успешной.

Становление и развитие аудита в современной России прошло несколько этапов.

Первый этап (1987—1993) характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций (1987 г. — создание первой аудиторской организации «Интераудит»), с другой — стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача 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 Российской Федерации «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности» от 6 мая 1996 г. № 482² и ряд других документов.

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.

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

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

За период 1994—2001 гг. Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией (ЦАЛАК) Минфина 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 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 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и одна методика аудиторской деятельности, составлявшие методологическую основу российского аудита.

Третий этап аудиторской деятельности в России начался после принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ). Принятие 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 плане стандартизации в области аудиторской деятельности в течение 2002—2008 гг. Правительством Российской Федерации были приняты 33 федеральных стандарта.

Комиссия по аудиторской практике по решению Совета о «Дорожной карте» начала работу по приведению пакета из 33 стандартов, действующих с 2007 г., в соответствие с МСА.

В соответствии с Планом работы Совета по аудиторской деятельности на 2006 г., а затем и на 2007 г. продолжалась также подготовка соответствующих методик².

Советом по аудиторской деятельности были одобрены шесть методических рекомендаций:

- 1) по сбору аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация);
- 2) по сбору аудиторских доказательств при проверке правильности формирования страховых резервов;
- 3) по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг;

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

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

- 4) по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности;
- 5) по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость;
- 6) по организации внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг.

В отношении отчетности, с одной стороны, был проведен детальный анализ поступающих материалов по данному вопросу, с другой — осуществлены нововведения. Так, Росстатом 14 ноября 2006 г. принято постановление № 66 «Об утверждении статистического инструментария для организации Минфином России статистического наблюдения за аудиторской деятельностью». Этим постановлением утверждена годовая форма федерального государственного статистического наблюдения № 2-аудит «Отчет об аудиторской деятельности», которая введена в действие с отчета за 2006 г.

Сбор и обработка данных отчетов осуществляются Минфином России. Отчет представляют аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в Минфин России по более упрощенным и укрепленным формам не позднее 15 апреля года, следующего за отчетным. Отчет представляется вместо отчетов, предусмотренных приказом России от 27 октября 1999 г. № 69н «Об утверждении порядка представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицензии на осуществление аудиторской деятельности в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, а также аудита страховщиков» и ряда циркулярных писем министерства в области банковского аудита.

Реформирование системы подготовки и представления финансовой (бухгалтерской) отчетности заинтересованным пользователям остается актуальным. 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 с 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 целую систему нормативных актов, принимаемых в рамках закона Сарбейнса—Оксли (ЗСО) 2002 г. В Европе адекватным ответом стало принятие в 2006 г. Восьмой директивы Евросоюза. Значимость и далеко идущие последствия этих действий для участников финансовых рынков трудно переоценить.

Восьмая директива направлена на улучшение качества публичной отчетности, повышение ее надежности и достоверности установлением минимально необходимых требований к обязательному аудиту. Она расширяет масштаб применения предыдущих законодательных актов Евросоюза по аудиту, определяя 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. Восьмая 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 в основном речь шла 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.

Восьмая 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 столько же, сколько закон Сарбейнса—Оксли для компаний, зарегистрированных на биржах США. Это сложный и детально проработанный пакет законодательных реформ, затрагивающий самую суть крупного бизнеса. Перекликаясь 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 Восьмой директивы ЕС и закона Сарбейнса—Оксли приведен в табл. 1.1.

¹ Отчет Комиссии Кэдбери, или так называемая «Зеленая книга».

**Таблица 1.1. Сравнительный анализ Восьмой директивы ЕС
и закона Сарбейнса—Оксли**

<i>Регулируемый аспект</i>	<i>Восьмая директива Евросоюза</i>	<i>Закон Сарбейнса—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	Помимо этого, также 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 детализированы
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 (РСАОВ) 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

В декабре 2008 г. был принят новый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ. Принятие нового закона было вызвано изменениями, которые произошли в экономике России.

Четвертый этап начался с 1 января 2010 г. и ознаменовался переходом рынка аудиторских услуг от модели лицензирования к модели саморегулирования. Согласно принципу саморегулирования аудиторские организации и аудиторы должны в обязательном порядке вступить в члены саморегулируемых организаций auditors. На саморегулируемые организации возложена выполнение отдельных функций по регулированию аудиторской деятельности, которые ранее выполнялись уполномоченным федеральным органом.

1.4. Цели и задачи аудиторской деятельности

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

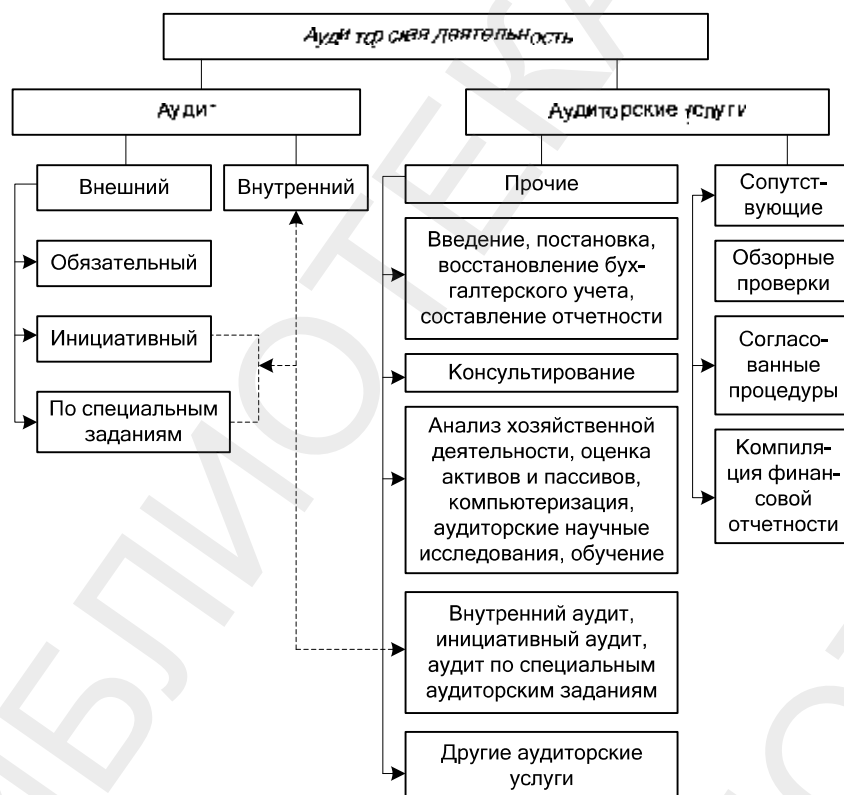


Рис. 1.1. Общая классификация аудиторской деятельности в России

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (ст. 1) аудиторская деятельность (аудиторские услуги) — деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. Кроме того, аудируемым лицам могут оказываться прочие услуги¹.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. На основании и во исполнение Закона и иных федеральных законов, указов Президента РФ Правительство РФ вправе принимать постановления, содержащие нормы законодательства РФ об аудиторской деятельности.

В указанном Законе определена сфера аудита — проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей, а также его цели.

В отечественной теории и практике аудита признана следующая система его классификации.

Внешний аудит проводится на договорной основе независимыми аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами в целях объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта во всех существенных отношениях.

Внутренний аудит — деятельность по проверке и оценке работы организации в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита — помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данной организации. Небольшие организации могут и не иметь штатных аудиторов. В этом случае внутренний аудит проводит ревизионная комиссия или аудиторская организация на основе договора на осуществление внутреннего аудита.

Внешний аудит подразделяется на обязательный, инициативный и аудит по специальным заданиям. Последние два вида для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов являются прочими аудиторскими услугами.

Обязательный аудит — это аудит, проведение которого обусловлено прямым указанием в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» и других федеральных законах.

Инициативный аудит — это аудит, который проводят по решению руководства предприятия или его учредителей. Инициативный аудит проводится по той же методике, что и обязательный аудит.

¹ Подробно о новом законе и основных изменениях см. гл. 2.

Различие между обязательным и инициативным аудитом заключается в том, что одни организации (предприятия) обязаны проводить аудит, определенный Федеральным законом РФ (обязательный аудит), а другие организации (предприятия) имеют право это делать, но не обязаны.

Тот факт, что необходимость аудита в некоторых случаях установлена актами законодательства, а не желанием руководителей экономических субъектов, имеет свои причины и определенные последствия как для аудиторов, проводящих аудит, обязательный для экономических субъектов, так и для этих экономических субъектов.

Причины проведения обязательного аудита следующие.

1. На макроэкономическом уровне аудит — это неотъемлемый элемент рыночной инфраструктуры.

2. Бухгалтерскую отчетность используют для принятия решений ее заинтересованные пользователи, в том числе руководство, участники и собственники имущества предприятия (организации), реальные и потенциальные инвесторы, работники, работодатели, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом.

3. Бухгалтерская отчетность может быть искажена, в частности, применением оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни.

4. Достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечена автоматически, так как ее составители могут быть пристрастны и заинтересованы в ее искажении.

5. Степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности предприятий и организаций.

Данная классификация не является исчерпывающей, расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг позволяют определить новые виды и направления аудиторской деятельности.

Аудит по специальным аудиторским заданиям представляет собой мини-аудит и включает проверку отдельных статей бухгалтерской отчетности, юридической и экономической экспертизы договоров и др. При этом предусмотрена выдача специального заключения.

Аудиторская организация — это коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудито-

ров. Она осуществляет свою деятельность по проведению аудита и оказанию различных аудиторских услуг. Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества. В штате аудиторской организации должны состоять не менее пяти аудиторов.

Аудитор — физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве или работника аудиторской организации, или индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещено заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих и прочих аудиторских услуг.

Исходя из приведенной ранее классификации целесообразно рассмотреть цель и задачи аудиторской деятельности. Примат в этом отношении принадлежит именно внешнему аудиту, цель и основные задачи которого сформулированы в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» и федеральных стандартах аудиторской деятельности.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» 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.

Приведенное определение бухгалтерской отчетности в целом соответствует 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». Аналогичное определение содержится и в российском ПБУ 4/99, где подчеркивается, что «дос-

товерной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету» [9].

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

В соответствии с этим задачами аудита являются:

- подготовка аудиторской проверки, включающая составление письма о согласии на проведение аудита;
- заключение договора на проведение аудита;
- изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- проведение аудиторской проверки общих документов предприятия, всех разделов и счетов бухгалтерского учета;
- подведение итогов проведенного аудита.

Выполняемые аудиторами прочие и сопутствующие услуги имеют свои цели и задачи.

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

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 назвали 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 предусматривает наблюдение систем, которые контролируют операции. Развитие аудита на данной стадии привело к тому, что аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля. При хорошей работе системы внутреннего контроля облегчается проведение внешнего аудита.

Аудит, базирующийся на риске, предполагает, что 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 аудито-

ров, 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. В качестве критериев оценки обычно выступают 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 выявления 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.

В зависимости от намеченных целей операционный аудит проводится: на межотраслевом, 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 является исчерпывающей. Расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг позволит определить новые виды и направления аудиторской деятельности.

Вопросы для самопроверки

1. Что представляет собой система финансового контроля в Российской Федерации?
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. Перечислите страны, в которых аудит наиболее развит.
6. Какие виды контроля вы знаете? Дайте их краткую характеристику.
7. В чем состоят основные цели и задачи аудиторской деятельности?
8. Дайте краткую характеристику инициативного аудита.
9. Рассмотрите основные стадии развития аудита.
10. Как подразделяется аудит по объекту изучения?

Глава 2

Правовые, нормативные и организационные основы аудиторской деятельности

2.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности

К правовым и законодательным документам по аудиторской деятельности в Российской Федерации относятся различные 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 Российской Федерации.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации.
4. Уголовный кодекс Российской Федерации.
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.
6. Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ.
7. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.
8. Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
9. Закон «О банках и банковской деятельности» от 2 декабря 1990 г. № 395.
10. Закон РФ «Об организации страхового дела в Российской Федерации» от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 (в ред. от 31 декабря 1997 г.).
11. Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ.
12. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (в ред. от 7 августа 2001 г.).

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

14. Федеральный закон «О лотереях» от 11 ноября 2003 г. № 138-ФЗ.

15. Федеральный закон «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ.

16. Об отчете об аудиторской деятельности (форма № 2 — аудит). Письмо Минфина России от 28 ноября 2006 г. № 107-03-10 (1728) СШ.

17. Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации (приказ № 3 МФ РФ от 12 сентября 2002 г. № 93-н).

18. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлениями правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696, 4 июля 2003 г. № 405, 7 октября 2004 г. № 532, 16 апреля 2005 г. № 228, 25 августа 2006 г. № 523, 22 июля 2008 г. № 557.

19. Приказ Минфина РФ от 25 апреля 2002 г. № 34-н «Об утверждении формы бланка квалификационного аттестата аудитора».

20. Положение о порядке ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов (приказ МФ РФ от 30 октября 2009 г. № 111-н).

Приведенный перечень нормативно-правовой документации включает два уровня: 1-й уровень — кодексы и федеральные законы (п. 1—15); 2-й уровень — постановления Правительства РФ, положения, утвержденные министерствами и ведомствами, и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (п. 16—20).

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике, где можно выделить две различные концепции регулирования аудиторской деятельности. Первая из них получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, 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, Великобритания), где аудиторская деятельность в некоторой степени 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.

Регулирование аудиторской деятельности в России проводится как органами государственного регулирования (Министерство финансов РФ, Центральный банк РФ и др.), так и общественными саморегулируемыми организациями auditors.

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

Таблица 2.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности РФ

Уровень регулирования	Нормативные документы	Область регулирования и использования	Степень разработанности
I	Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-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 33 правила (стандарта)
	Законодательные и подзаконные нормативные акты	Устанавливают общие положения по регулированию аудиторской деятельности для аудиторских организаций и индивидуальных auditors	Разработаны в соответствии с ФЗ нормативные документы в области аттестации и лицензирования аудиторской деятельности и др.
III	Внутренние правила (стандарты) саморегулируемых организаций auditors	Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне объединений	Разрабатываются саморегулируемыми организациями auditors
	Нормативные документы министерств и ведомств	Регулирование специфических особенностей аудита по видам: общий и банковский	Министерствами и ведомствами приняты и разрабатываются ряд документов по видам аудита
IV	Внутренние аудиторские стандарты	При проведении обязательного аудита и сопутствующих аудиту услуг	Разрабатываются аудиторскими организациями и индивидуальными auditors

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 РФ это особенно важно, поскольку исторически государственный финансовый контроль превалировал над другими видами контроля.

К документам *второго уровня*, регулирующим аудиторскую деятельность в РФ, относятся федеральные правила (стандарты). Они определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения субъектами рынка. В настоящее время разработано и принято Правительством РФ 33 федеральных правила (стандарта).

Третий уровень охватывает внутренние стандарты саморегулируемых аудиторских организаций, а также нормативные акты министерств и ведомств, 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 регламенты (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.

2.2. Назначение и роль Федерального закона «Об аудиторской деятельности»

В Российской Федерации по аудиторской деятельности было принято два федеральных закона.

Первый из них заменил Временные правила аудиторской деятельности и был принят в августе 2001 г. (ФЗ № 119 от 7 августа 2001 г.). Он подтвердил окончательное становление системы российского аудита и создал перспективы его дальнейшего развития. Аудит занял свою нишу среди других видов финансового контроля. Россия приобрела неперемный атрибут рыночной экономики — аудит как неотъемлемый элемент социально-экономических преобразований. От качества аудиторских услуг во многом зависит успешная деятельность народно-хозяйственного комплекса, эффективность осуществления экономических реформ в Российской Федерации.

За прошедший период произошли изменения в экономике России, отдельные положения Закона № 119-ФЗ были уточнены, но жизнь потребовала внесения кардинальных изменений, что и привело к при-

нятию нового Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ).

В табл. 2.2 приведено сравнение состава статей законов № 307-ФЗ и № 119-ФЗ.

*Таблица 2.2. Сопоставление структуры законов
«Об аудиторской деятельности»*

Закон № 307-ФЗ		Закон № 119-ФЗ	
№ статьи	Наименование статьи	№ статьи	Наименование статьи
1	Аудиторская деятельность	1	Понятие аудиторской деятельности
2	Законодательство Российской Федерации и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность	2	Законодательство Российской Федерации и иные акты об аудиторской деятельности
3	Аудиторская организация	4	Аудиторская организация
4	Аудитор	3	Аудитор
5	Обязательный аудит	7	Обязательный аудит
6	Аудиторское заключение	10	Аудиторское заключение
7	Стандарты аудиторской деятельности и Кодекс профессиональной этики аудиторов	9	Правила (стандарты) аудиторской деятельности
8	Независимость аудиторских организаций, аудиторов	12	Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов
9	Аудиторская тайна	8	Аудиторская тайна
10	Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов	14	Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов
11	Квалификационный аттестат аудитора	15	Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности
12	Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора	16	Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора
13	Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора	5	Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов
14	Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг	6	Права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг
15	Государственное регулирование аудиторской деятельности	18	Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности

Окончание табл. 2.2

Закон № 307-ФЗ		Закон № 119-ФЗ	
№ статьи	Наименование статьи	№ статьи	Наименование статьи
16	Совет по аудиторской деятельности	19	Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе
17	Саморегулируемая организация аудиторов	20	Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения
18	Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов	20	Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения
19	Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций	18	Частично вопросы ведения реестров отражены в п. 1 ст. 18
20	Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов	21	Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите
21	Ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов	18	Частично вопросы ведения реестров отражены в п. 1 ст. 18
22	Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов		
23	Заключительные положения		
24	О внесении изменений в Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности»		
25	О признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации		
26	Вступление в силу настоящего Федерального закона	22	Порядок вступления в силу настоящего Федерального закона

Анализ данных табл. 2.2 показывает, что почти все основные статьи Закона № 119-ФЗ вошли в содержание нового закона; исключение составляют ст. 13 «Страхование при проведении обязательного аудита» и ст. 17 «Лицензирование аудиторской деятельности», которые в новый закон не попали.

В связи с принятием Федерального закона «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ в новом Законе

серьезное внимание уделено саморегулируемым организациям аудиторов и связанным с этим организационным вопросам: ведению реестров аудиторов и саморегулируемых организаций аудиторов, правам и обязанностями саморегулируемых организаций аудиторов и др.

Закон представляет собой концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения аудиторской деятельности в Российской Федерации. Он должен рассматриваться в контексте других важнейших правовых документов: ГК РФ, НК РФ, Федерального закона о бухгалтерском учете, Федерального закона «О саморегулируемых организациях» и др.

Закон весьма лаконичен, он включает 26 статей, в которых отражены основные понятия: аудиторская деятельность, сопутствующие аудиту услуги, прочие аудиторские услуги, аудитор, аудиторская организация, саморегулируемая аудиторская организация и др.

В Законе установлены:

- права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг;
- критерии проведения обязательного аудита;
- понятие аудиторской тайны;
- сущность стандартов аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное;
- понятие Кодекса профессиональной этики аудиторов.

Кроме того, в Законе разъяснено, что следует понимать под независимостью аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, как осуществляется контроль за работой аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, что такое квалификационный аттестат аудитора, каковы основания и порядок его аннулирования.

Семь статей Закона посвящены вопросам управления аудиторской деятельностью, включая сущность государственного регулирования аудиторской деятельностью, Совета по аудиторской деятельности, саморегулируемой организации аудиторов, требований к членству в такой организации, ведению реестров аудиторов и др.

Отметим некоторые принципиальные отличия нового закона № 307-ФЗ от Закона № 119-ФЗ.

1. Проведение обязательного аудита. По новому закону обязательный аудит может проводится и индивидуальными аудиторами, кроме организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торговых фондовых биржах и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых ор-

ганизаций, негосударственных пенсионных фондов, а также консолидированной отчетности. Для этих организаций обязательный аудит проводится только аудиторскими организациями (п. 3 ст. 5).

2. *Численность аудиторской организации.* Теперь численность аудиторов, являющихся работниками такой организации, должна быть не менее трех (п. 2 ст. 18).

3. *Общественные организации аудиторов.* Теперь такие организации создаются в виде саморегулируемых некоммерческих организаций аудиторов. Квота для создания такой организации включает не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций (п. 3 ст. 17).

4. *Обязательность членства аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемой некоммерческой организации аудиторов.* По существу такое членство заменяет собой лицензирование аудиторской деятельности (ст. 3, 4, 17, 18). При этом членами саморегулируемых организаций должны быть как физические лица (аудиторы), так и юридические лица (индивидуальные аудиторы и аудиторские организации).

5. *Состав услуг, оказываемых аудиторами и аудиторскими организациями.* Теперь они подразделяются на аудит, сопутствующие аудиту услуги и прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги. Аудит (имеется в виду внешний аудит) подразделяется на обязательный, инициативный и аудит по специальным заданиям. Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (п. 4 ст. 1).

В настоящее время действуют федеральные правила (стандарты) в отношении следующих сопутствующих аудиту услуг:

- выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации (ФП (С) АД № 30);
- компиляция финансовой информации (ФП (С) АД № 31);
- обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности (ФЛ (С) АД № 33).

Примерный перечень прочих аудиторских услуг включает (п. 7 ст. 1):

1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

- 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- 5) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- 6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 7) оценочную деятельность;
- 8) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- 9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- 10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Приведенный в п. 1—10 ч. 7 ст. 1 Федерального закона перечень услуг, которые аудиторские организации могут оказывать наряду с аудиторскими услугами, не является исчерпывающим.

6. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности в соответствии с новым законом будут вводиться приказом уполномоченного федерального органа. В соответствии с Федеральным законом 119-ФЗ такие стандарты утверждались Правительством РФ.

До введения уполномоченным федеральным органом новых федеральных стандартов аудиторской деятельности обязательными для аудиторских организаций, аудиторов являются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные до дня вступления в силу Федерального закона, т.е. федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696. Кроме того, при осуществлении аудиторской деятельности применяются некоторые правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией при Президенте Российской Федерации по аудиторской деятельности (с учетом решения Совета по аудиторской деятельности при Минфине России от 25 сентября 2008 г.).

7. Согласно положению ст. 7 стандарты аудиторской деятельности теперь подразделяются на две группы: федеральные и стандарты саморегулируемых организаций. В Законе № 119-ФЗ были предусмотрены три группы стандартов. Третья группа включала внутренние стандарты аудиторской деятельности аудиторской организации и индивидуальных аудиторов. Исключение третьей группы стандартов

из закона не означает, что они не должны разрабатываться и использоваться. Их роль весьма существенна, особенно для начинающих аудиторов и ассистентов аудиторов.

8. Новые положения включены в ст. 17—22 и посвящены вопросам саморегулирования: правилам приема в СРО, ведению реестров аудиторов и аудиторских организаций, мерам дисциплинарного воздействия и др.

Нормативная поддержка нового закона обеспечивается в основном действующими федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (ПСАД), приказами Минфина России и другими документами.

Закон № 307-ФЗ вступил в силу с 1 января 2009 г., за исключением частей 1—9 ст. 11, ст. 12 и 16.

Части 1—8 ст. 11 Закона № 307-ФЗ вступают в силу с 1 января 2011 г. часть 9 ст. 11, ст. 12 и 16 — с 1 января 2010 г.

Знание Закона необходимо прежде всего аудиторам, руководителям аудиторских организаций, бухгалтерам предприятий, юристам, экономистам и другим специалистам, которым адресованы его нормы, сотрудникам государственного аппарата, финансовых и налоговых органов.

2.3. Формы предпринимательской деятельности в аудите

Рынок аудиторских услуг в РФ складывался постепенно начиная с 1987 г. «Интераудит» была первой российской аудиторской фирмой. Затем на рынке появились иностранные аудиторские фирмы.

В настоящее время на российском рынке аудиторских услуг функционирует несколько основных групп компаний:

- крупнейшие международные компании «большой четверки»;
- различные зарубежные аудиторские фирмы (примерно 20) обслуживают примерно 5—7% общего объема рынка;
- крупнейшие российские аудиторские фирмы;
- средние российские фирмы (30—40 средних фирм с численностью сотрудников 30—100 чел.);
- примерно 3000 небольших фирм и индивидуальные аудиторы;

На протяжении последних лет аудиторский сектор динамично развивается, что иллюстрирует табл. 2.3.

В 2008 г. объем оказанных аудиторских услуг увеличился по сравнению с 2007 г. на 20,1% и составил 50,1 млрд руб. Как и в предыдущие годы, среди важнейших факторов роста данного показателя — рост цен на аудиторские услуги и расширение клиентской базы¹.

¹ Данные взяты из Доклада Минфина России «О состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2008 г.». www.audit-it.ru

Таблица 2.3. Данные развития аудиторского сектора

Показатель	2005	2006	2007	2008
Объем оказанных аудиторских услуг — всего, млрд руб.	28,9	34,4	41,7	50,1
Прирост по сравнению с прошлым годом, %	x	19,2	21,3	20,1

На объеме оказанных в 2008 г. аудиторских услуг практически не сказалась экономическая ситуация второй половины 2008 г. и начала 2009 г., поскольку, как правило, основной объем этих услуг (в частности, обязательный аудит) аудиторские организации оказывают в первой половине года. По мнению экспертов, последствия сложной экономической ситуации окажут влияние на показатели рынка аудиторских услуг за 2009 г. Среди негативных факторов называют сокращение притока новых клиентов, сокращение бюджетов на привлечение аудиторов и консультантов у имеющих клиентов, снижение или как минимум фиксация на неизменном уровне цен на аудиторские и консультационные услуги, платежеспособность клиентов. Вместе с тем в настоящее время основания для вывода о существенном сокращении объема рынка аудиторских услуг в 2009 г. отсутствуют.

В 2008 г. высокая динамика роста объема оказанных аудиторских услуг наблюдалась в Москве (21,8%). В Санкт-Петербурге (11,5%) и других регионах рост объема услуг составил соответственно 9,0 и 16,6%.

В целом по стране на долю услуг по проведению аудита приходится более 48% всего объема оказанных аудиторских услуг. Однако структура аудиторских услуг в центре и регионах неодинакова. В Москве и Санкт-Петербурге преобладающими являются прочие услуги (соответственно 54,5 и 53,0%). В других регионах основным видом услуг является проведение аудита (60,1%). Такая же неравномерность имеет место в отношении федеральных округов. В Приволжском, Сибирском и Дальневосточном федеральных округах доля услуг по проведению аудита превышает 60%.

В Южном федеральном округе она составляет около 60%, в Центральном (без Москвы) и Уральском — порядка 57, в Северо-Западном — 49%.

В услугах по проведению аудита услуги по общему аудиту составили 92,2%, банковскому аудиту — 5,6, аудиту бирж — 1,2, аудиту страховщиков — 1,0%. Во всех федеральных округах, в том числе

Центральном (без Москвы), доля услуг по общему аудиту колеблется между 95 и 98%. Данная структура услуг по проведению аудита наблюдается на протяжении нескольких последних лет.

Порядка 16% объема прочих услуг составляют услуги, оказанные клиентам, в отношении бухгалтерской отчетности которых та же аудиторская организация проводила аудит. При этом доля таких услуг в крупных аудиторских организациях более чем в два раза превышает аналогичный показатель малых и средних аудиторских организаций.

В табл. 2.4 приведены данные о распределении аудиторских организаций, фактически оказывающих аудиторские услуги, и объеме таких услуг.

Таблица 2.4. Данные о распределении аудиторских организаций

<i>Объем аудиторских услуг, оказанных аудиторской организацией, млн руб.</i>	<i>Удельный вес в общем количестве аудиторских организаций, %</i>	<i>Удельный вес в общем количестве выданных аудиторских заключений, %</i>
Менее 1,5	37,9	13,0
1,5—3,0	21,1	16,3
3,0—9,0	26,9	32,6
9,0—70,0	13,0	27,8
70,0—1500	1,0	8,4
Более 1500	0,1	1,9

В 2008 г. количество аудиторских организаций, которые оказали услуги в объеме более 1500 млн руб., увеличилось на 25% по сравнению с 2007 г., в объеме 9—70 млн руб. — на 21, в объеме 3—9 млн руб. — на 18%. Вместе с тем количество аудиторских организаций, которые оказали услуг в объеме менее 1,5 млн руб., сократилось на 13% по сравнению с 2007 г.

По-прежнему российский рынок аудиторских услуг характеризуется высокой концентрацией.

Из общего количества аудиторских организаций, фактически ведущих деятельность, 35,9% расположены в Москве, 8,5 — в Санкт-Петербурге и 55,6% — в других регионах страны. Если рассматривать долю аудиторских организаций, расположенных в Москве, с учетом вхождения отдельных региональных аудиторских организаций в группы (сети), то указанный показатель окажется более высоким. Так, расчет доли аудиторских организаций, расположенных в Москве, по данным рейтингового агентства «Эксперт РА» (<http://www.raexpert.ru>), ориентирующегося при исследовании рынка

аудиторских услуг на показатели аудиторско-консалтинговых групп, дает показатель порядка 60%.

В 2008 г. на долю аудиторских организаций, расположенных в Москве, пришлось 75% объема оказанных аудиторских услуг. Этот показатель более чем в 13 раз превышает аналогичный показатель по Санкт-Петербургу и почти в четыре раза — по другим регионам, вместе взятым. Такая же картина наблюдалась как в отношении услуг по проведению аудита, так и в отношении прочих услуг. Данное соотношение сохраняется на протяжении последних лет.

В 2008 г. доля 50 крупнейших по величине доходов аудиторских организаций (более 70 млн руб.) в совокупном объеме оказанных аудиторских услуг составила 58,9% (2007 г. — 57,3%). На долю этих организаций пришлось более половины объема услуг по проведению аудита. Вместе с тем клиентами этих аудиторских организаций были лишь 10,0% общего количества клиентов, отчетность которых проаудирована (2007 г. — 10,1%). В этих аудиторских организациях заняты только 7,8% аудиторов (2007 г. — 7,4%). Место на рынке указанных организаций характеризуется данными, приведенными в табл. 2.5.

Таблица 2.5. Данные о деятельности аудиторских организаций

<i>Показатель</i>	<i>Четыре аудиторские организации с наибольшим доходом</i>	<i>Остальные 46 аудиторских организаций</i>
Доля в объеме оказанных аудиторских услуг, %	33,7	25,2
Доля в объеме оказанных услуг по проведению аудита, %	31,2	22,1
Доля в общем количестве клиентов, отчетность которых проаудирована, %	1,5	6,3
Доля в общем количестве клиентов, отчетность которых проаудирована, %	1,1	8,9

В указанной группе крупнейших аудиторских организаций выделяются четыре организации, доходы каждой из которых в 2008 г. превысили 3,5 млрд руб. Эти аудиторские организации входят в состав международных сетей «Deloitte», «Ernst & Young», «KPMG», «PricewaterhouseCoopers».

В 2008 г. аудиторские организации провели обязательный и инициативный аудит бухгалтерской отчетности 93 027 клиентов. Численность таких клиентов в 2008 г. возросл по сравнению с 2007 г. на 8156, или на 9,6%.

Среди клиентов аудиторских организаций, бухгалтерская отчетность которых проаудирована, 26% — клиенты с выручкой от про-

дажи товаров, продукции, работ, услуг менее 20 млн руб., 47 — с выручкой от 20 млн до 200 млн руб., 23 — с выручкой от 200 млн до 2 млрд руб., 4% — с выручкой более 2 млрд руб. Наибольшее число клиентов занято в оптовой и розничной торговле (30%), обрабатывающем производстве и строительстве (по 12%), транспорте и сельском хозяйстве (по 4%).

На Москву приходится 36% клиентов, на Санкт-Петербург — почти 9 и на другие регионы — 55% (табл. 2.6).

Таблица 2.6. Распределение показателей по регионам

<i>Показатель</i>	<i>Москва</i>	<i>Санкт-Петербург</i>	<i>Другие регионы</i>
Доля в общем количестве клиентов, отчетность которых проаудирована, %	36,2	8,6	55,2
Доля в объеме оказанных услуг по проведению аудита, %	70,5	5,6	23,9
Доля в общем количестве аудиторских организаций, %	36,0	8,5	55,5
Доля в общем количестве аудиторов, работающих в аудиторских организациях, %	40,2	8,8	51,0

Подавляющее большинство клиентов обратилось в 2008 г. в аудиторские организации для проведения обязательного аудита бухгалтерской отчетности. В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит проводился в:

- открытых акционерных обществах;
- кредитных организациях, бюро кредитных историй;
- страховых организациях, обществах взаимного страхования;
- товарных и фондовых биржах, инвестиционных фондах;
- государственных и муниципальных унитарных предприятиях, объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) которых за один год превышает 50 млн руб. или сумма активов баланса которых превышает на конец отчетного года 20 млн руб. (если иные минимальные значения не установлены законом субъекта Российской Федерации для муниципальных унитарных предприятий);
- других организациях, финансовые показатели деятельности которых превышают минимальные значения, указанные в предыдущем пункте;
- случаях, предусмотренных федеральными законами (государственные внебюджетные фонды, источником образования средств которых являются предусмотренные законодательст-

вом Российской Федерации обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления физических и юридических лиц, др.).

Таблица 2.7. Данные об организациях, где проводился аудит

Основание проведения обязательного аудита	Удельный вес в общем количестве проведенных обязательных аудитов, %
Обязательный аудит — всего	100
В том числе:	
открытые акционерные общества	21,3
кредитные организации	1,7
страховые организации и общества взаимного страхования	0,8
биржи и инвестиционные фонды	1,6
унитарные предприятия	6,4
организации, финансовые показатели которых выше минимальных значений	55,3
другие случаи, предусмотренные законами	12,9

Среди выданных в 2008 г. аудиторских заключений существенную долю занимают заключения с выражением безоговорочно-положительного мнения (54,9% общего количества выданных заключений). На втором месте — заключения с выражением мнения с оговоркой (43,6%). Меньше всего выдано аудиторских заключений с выражением отрицательного мнения (0,9%) и аудиторских заключений с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (0,6%). Доля аудиторских заключений с выражением сомнения (15) в возможности клиента продолжать деятельность и с указанием на значительную неопределенность в деятельности клиента составила 1,6%.

Из общего количества аудиторских организаций, которые в 2008 г. фактически вели аудиторскую деятельность, 83% относятся к малым (с численностью работающих не более 15 чел.), более 15 — к средним (с численностью работающих от 16 до 50 чел.) и около 2% — к крупным (с численностью работающих более 50 чел.). При этом среди крупных аудиторских организаций выделяются четвере организации, численность работающих в которых превышает 1200 чел.

В табл. 2.8 приведены некоторые показатели деятельности малых, средних и крупных аудиторских организаций.

В 2008 г. подавляющее количество аудиторских заключений выдано малыми аудиторскими организациями — 58,6% общего количества выданных заключений. Средние аудиторские организации выдали 29,6% аудиторских заключений, крупные — 11,8%.

Таблица 2.8. Показатели деятельности аудиторских организаций

Показатель	Малые	Средние	Крупные
Доля в общем количестве аудиторских организаций, %	83,0	15,4	1,6
Доля в общем объеме оказанных аудиторских услуг, %	21,4	19,6	58,9
Доля в объеме оказанных услуг по проведению аудита, %	25,1	21,6	53,7
Удельный вес услуг по проведению аудита в общем объеме оказанных аудиторских услуг, %	56,5	52,4	44,1
Доля в общем количестве клиентов, отчетность которых проаудирована, %	58,3	30,0	11,7

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» определено, что основными исполнителями аудиторской деятельности являются аудиторские организации и индивидуальные аудиторы.

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

К числу основных признаков классификации аудиторских фирм можно отнести следующие:

- характер деятельности (выполняемые функции);
- 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 заниматься 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 видах работ (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, приобре-

сти лицензию и зарегистрироваться в качестве предпринимателей. Частнопрактикующие аудиторы могут заниматься как универсальной, так и специализированной деятельностью, кроме проведения обязательного аудита (см. 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 ли фирма специализированной или универсальной, она, как правило, должна выполнять основной вид услуг — проведение обязательного аудита.

По объему оказываемых услуг аудиторские организации можно подразделить на большие, средние, малые. Не вызывает сомнения и тот факт, что универсальные фирмы чаще всего бывают крупными и средними.

Основным критерием объема реализуемых услуг, на наш взгляд, следует считать объем выручки от реализации. При этом за единицу измерения, как это уже принято у нас в стране, можно использовать минимальный размер оплаты труда (в данном случае используется МРОТ, равный 100 руб.).

Классификация аудиторских организаций приведена в табл. 2.9.

Таблица 2.9. Классификация аудиторских организаций

<i>Вид аудиторской организации фирмы</i>	<i>Численность, чел.</i>	<i>Объем выручки от реализации, тыс. руб.</i>
Малая	До 10	До 5 000
Средняя	10—50	500—50 000
Крупная	50 и более	50 000 и более

Профессиональные сотрудники аудиторской организации в зависимости от выполняемых функций 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, включающую отделы (бюро) (рис. 2.1). В крупной аудиторской фирме имеются заместители руководителя, которым подчиняются соответствующие отделы. К основным относятся отделы по проведению аудита и сопутствующим услугам. 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.

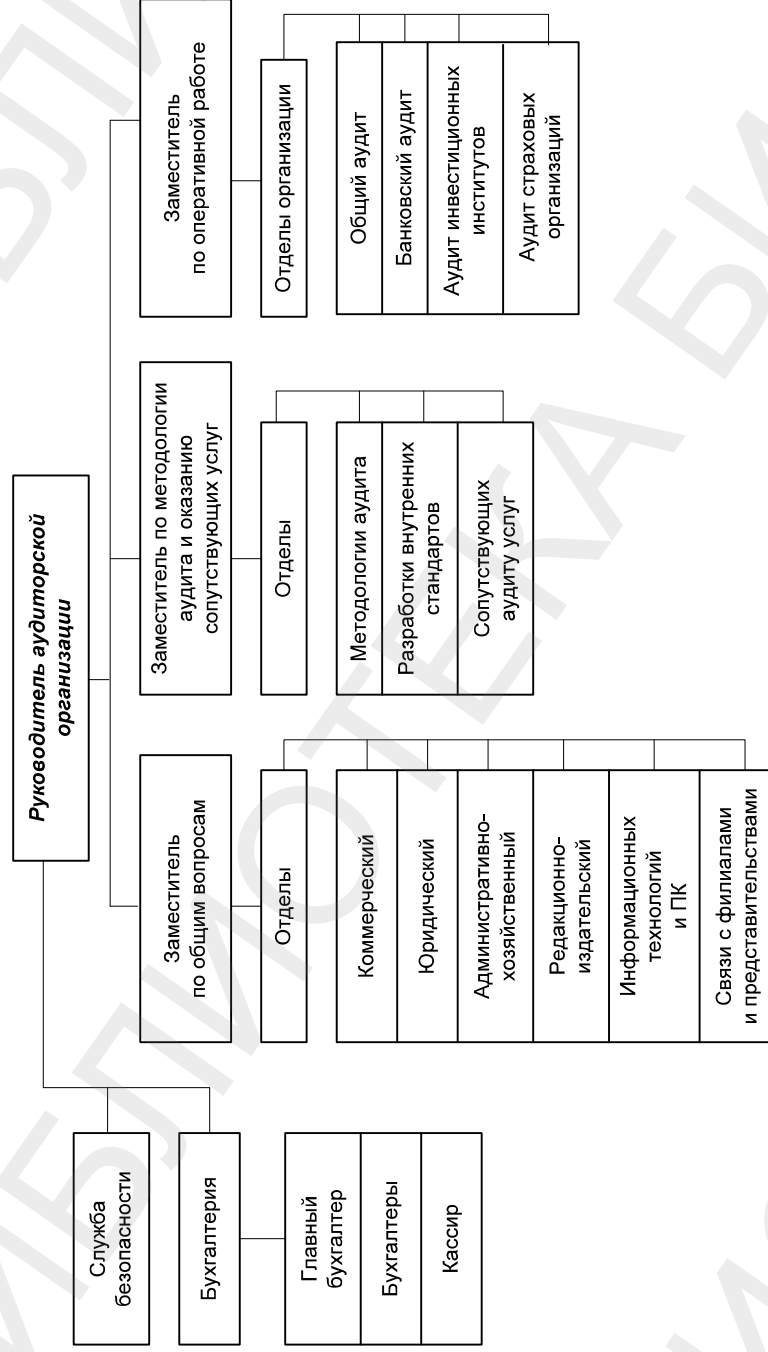


Рис. 2.1. Организационная структура крупной аудиторской организации

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 и прочих услуг в этой области.

Средняя аудиторская организация включает бухгалтерию и два отдела: проведения проверок и методологии аудита и сопутствующих аудиту услуг (рис. 2.2).

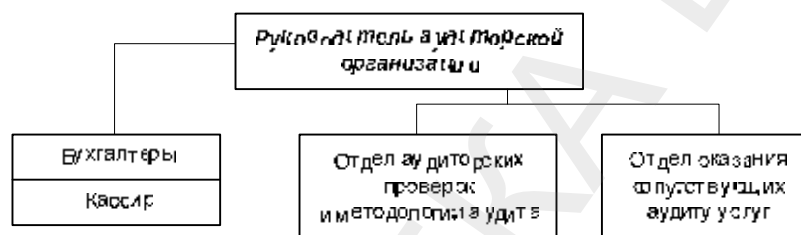


Рис. 2.2. Организационная структура средней аудиторской организации

Приведенная структура является примерной, поскольку количество 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. 2.3).

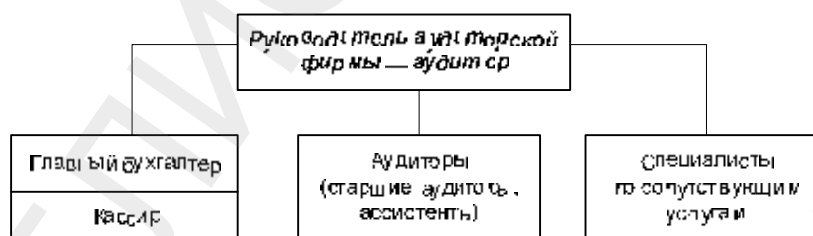


Рис. 2.3. Структура небольшой аудиторской фирмы

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

Сотрудники фирмы, включая и аудиторов, должны действовать на основе научной организации труда (НОТ) с максимальной про-

дуктивностью. Для этого необходимо, в частности, оценить каждого сотрудника аудиторской фирмы и выявить 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 производиться путем (1) подготовки собственных кадров (за счет фирмы); (2) найма сотрудников определенной квалификации на временную или постоянную работу.

Кадровый состав аудиторской фирмы для аудиторов должен тщательно подбираться, здесь не должно быть случайных людей.

Особенно важными являются глубокие знания 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 — отражение финансово-хозяйственного законодательства именно на момент сдачи экзаменов. При постоянных изменениях в нашем законодательстве аудиторам необходимо поддерживать свои знания в актуальном состоянии.

Внутренние документы аудиторской организации должны включать:

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

Для создания таких документов необходимо руководствоваться прежде всего требованиями Трудового кодекса РФ, федеральными и российскими правилами (стандартами), документами Министерства финансов 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 правоотношения, и 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 5 лет и дополнительную специальную подготовку, а также аттестат профессионального аудитора РФ.

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 соответствующие 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. Что касается профессиональных прав и обязанностей, то они приведены в ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ст. 5). Рассмотрим эти права и обязанности применительно к основной функции аудитора — проведении 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 форме 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, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации и настоящему Федеральному закону.

При проведении аудиторской проверки 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.

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 адми-

нistrативным, 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 саморегулируемой аудиторской организацией. Каждое СРО имеет план проверок и проводит их на основе разработанных методик.

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

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

Обработка данных разделов 1—3 позволяет получить сводные сведения об аудиторской деятельности в РФ: численность аудиторов, 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 руб. до 4 млрд 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 раздела 4 можно определить количество проаудированных организаций, в том числе открытых акционерных обществ, кредитных организаций, страховых организаций и обществ взаимно-

го 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.

Данные раздела V позволяют получить сведения о количестве аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в разрезе саморегулируемых аудиторских объединений, в том числе Некоммерческое партнерство «Аудиторская палата России», Некоммерческое партнерство «Московская аудиторская палата», Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных аудиторов России», Общественное объединение «Российская коллегия аудиторов» и др.

2.4. Саморегулируемые организации аудиторов

Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

Некоммерческая организация включается в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при условии соответствия ее следующим требованиям:

1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным настоящим Федеральным законом требованиям к членству в такой организации;

2) наличия утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов и принятого Кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) обеспечения саморегулируемой организацией аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов.

Для осуществления деятельности в качестве саморегулируемой организации аудиторов некоммерческой организацией должны быть созданы специализированные органы, осуществляющие контроль за соблюдением членами саморегулируемой организации аудиторов требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов и рас-

смотрение дел о применении в отношении членов саморегулируемой организации аудиторов мер дисциплинарного воздействия.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с функциями, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», разрабатывает и утверждает стандарты саморегулируемой организации аудиторов, принимает Кодекс профессиональной этики аудиторов, разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности, участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с правами, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», имеет право устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные к предусмотренным настоящим Федеральным законом требования, обеспечивающие их ответственность при осуществлении аудиторской деятельности, разрабатывать и устанавливать дополнительные к предусмотренным настоящим Федеральным законом меры дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, организовывать профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с исполнением обязанностей, установленных Федеральным законом «О саморегулируемых организациях»:

1) участвует в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии, предусмотренной настоящим Федеральным законом;

2) сообщает в уполномоченный федеральный орган об изменениях в сведениях о саморегулируемой организации аудиторов для внесения в Государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов, а также о возникшем несоответствии саморегулируемой организации аудиторов требованиям, установленным ч. 3 настоящей статьи, не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения указанных изменений в сведениях или несоответствия;

3) сообщает в уполномоченный федеральный орган о дополнительных к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, требованиях, предусмотренных саморегулируемой организацией аудиторов в своих стандартах, а также о до-

полнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею Кодекс профессиональной этики аудиторов, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;

4) представляет в уполномоченный федеральный орган отчет об исполнении саморегулируемой организацией аудиторов, ее членом или членами требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;

5) подтверждает соблюдение аудиторами, являющимися членами этой саморегулируемой организации аудиторов, требования об обучении по программам повышения квалификации;

6) не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса, представляет в уполномоченный федеральный орган и совет по аудиторской деятельности по их запросам копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов;

7) оказывает содействие представителям совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью саморегулируемой организации аудиторов.

Представители уполномоченного федерального органа и совета по аудиторской деятельности вправе присутствовать на собраниях (заседаниях) органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов, а также на иных проводимых ею мероприятиях.

Саморегулируемая организация аудиторов не может являться членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

В случае если членами саморегулируемой организации аудиторов являются физические лица и (или) организации, не являющиеся соответственно аудиторами и аудиторскими организациями, в деятельности органов управления такой организации должна быть обеспечена независимость аудиторов и аудиторских организаций при осуществлении ими функций, непосредственно связанных с аудиторской деятельностью.

Члены постоянно действующего коллегиального органа управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов могут совмещать исполнение этих функций с аудиторской деятельностью (с участием в аудиторской деятельности).

Независимые члены постоянно действующего коллегиального органа управления саморегулируемой организации аудиторов должны составлять не менее одной пятой числа членов этого органа.

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности саморегулируемой организации аудиторов должен проводиться аудиторской организацией, являющейся членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

Формирование компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов и размещение средств такого фонда (таких фондов) осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом «О саморегулируемых организациях».

Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает требования к членству в ней аудиторских организаций, аудиторов, которые должны быть едиными соответственно для всех аудиторских организаций — членов саморегулируемой организации аудиторов и аудиторов — членов саморегулируемой организации аудиторов и не должны противоречить требованиям, предусмотренным ч. 2 и 3 настоящей статьи.

Требования к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов следующие.

1. Коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия.

2. Численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех.

3. Доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%.

4. Численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50% состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией.

5. Безупречная деловая репутация.

6. Наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы.

7. Уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею.

8. Уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Требования к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов сводятся к следующему:

- 1) наличие квалификационного аттестата аудитора;
- 2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;
- 3) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- 4) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов.

Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудиторской организации коммерческая организация подает в саморегулируемую организацию аудиторов заявление о вступлении, а также представляет следующие документы:

- 1) учредительные документы;
- 2) документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц;
- 3) список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами;
- 4) список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором, либо выписку из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающую, что индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудитором, либо выписку из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающую, что другая коммерческая организация, которой переданы по договору полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудиторской организацией;
- 5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документами, подтверждающими размеры долей указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации;
- 6) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую репутацию коммерческой организации, не менее трех ауди-

торов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций и которые не являются учредителями (участниками) данной коммерческой организации, не входят в состав ее органов управления и не состоят в трудовых отношениях с ней;

7) один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

8) иные документы, предусмотренные правилами приема коммерческих организаций в члены саморегулируемой организации аудиторов.

Для вступления в члены саморегулируемой организации аудиторов в качестве аудитора физическое лицо подает в саморегулируемую организацию аудиторов заявление с указанием фамилии, имени, отчества, реквизитов документа, удостоверяющего личность, адреса места жительства (регистрации), а также представляет следующие документы:

1) квалификационный аттестат аудитора;

2) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию физического лица, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций;

3) справку об отсутствии неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики, а также за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления;

4) документ, подтверждающий внесение записи об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, — для физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем;

5) иные документы, предусмотренные правилами приема физических лиц в члены саморегулируемой организации аудиторов.

В саморегулируемую организацию аудиторов представляются оригиналы документов или их надлежащим образом заверенные копии. Оригиналы учредительных документов, квалификационных аттестатов аудитора, документов, подтверждающих внесение записей о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц и об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, принимаются саморегулируемой организацией аудиторов для ознакомления и возвращаются представившему их лицу. В саморегулируемой организации аудиторов в этом случае сохраняются копии документов, заверенные уполномоченным лицом этой саморегулируемой организации аудиторов. Правилами приема в члены саморегулируемой

организации аудиторов может быть установлено требование о представлении надлежаще заверенных переводов на русский язык документов, исполненных полностью или в какой-либо их части на иностранном языке.

Саморегулируемая организация аудиторов в течение 30 рабочих дней со дня, следующего за днем представления указанных в настоящей статье документов, принимает решение о приеме либо об отказе в приеме в члены данной саморегулируемой организации аудиторов.

Решение саморегулируемой организации аудиторов о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов вступает в силу со дня уплаты взноса (взносов) в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов, а также взносов, установленных саморегулируемой организацией аудиторов при приеме в ее члены.

В случае неуплаты взносов, указанных в ч. 9 настоящей статьи, в течение 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов, такое решение признается саморегулируемой организацией аудиторов недействительным.

Физическое лицо, в отношении которого решение о принятии в члены саморегулируемой организации аудиторов признано недействительным, вправе снова подать в установленном настоящей статьей порядке документы для приема в члены саморегулируемой организации аудиторов при условии, что со дня выдачи ему квалификационного аттестата аудитора либо со дня завершения прохождения им обучения по программам повышения квалификации не прошло одного года.

Основанием для принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения об отказе в приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов являются:

- 1) несоответствие лица требованиям настоящей статьи и требованиям к членству, утвержденным саморегулируемой организацией аудиторов;
- 2) представление документов, не соответствующих требованиям;
- 3) установление недостоверности сведений, содержащихся в документах, представленных в саморегулируемую организацию аудиторов;
- 4) обнаружение после выдачи физическому лицу квалификационного аттестата аудитора обстоятельств, препятствовавших такой выдаче;
- 5) прекращение членства аудиторской организации, аудитора в данной или иной саморегулируемой организации аудиторов (за

исключением прекращения членства по основаниям, предусмотренным указанными выше п. 1, 4, 8, если со дня принятия решения о прекращении членства прошло менее трех лет.

Решение саморегулируемой организации аудиторов об отказе в приеме в ее члены должно быть сообщено в письменной форме не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем принятия данного решения.

Решение об отказе в приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов может быть оспорено в судебном порядке.

Основанием для прекращения членства в саморегулируемой организации аудиторов является:

- 1) заявление аудиторской организации или аудитора в письменной форме о выходе из членов саморегулируемой организации аудиторов;
- 2) решение саморегулируемой организации аудиторов об исключении из ее членов аудиторской организации или аудитора в качестве меры дисциплинарного воздействия;
- 3) выявление недостоверных сведений в документах, представленных для приема в члены саморегулируемой организации аудиторов;
- 4) реорганизация аудиторской организации, за исключением случая реорганизации в форме присоединения;
- 5) ликвидация аудиторской организации;
- 6) аннулирование квалификационного аттестата аудитора;
- 7) признание аудиторского заключения заведомо ложным;
- 8) исключение сведений о саморегулируемой организации аудиторов из Государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов;
- 9) другие основания, предусмотренные федеральными законами.

Членство аудитора в саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения о прекращении такого членства.

Членство аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты ликвидации или реорганизации аудиторской организации либо с даты принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения о прекращении такого членства.

В случае если сведения о саморегулируемой организации аудиторов исключены из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, членство аудиторской организации, аудитора в такой саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты исключения этих аудиторских организаций,

аудитора уполномоченным федеральным органом из контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.

Саморегулируемая организация аудиторов не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем прекращения членства аудиторской организации, аудитора в этой саморегулируемой организации аудиторов, уведомляет в письменной форме:

- лицо, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;
- аудиторскую организацию, работником которой на основании трудового договора является аудитор, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;
- иные саморегулируемые организации аудиторов, за исключением случая прекращения членства по заявлению аудиторской организации, аудитора.

Вопросы для самопроверки

1. Какие существуют основные правовые и законодательные документы по аудиторской деятельности?
2. Рассмотрите схему регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.
3. Дайте краткую характеристику Федерального закона «Об аудиторской деятельности».
4. Рассмотрите состояние рынка аудиторских услуг в Российской Федерации.
5. Приведите классификацию и дайте краткую характеристику аудиторских организаций РФ.
6. Что представляют собой саморегулируемые организации аудиторов?

Аудиторские услуги

3.1. Обязательный аудит.

Критерии и принципы проведения

Аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. При этом под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.

Различают *обязательный аудит* и аудит, проводимый по желанию собственников (акционеров, учредителей и пр.) организации, по инициативе руководства (администрации) организации, при необходимости представления по запросу аудиторского заключения для получения кредита в банке и других случаях. Такой аудит получил название *инициативного* или *добровольного*.

В соответствии с приказом Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22 июля 2003 г. № 67н и Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н, бухгалтерская отчетность состоит из Бухгалтерского баланса (ф. № 1), Отчета о прибылях и убытках (ф. № 2), Отчета об изменениях капитала (ф. № 3), Отчета о движении денежных средств (ф. № 4), Приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), пояснительной записки, а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

В случае если организация самостоятельно приняла решение о проведении аудита бухгалтерской отчетности, аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, также может быть включено в состав бухгалтерской отчетности.

В соответствии со ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г. обязательный аудит проводится в случаях, если:

- 1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- 2) организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, фондом, источником образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;
- 3) объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год превышает 50 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 млн руб. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть снижены;
- 4) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Обязательный аудит проводится ежегодно.

Начиная с 1 января 2009 г. аудиторские проверки опять могут проводить индивидуальные аудиторы (в течение действия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ обязательный аудит могли проводить только аудиторские организации).

Однако только аудиторскими организациями может проводиться обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- 1) организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;
- 2) кредитных организаций;
- 3) страховых организаций;
- 4) негосударственных пенсионных фондов;
- 5) консолидированной отчетности.

Обязательному аудиту свойственна еще одна особенность. Так, организации, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, государственные унитарные предприятия, муниципальные унитарные предприятия определяют аудиторскую организацию или индивидуального аудитора, которые будут проводить в отношении их бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательную аудиторскую проверку только по итогам размещения заказа путем проведения торгов в

форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ.

Методика проведения обязательного аудита приведена в главах 10—12 и в разделе 3 «Практический аудит».

3.2. Сопутствующие аудиторские услуги

Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности, представленными в табл. 3.1.

Таблица 3.1. Перечень сопутствующих аудиту услуг

Номер п/п	Номер ФСА	Наименование ФСА — Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности
1	24	Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами
2	30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации
3	31	Компиляция финансовой информации
4	33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности

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

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

Исходя из специфических требований представителей собственника конкретного хозяйствующего субъекта и вероятных пользователей финансовая (бухгалтерская) отчетность может также состав-

ляться 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:

- 1) обзорные проверки;
- 2) согласованные процедуры;
- 3) 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, что аудитор должен будет обеспечить такую уверенность.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 24 не применяется к другим видам услуг, предоставляемых аудиторами: к услугам по налоговому 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 финансовой (бухгалтерской) 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 аудиторами надлежит выполнять общие требования к их качеству.

3.3. Прочие аудиторские услуги

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

- 1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

- 2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- 5) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- 6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 7) оценочную деятельность;
- 8) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- 9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- 10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Разделение услуг на сопутствующие аудиту и прочие аудиторские услуги обусловлено прежде всего необходимостью или отсутствием необходимости для осуществления услуг обязательного членства в саморегулируемых организациях.

Так, если какая-либо организация осуществляет лишь услуги, которые Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» отнесены к прочим аудиторским услугам, то эта организация может не вступать в члены саморегулируемой организации аудиторов, однако в этом случае она и не будет считаться аудиторской организацией и слово «аудит» и слова, производные от него, не должны будут присутствовать в названии данной организации.

К прочим услугам могут относиться и другие, не перечисленные в данном перечне услуги.

3.4. Особенности проведения прочих и сопутствующих аудиторских услуг

Особенности проведения сопутствующих аудиторских услуг определены Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Основные принципы Федеральных правил (стандартов) аудитор-

ской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами».

Согласно ФСА № 24 аудитор в ходе аудиторских проверок и при оказании некоторых сопутствующих услуг должен обеспечить определенные уровни уверенности.

Уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности. Степень достигнутой убежденности и, следовательно, уровень уверенности, который может быть предоставлен, определяются на основе результатов выполненных процедур.

При проведении аудита 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности предоставляет аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли данная финансовая (бухгалтерская) отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями. При выражении мнения аудитор использует фразу: «Отражает достоверно во всех существенных отно-

шениях». 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 финансовой (бухгалтерской) 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 носит исчерпывающего характера.

Аудиту могут способствовать следующие услуги.

1. Целью обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности является получение аудитором возможности на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, отметить что-то, что заставило бы его предположить, что при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности не были соблюдены все установленные требования. 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 финансовой (бухгалтерской) 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности менее вероятно по сравнению с аудитом и уровень уверенности, выраженный в заключении по обзорной проверке, ниже уровня, предоставляемого в аудиторском заключении.

2. В случае выполнения согласованных процедур аудитор нанимают для проведения процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьими сторонами (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.

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

Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг представлена в табл. 3.2.

Таблица 3.2. Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг

Услуга	Аудит	Сопутствующие аудиту услуги		
		Обзорная проверка	Согласованные процедуры	Компиляция финансовой информации
Уровень уверенности, обеспечиваемый аудитором	Разумная, но не абсолютная уверенность	Ограниченная уверенность	Уверенность не обеспечивается	Уверенность не обеспечивается
Вид предоставляемого отчета (заключения)	Позитивная уверенность по предпосылкам	Негативная уверенность по предпосылкам	Факты, отмеченные в результате процедур	Указание на компилированную информацию

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 упомянутом 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. Назовите нормативные документы, которые регламентируют проведение обязательного аудита.
2. Рассмотрите основные критерии проведения обязательного аудита организаций и индивидуальных предпринимателей.
3. В каких случаях обязательный аудит проводится только аудиторскими организациями?
4. В чем особенности выбора аудиторских организаций для проведения обязательного аудита на предприятиях, в уставных капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%?
5. Назовите услуги, сопутствующие аудиту, и приведите их краткое описание.
6. Перечислите прочие аудиторские услуги, связанные с аудитом, и раскройте особенности их выполнения.

Стандарты аудиторской деятельности

4.1. Классификация стандартов аудиторской деятельности

Стандарты распространяются на различные сферы деятельности: науку, технику, промышленность и сельское хозяйство, строительство, здравоохранение, транспорт и др. Коснулась стандартизация и сферы бухгалтерского учета и финансового контроля, включая и аудит.

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.

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 отмечено, что страны — члены МФБ могут применять МСА в качестве своих национальных стандартов. С этой це-

¹ *Большая советская энциклопедия.* Т. 24, кн. 1. М.: Советская энциклопедия, 1976. С. 411.

лью 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 аудита выбрала второй вариант, предусматривающий разработку полной гаммы национальных стандартов. В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (ст. 7) национальные стандарты подразделяются две группы: федеральные и стандарты саморегулируемой организации аудиторов.

Федеральные стандарты аудиторской деятельности определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, предусмотренные настоящими Федеральным законом. Они разрабатываются в соответствии с Международными стандартами аудита и являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

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

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе разрабатывать для своих нужд регламенты, инструкции, собственные 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 саморегулируемого аудиторского объединения, членом которого они являются.

Стандарты аудиторской деятельности в основном имеют единую структуру построения и содержат примерно следующие разделы:

- Общие принципы стандарта;
- Основные понятия и определения (если необходимо), используемые в стандарте;
- Сущность стандарта;
- Практические приложения.

В разделе «Общие принципы 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» включают 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 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).

4.2. Международные стандарты аудиторской деятельности

Как уже говорилось, разработкой Международных стандартов аудита в настоящее время 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 — саморегулируе-

¹ International Federation of Accountants (IFAC).

мой организацией auditors «Некоммерческое партнерство «Российская коллегия аудиторов»».

Международные стандарты аудита¹ были переведены на русский язык в 2001 г. За 2001—2005 гг. Международные стандарты были частично переработаны, и новые МСА издания 2005 г. появились на сайте Международной федерации бухгалтеров в марте 2005 г.

В табл. 4.1 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.

Таблица 4.1. Международные стандарты аудита и положения по международной аудиторской практике (издание 2005 г.)

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
	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)	

¹ *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*. 2005. New York: IFAC, 2005.

Продолжение табл. 4.1

<i>Код документа</i>	<i>Название документа на английском языке</i>	<i>Перевод названия</i>	<i>Комментарии</i>
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 вступили в действие с 31 декабря 2006 г. (вызваны новой версией МСА 700)
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]

Продолжение табл. 4.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
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 внутреннего контроля	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой редакции МСА 500

Продолжение табл. 4.1

<i>Код документа</i>	<i>Название документа на английском языке</i>	<i>Перевод названия</i>	<i>Комментарии</i>
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
505	External Confirmations	Внешние подтверждения	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
510	Initial Engagements — Opening Balances	Первичные задания — начальные сальдо	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
520	Analytical Procedures	Аналитические процедуры	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 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 МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500

Продолжение табл. 4.1

<i>Код документа</i>	<i>Название документа на английском языке</i>	<i>Перевод названия</i>	<i>Комментарии</i>
540	Audit of Accounting Estimates	Аудит оценочных значений	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 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 МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
550	Related Parties	Связанные стороны	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
560	Subsequent Events	Последующие события	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500, в приложении приведены изменения, которые вступили в действие с 31 декабря 2006 г. (вызваны новой версией МСА 700)
570	Going Concern	Непрерывность деятельности	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
580	Management Representations	Заявления руководства	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новыми версиями МСА 240 и 500
600	Using the Work of Another Auditor	Использование работы другого аудитора	Пока остается в первоначальной редакции [7, с. 405—409]

Продолжение табл. 4.1

<i>Код документа</i>	<i>Название документа на английском языке</i>	<i>Перевод названия</i>	<i>Комментарии</i>
610	Considering the Work of Internal Auditing	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
620	Using the Work of an Expert	Использование результатов работы эксперта	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500, в приложении приведены изменения, которые вступили в действие с 15 июня 2005 г. (связаны с новой редакцией МСА 200 и МСКК 1)
700	The Auditor's Report on Financial Statements	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности	Действовал в редакции 2001 г. [7, с. 420—434], но после вступления в действие МСА 700R был отменен
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	Вступил в силу с 31 декабря 2006 г. Существенно переработан по сравнению с предыдущей версией МСА 700
701	Modifications to the Independent Auditor's Report	Модификации отчета (заключения) независимого аудитора	Написан заново. Вступил в силу с 31 декабря 2006 г.
710	Comparatives	Сопоставимые значения	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 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 МСА 315 и 330 и новой версией МСА 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. вступили в силу редакционные изменения, вызванные новой версией МСА 700

Продолжение табл. 4.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
	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 Онлайновые 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) МСА 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.

Окончание табл. 4.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
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]
	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	Заменил МСА 100 [7, с. 114—146]
3400	The Examination of Prospective Financial Information	Исследование ожидаемой финансовой информации	Перенумерован, ранее назывался МСА 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 МСА 920 [7, с. 520—529]
4410	Engagements to Compile Financial Information	Задания по компиляции финансовой информации	Перенумерован, ранее назывался МСА 930 [7, с. 530—539]

Изменения пошли по двум направлениям¹. Были предприняты меры по ужесточению контроля за аудиторами. Так, в США был принят Закон Сарбейнса—Оксли (ЗСО), 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 ЗСО является прямая ответственность как совета директоров, так и менеджмента за создание и обеспечение эффективного осуществления ориентированного на риски внутреннего контроля предприятия.

Принципы ЗСО 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). В настоящее время 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 ЗСО 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, порядок 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 по-

¹ См.: Ремизов Н.А., Сквирская Е.А. Международные стандарты аудита сегодня и завтра // ФБК. 2005. № 5.

лучения 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, они 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 внесения 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 русского 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 применению 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.

4.3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности

На основе Международных стандартов аудита были разработаны и утверждены Правительством РФ 34 федеральных стандарта аудиторской деятельности.

Впоследствии стандарт № 15 был объединен со стандартом № 8. Таким образом, в настоящее время действуют 33 федеральных стандарта (табл. 4.2). Ведется работа по внесению поправок в действующие стандарты и разработке новых федеральных стандартов.

Разработанные федеральные аудиторские стандарты аудита сыграли положительную роль в становлении аудита в России, позволили значительно повысить квалификацию аудиторов 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», «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций».

Таблица 4.2. Группы и номера действующих федеральных стандартов аудиторской деятельности

Номер стандарта	Наименование стандарта	Краткое содержание стандарта
Основные принципы		
Правило (стандарт) № 1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности	Введение, цель аудита, общие принципы аудита, объем аудита, разумная уверенность, ответственность за финансовую (бухгалтерскую) отчетность
Ответственность аудиторов		
Правило (стандарт) № 12	Согласование условий проведения аудита	Введение, договор оказания аудиторских услуг, повторяющийся аудит, изменение аудиторского задания, приложение Пример письма о проведении аудита
Правило (стандарт) № 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 <i>Приложение 1. Примеры факторов риска, связанных с искажениями в результате недобросовестных действий</i> 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

Продолжение табл. 4.2

Номер стандарта	Наименование стандарта	Краткое содержание стандарта
Правило (стандарт) № 13	Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита	Факторы риска, связанные с подверженностью активов присвоению Факторы риска, связанные со средствами контроля <i>Приложение 2.</i> 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 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 <i>Приложение 3.</i> Примеры обстоятельств, указывающих на возможные недобросовестные действия или ошибку
Правило (стандарт) № 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. <i>Приложение.</i> Примеры фактов, которые могут указывать на несоблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации

Продолжение табл. 4.2

Номер стандарта	Наименование стандарта	Краткое содержание стандарта
Планирование и документирование аудита		
Правило (стандарт) № 2	Документирование аудита	Введение, форма и содержание рабочих документов, конфиденциальность, обеспечение сохранности рабочих документов и право собственности на них
Правило (стандарт) № 3	Планирование аудита	Введение, планирование работы, общий план аудита, программа аудита, изменения в общем плане и программе аудита
Правило (стандарт) № 4	Существенность в аудите	Введение, существенность, взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском, существенность и аудиторский риск при оценке аудиторских доказательств, оценка последствий искажений
Правило (стандарт) № 8	Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности	Стандарт включает содержание двух ранее принятых стандартов: № 8 и № 15. В стандарте установлены единые требования к пониманию деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется. Приведены процедуры оценки рисков и источники информации о деятельности аудируемого лица. Рассмотрена оценка существенного искажения информации, сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям собственника. Приведена информация о документации
Правило (стандарт) № 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
Правило (стандарт) № 16	Аудиторская выборка	Введение, определения, используемые в настоящем правиле (стандарте) аудиторской деятельности, аудиторские доказательства, учет риска при получении аудиторских доказательств, отбор элементов для тестирования в целях

Продолжение табл. 4.2

Номер стандарта	Наименование стандарта	Краткое содержание стандарта
Правило (стандарт) № 16	Аудиторская выборка	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 <i>Приложение 1.</i> Примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для тестирования средств внутреннего контроля <i>Приложение 2.</i> Примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для проверки по существу <i>Приложение 3.</i> Характеристика методов отбора совокупности
Внутренний контроль качества аудита		
Правило (стандарт) № 7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту	Введение, требования по обеспечению качества аудита в ходе аудиторской проверки. Обязанности руководителя аудиторской проверки по обеспечению качества проведения аудита Этические требования Решение о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с клиентом по конкретному аудиторскому заданию Формирование аудиторской группы Выполнение задания Мониторинг
Правило (стандарт) № 34	Контроль качества услуг в аудиторских организациях	Введение, обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией, этические требования, принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества, кадровая работа, выполнение задания, мониторинг, документирование
Аудиторские доказательства		
Правило (стандарт) № 5	Аудиторские доказательства	Введение, достаточные надлежащие аудиторские доказательства, процедуры получения аудиторских доказательств

Продолжение табл. 4.2

<i>Номер стандарта</i>	<i>Наименование стандарта</i>	<i>Краткое содержание стандарта</i>
Правило (стандарт) № 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица
Правило (стандарт) № 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
Правило (стандарт) № 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
Правило (стандарт) № 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности, надежность аналитических процедур, действия аудитора при отклонении от ожидаемых закономерностей

Продолжение табл. 4.2

Номер стандарта	Наименование стандарта	Краткое содержание стандарта
Использование работы третьих лиц		
Правило (стандарт) № 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
Правило (стандарт) № 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
Правило (стандарт) № 32	Использование аудитором результатов работы эксперта	Введение, определение необходимости использования результатов работы эксперта, компетентность и объективность эксперта, объем работы эксперта, оценка результатов работы эксперта, ссылка на результаты работы эксперта в аудиторском заключении
Выводы и отчеты в аудите		
Правило (стандарт) № 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
Правило (стандарт) № 9	Связанные стороны	Введение, наличие связанных сторон и раскрытие информации о них, операции со связанными сторонами, проверка операций со связанными сторонами, заявление руководства аудируемого лица, выводы аудитора и аудиторское заключение
Правило (стандарт) № 10	События после отчетной даты	Введение, события, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения, отражение событий, произошедших 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

Продолжение табл. 4.2

Номер стандарта	Наименование стандарта	Краткое содержание стандарта
Правило (стандарт) № 19	Особенности первой проверки аудируемого лица	Введение, аудиторские процедуры при первой проверке аудируемого лица, особенности аудиторского заключения при первой проверке аудируемого лица <i>Приложение.</i> Примерный фрагмент завершающей части аудиторского заключения, включающего оговорку в связи с неучастием аудитора в инвентаризации материально-производственных запасов
Правило (стандарт) № 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
Правило (стандарт) № 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 <i>Приложение.</i> Образец письма-представления
Правило (стандарт) № 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
Правило (стандарт) № 25	Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация	Введение, вопросы, рассматриваемые аудитором аудируемого лица, заключение аудитора специализированной организации

Продолжение табл. 4.2

Номер стандарта	Наименование стандарта	Краткое содержание стандарта
Правило (стандарт) № 26	Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности	Введение, соответствующие показатели, сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность <i>Приложение.</i> Примеры аудиторских заключений Пример 1. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абзаце первом п. 9 федерального правила (стандарта) № 26 Пример 2. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абзаце втором п. 9 федерального правила (стандарта) № 26 Пример 3. Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в п. 19 федерального правила (стандарта) № 26 Пример 4. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в п. 13 федерального правила (стандарта) № 26 Пример 5. Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в подп. «б» п. 21 федерального правила (стандарта) № 26
Сопутствующие аудиторские услуги		
Правило (стандарт) № 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 <i>Приложение.</i> Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг

Окончание табл. 4.2

Номер стандарта	Наименование стандарта	Краткое содержание стандарта
Правило (стандарт) № 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 <i>Приложение.</i> Пример отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур по проверке кредиторской задолженности
Правило (стандарт) № 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 <i>Приложение.</i> 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
Правило (стандарт) № 33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности	Введение, общие принципы выполнения обзорной проверки, условия проведения обзорной проверки, процедуры и доказательства, подготовка заключения по результатам обзорной проверки <i>Приложение 1.</i> Примерный перечень процедур, которые могут быть проведены в ходе обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности <i>Приложение 2.</i> Пример заключения по результатам обзорной проверки с выражением безоговорочного положительного мнения <i>Приложение 3.</i> Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих мнение, не являющееся безоговорочным положительным
Образование и подготовка кадров		
Стандарты находятся в стадии разработки		

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, внедрению в практику аудита новых научных достижений, определяют действия аудитора в конкретных ситуациях.

4.4. Стандарты саморегулируемых организаций аудиторов и инструкции (стандарты и регламенты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Стандарты аудиторской деятельности, действующие в саморегулируемых организациях аудиторов, разрабатывают саморегулируемые организации аудиторов, в частности Аудиторская палата России, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России и др. Это в основном аудиторские стандарты, которые дополняют федеральные стандарты аудиторской деятельности.

В ст. 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» предусмотрена двухуровневая классификация стандартов аудиторской деятельности: федеральные и стандарты саморегулируемой организации аудиторов. Что касается аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, то они могут (и должны) разрабатывать и более детальные внутренние стандарты (регламенты, инструкции, методики). Такие документы, с одной стороны, дополняют и расшифровывают положения федеральных стандартов, а с другой — учитывают особенности организации конкретной практической деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Сущностью таких стандартов является ноу-хау аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Внутренние инструкции (регламенты, 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 стандартов, уменьшению трудоемкости аудиторских проверок, использованию для проведения аудита аудиторов-ассистентов, увеличению объема выполняемых аудиторских услуг. Внутренние стандарты позволяют сформулировать единые базовые требования к сотрудникам аудиторской организации при проведении аудита и выполнении прочих и сопутствующих аудиту услуг.

Внутренние (внутрифирменные) стандарты могут включать следующие блоки:

- 1) структуру фирмы, выполняемые функции и другие особенности ее функционирования;
- 2) стандарты, расшифровывающие, дополняющие и уточняющие положения федеральных стандартов;
- 3) методики проведения аудиторских проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета;
- 4) организацию прочих и сопутствующих аудиту услуг.

В е р в ы й б л о к 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.

В т о р о й б л о к внутренних стандартов дополняет и расшифровывает 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.

Т р е т ь и й б л о к стандартов включает методики 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 прочие и сопутствующие аудиту услуги. Такие стандарты составляются по организации бухгалтерского учета, методике 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. Дайте определение стандарта аудиторской деятельности.
3. Опишите структуру стандарта аудита и его содержание.
4. Что представляют собой Международные стандарты аудита?
5. Приведите характеристику федеральных стандартов аудиторской деятельности.
6. Дайте определение и рассмотрите классификацию внутренних стандартов аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов.
7. Приведите классификацию внутренних регламентов (стандартов) аудита аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Существенность и риски в аудите

5.1. Понятие существенности 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. В нормативных документах по бухгалтерскому учету также используется это понятие. 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 оценивает данные, отражаемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо обнаруженные искажения, содержащиеся в этих данных, в аспекте их существенности.

Единые требования, касающиеся концепции существенности в аудите, приведены в ФПСАД № 4 «Существенность в аудите». В п. 3 этого стандарта указывается, что информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается *существенной*, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. А в п. 4 говорится, что при разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый *уровень существенности* в целях выявления существенных искажений.

Таким образом, признак существенности применяется к двум принципиально разным объектам:

- 1) к данным и фактам, отражаемым в бухгалтерской (финансовой) отчетности (этот подход, кроме ФПСАД, определен и в приказе Минфина РФ № 67н «Бухгалтерская отчетность», и в ПБУ 4/99);
- 2) к обнаруженным или предполагаемым по результатам проверки искажениям в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На различных этапах проверки аудитор сталкивается с необходимостью либо оценить существенность фактов, показателей, дан-

ных, либо решить, насколько существенны, с его точки зрения, их искажения.

Так, на этапе подготовки аудиторской проверки, ее планирования аудитору важно выделить для проверки показатели (разделы и статьи отчетности), которые он считает наиболее существенными, требующими особенно тщательной проверки их достоверности. Те же разделы отчетности, которые аудитор посчитает несущественными, он может не включать в план и программу проверки. 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 проверка данных об отдельных активах, обязательствах, составляющих капитала, хозяйственных операциях в план аудита включается в обязательном порядке. 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 внутренний стандарт аудиторской организации может быть включено требование обязательной проверки таких показателей Отчета о прибылях и убытках (ф. № 2), 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 этого отчета. Кроме того, в стандарте может быть сформулирован 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 и являться 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 количест-

венного 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. 5.1) и таблица используемых бухгалтерских записей (табл. 5.2).

Таблица 5.1. Модифицированный оборотно-сальдовый баланс

Номер n/n	Счет	Обороты				Остаток			
		Дебет	%	Кредит	%	Дебет	%	Кредит	%
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. 5.1 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. 5.1 аудиторская организация должна сформулировать в своем внутреннем стандарте. Например, обязательной проверке 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. 5.2, могут служить для уточнения состава синтетических счетов учета, подлежащих проверке.

Таблица 5.2. Итоговая таблица используемых бухгалтерских записей

Корреспонденция		Число записей	Итоговая сумма	Примечание
Счет Д	Счет К			
01	08	8	695 934	
...				
60	51	200	673 960	
99	90	2	34 760	
....				
Итого		15 670	46 395 600	

Прежде всего аудитора должны заинтересовать некорректные проводки либо проводки, отражающие особенные операции, 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 группы однотипных операций по выделенному ранее счету, а только те, которые отражаются бухгалтерскими проводками с наибольшей итоговой суммой. Кроме того, данные гр. 4 табл. 5.2 о количестве учтенных однотипных операциях 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 операций.

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 которого 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 в целях 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 Рос-

сийской 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 строятся план и программа аудита, определяются объем и глубина аудиторских процедур. Чем ниже уровень существенности (интересы пользователей отчетности), 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 (возможности аудиторской организации всегда ограничены). Поэтому уровень существенности должен быть обоснован и выбираться исходя как из ограничений исполнителей, так и из интересов пользователей отчетности.

В практике аудита применяются разные 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности — базовые показатели бухгалтерской отчетности.

Для нахождения общего уровня существенности в стандарте была приведена таблица базовых показателей и их долей, используемых в расчете (табл. 5.3).

Общий уровень существенности рассчитывается следующим образом. Для расчета используются отчетные данные экономического субъекта, подлежащего проверке, перечисленные в гр. 1 таблицы. Их значение может заноситься в гр. 2 в тех стоимостных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская (финансовая) отчетность. От

этих показателей рассчитываются процентные доли, приведенные в гр. 3 таблицы, и результат заносится в четвертый столбец.

Таблица 5.3. Базовые показатели для расчета уровня существенности

Базовый показатель	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта	Доля, %	Значение, используемое для нахождения уровня существенности
1	2	3	4
Балансовая прибыль предприятия		5	
Валовой объем реализации без НДС		2	
Валюта баланса		2	
Собственный капитал (итог раздела IV баланса)		10	
Общие затраты предприятия		2	

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 нехарактерной для данного предприятия. Предприятие может не иметь показателя «реализация продукции», если это бесприбыльное, некоммерческое предприятие либо организация. 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 (например, более чем на 30% от их среднего значения), 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 общего уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Процедура нахождения общего 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 конкретное значение общего уровня существенности должно быть одобрено руководителем аудиторской проверки.

Приведенная методика имеет рекомендательный характер. Аудиторские организации должны разработать собственный порядок нахождения общего уровня существенности. Например, в отличие от предложенного порядка они могут:

- вводить, убирать, менять базовые финансовые показатели, приведенные в гр. 1 табл. 5.3;
- изменить значения коэффициентов в гр. 3 табл. 5.3;
- менять порядок усреднения при нахождении показателя;
- принимать во внимание значения финансовых показателей за предыдущие годы и учитывать динамику их изменения;
- предусмотреть не один показатель — общий уровень существенности, а несколько — для различных статей баланса;
- самостоятельно разработать обоснованную методику расчета.

Рекомендации по отбору базовых показателей для предприятий различных отраслей приведены в табл. 5.4¹.

Таблица 5.4. Базовые показатели для расчета уровня существенности

Отраслевая принадлежность организации	Показатель для определения уровня существенности						
	Выручка от реализации	Затраты организации	Прибыль до налогообложения	Затраты	Стоимость основных средств	Валюта баланса	Незавершенное производство
1	2	3	4	5	6	7	8
Нефтегазоперерабатывающая промышленность					X		
Электроэнергетика					x		
Транспорт					x		
Торговля	X	X				x	
Промышленное предприятие				X			
Инвестиционные институты	X		X			X	
Организация средств телекоммуникаций	X	X				X	
Строительство					X		X
Гостиницы					X		
Малые предприятия						X	
Некоммерческие организации		X					
Другие организации	X	X				X	

¹ Газарян А.В., Соболева Г.В. Практика организации процесса аудита. М.: Бухгалтерский учет. 2007.

Для определения общего уровня существенности необходимо задать учитываемый процент каждого базового показателя, используемого для расчета, рекомендуемые для него интервалы приведены в табл. 5.5.

Таблица 5.5. Частные уровни существенности базовых показателей

Показатель	Рекомендуемый интервал, %	Установленное значение
1	2	3
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 общего уровня существенности при следующих исходных данных о предприятии (табл. 5.6).

Таблица 5.6. Исходные данные для расчетов

Показатель	Значение показателя, тыс. руб.	Рекомендуемый интервал, %	Выбранное значение, %	Значение, учитываемое в расчете
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:

$$(170\,000 \cdot 0,04 + 200\,000 \cdot 0,03)/2 = (6800 + 6000)/2 = 6400 \text{ тыс. руб.}$$

■ **Пример 2.** Аудируемое предприятие — организация средств телекоммуникаций. Для него базовыми являются выручка от реализации, затраты, валюта баланса. Расчет:

$$\begin{aligned} & (160\,000 \cdot 0,03 + 315\,000 \cdot 0,02 + 400\,000 \cdot 2\%)/3 = \\ & = (5400 + 6300 + 8000)/3 = 6566,7 \text{ тыс. руб.} \end{aligned}$$

После округления уровень существенности равен 6500 тыс. руб.

Рассчитанный таким образом критерий является *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. 5.7¹.

Таблица 5.7. *Оборотно-сальдовый баланс, тыс. руб.*

Счет	Сальдо начальные		Обороты		Сальдо конечные	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
А	10 000		10 000	10 000	10 000	
В		40 000	20 000	30 000		50 000
С		30 000	30 000	60 000		60 000
Д	50 000		10 000	20 000	40 000	
Е		10 000	20 000	20 000		10 000
Ф	20 000		70 000	20 000	70 000	
Итого			160 000	160 000	120 000	120 000

В а р и а н т 1. Традиционно общий уровень существенности распределяется пропорционально удельному весу остатка по счету в общем итоге. Например, пропорционально остатку по счету в ва-

¹ Более подробно эти методы описаны в кн.: Бычкова С.М., Растамханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности. М.: Финансы и статистика, 2003.

люте баланса, отдельно для активной и пассивной частей. При этом между активной и пассивной частями 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. 5.8.

Таблица 5.8. 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	
А	10 000	10 000	10 000		250
В	20 000	30 000		50 000	1250
С	30 000	60 000		60 000	1500
Д	10 000	20 000	40 000		1000
Е	20 000	20 000		10 000	250
Ф	70 000	20 000	70 000		1750
Итого	160 000	160 000	120 000	120 000	6000

В а р и а н т 2. Для распределения общего уровня существенности используется часть наибольшего из оборотов (дебетового или кредитового) в сумме этих оборотов. Результат такого расчета приведен в табл. 5.9.

Таблица 5.9. Расчет частных уровней существенности по наибольшим оборотам по счетам (вариант 2)

Счет	Обороты		Наибольший оборот	Частный уровень существенности
	Дебет	Кредит		
А	10 000	10 000	10 000	290
В	20 000	30 000	30 000	860
С	30 000	60 000	60 000	1710
Д	10 000	20 000	20 000	570
Е	20 000	20 000	20 000	570
Ф	70 000	20 000	70 000	2000
Итого	160 000	160 000	210 000	6000

В а р и а н т 3. Для того чтобы учесть как обороты, так и остаток по счету, основанием для распределения общего уровня суще-

ственности может служить сумма абсолютных величин оборотов и конечного сальдо. Пример такого расчета приведен в табл. 5.10.

Таблица 5.10. 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 существен- ности
	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

В табл. 5.11 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.

Таблица 5.11. 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
Итого	6000	6000	6000

Исходя из своего профессионального суждения, аудиторы фирмы должны выбрать метод распределения общего уровня существенности и утвердить его в форме внутреннего стандарта.

5.2. Аудиторский риск, его составляющие

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 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 неполучение оплаты выполненных услуг, потерю конкурентоспособности, появление антирекламы, возникновение судебных исков по отношению к аудиторской организации, индивидуальному аудитору. Он зависит как от организации работы аудиторской организации, так и от внешних условий, конъюнктуры рынка, состояния самой экономической системы и т.д.

В федеральном правиле (стандарте) № 16 «Аудиторская выборка» как основная характеристика качества проведения аудиторских проверок рассматривается *аудиторский риск*.

Под **аудиторским риском (АР)** понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения. Другими словами, это вероятность того, что в отчетности, достоверность которой в той или иной форме подтверждена аудитором, содержатся необнаруженные существенные искажения. Аудиторский риск включает две составные части — *риск существенных искажений* и *риск необнаружения*, которые фактически определяют условия выполнения аудита. В свою очередь, риск существенных искажений включает в себя *неотъемлемый риск* и *риск средств контроля*.

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. Другими словами, это вероятность того, что в силу сложившихся внешних и внутренних условий, в которых работает аудируемое лицо, в учете и при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности допускаются существенные искажения.

Риск средств контроля (РСК) — вероятность того, что существующая система внутреннего контроля не выявляет допущенных существенных искажений или 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 существенных искажений (РСИ) характеризует надежность взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и является вероятностью того, что представленная для проверки бухгалтерская (финансовая) отчетность содержит существенные искажения.

Риск необнаружения (РН) — риск того, что аудиторские процедуры 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, т.е. вероятность того, что аудиторские процедуры не дают возможности достоверно оценить искажения, имеющиеся в представленной для проверки информации.

Каждая из этих составляющих определяет качество, надежность работы самой бухгалтерии (НР), системы внутреннего контроля (РСК) и надежность работы самой аудиторской группы (РН).

Связь между аудиторским риском и его составляющими выражает формула

$$AP = НР \cdot РСК \cdot РН = РСИ \cdot РН.$$

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 AP есть некоторая заданная, приемлемая с точки

зрения общественного мнения характеристика. Часто упоминается ее значение 5%. Это означает, что в пяти случаях из 100 аудиторская организация может дать ошибочное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если АР имеет заданное значение, то РСИ (его составляющие 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:

$$РН = АР/РСИ = АР/(НР \cdot РСК).$$

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 условный характер, т.е. позволяет проиллюстрировать взаимосвязь элементов.

Хотя в настоящее время ФПСАД № 8 имеет новую редакцию и не содержит рекомендаций о том, как связаны составляющие аудиторского риска, имеет смысл использовать подходы к анализу этих составляющих в соответствии с прошлой редакцией этого стандарта, суть которых отражена в табл. 5.12.

Таблица 5.12. 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*

Звездочкой (*) отмечена оценка риска РН при заданных оценках 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 (между риском Р и надежностью Н одного явления существует известная зависимость $H = 100 - P$, если эти характеристики измерены в процентах). 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. 5.13, 5.14).

Таблица 5.13. Оценка неотъемлемого риска

Аудируемое лицо	ООО «ВЫМПЕЛ»		Номер рабочего документа
Проверяемый период	С 1 января 2009 г. по 31 декабря 2009 г.		
ФИО лица, составившего документ			
Дата составления документа			
ФИО лица, проверявшего документ			
Дата проверки документа			
Показатель	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
I. Особенности деятельности, осуществляемой аудируемым лицом			
1. Операционная деятельность			
Оказание услуг (без использования объектов, обслуживающих производств и хозяйств)	Да	1—3	
	Нет	—	
Оказание услуг (с использованием объектов, обслуживающих производств и хозяйств)	Да	3—5	
	Нет	—	
Выполнение работ (оказание услуг) (без использования объектов вспомогательных производств (кроме строительно-монтажных работ))	Да	3—5	
	Нет	—	
Выполнение работ (оказание услуг) (с использованием объектов вспомогательных производств (кроме строительно-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 вспомогательных производств)	Да	8—10	
	Нет	—	

Продолжение табл. 5.13

Показатель	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
Выпуск продукции (без использования подсобных производств и хозяйств)	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 (оптовая торговля)	Да	3—5	
	Нет	—	
Реализация покупных товаров (розничная 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	—	
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 внешнеэкономической деятельности	Да	8—10	
	Нет	—	
5. Наличие отраслевых методических рекомендаций, имеющих свою специфику и отличия от общепринятых нормативных документов	Да	5—8	
	Нет	—	
6. Продажа имущества	Да	3—5	
	Нет	—	
7. Наличие налоговых льгот	Да	3—5	
	Нет	—	

Продолжение табл. 5.13

Показатель	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
8. Осуществление мероприятий за счет средств, имеющих целевой характер (бюджетное финансирование, прочие источники)	Да	5—8	
	Нет	—	
9. Доля расчетов денежными средствами в общем объеме расчетов	Менее 50%	8—10	
	Более 50%	1—5	
10. Наличие незавершенного производства и специфика его оценки	Оценка и инвентаризация НЗП сложны и специфичны	8—10	
	НЗП легко поддается оценке и инвентаризации	1—5	
	У организации отсутствует НЗП	—	
11. Наличие аффилированных лиц	Да	5—8	
	Нет	—	
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 бухгалтерском учете головной организации)	5—8	
3. Наличие территориально удаленных подразделений, выполняющих отдельные учетные функции либо оформляющих первичные документы	Да	5—8	
	Нет	—	

Продолжение табл. 5.13

Показатель	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
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	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	
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	

Окончание табл. 5.13

Показатель	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
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	—	
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	S	S

Максимальное число баллов	S = 370
Фактическое число баллов	
Фактическая оценка неотъемлемого риска, %	

Качественная оценка неотъемлемого риска	Неотъемлемый риск, %	Фактическая оценка неотъемлемого риска, %
Низкий	До 30%	
Средний	От 31 до 60%	
Высокий	От 61 до 100%	

Аудитор заполняет графу «Фактическое число баллов» в зависимости от того, какую оценку он дает рассматриваемому показателю. В заполненной таблице сумма фактических баллов отличается от максимально возможной (в нашем случае 370). Максимальная оценка соответствует самым неблагоприятным условиям работы бухгалтерии, т.е. высокому неотъемлемому риску. Чем меньше сумма фактических баллов, тем ниже риск обнаружения. Если S — максимальное число баллов, а s — фактическое, то фактическая оценка неотъемлемого риска $\text{ФОНР} = s/S \cdot 100$. Например, пусть в нашем примере $s = 150$, тогда $\text{ФОНР} = 150/370 \cdot 100 = 40,5\%$, что соответствует оценке НР как «средний».

Таблица 5.14. Оценка системы учета и внутреннего контроля

Аудируемое лицо	ООО «ВЫМПЕЛ»		Номер рабочего документа
Проверяемый период	С 1 января 2009 г. по 31 декабря 2009 г.		
ФИО лица, составившего документ			
Дата составления документа			
ФИО лица, проверявшего документ			
Дата проверки документа			
Показатель	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
I. 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	—	

Продолжение табл. 5.14

Показатель	Критерии	Шкала баллов	Фактическое число баллов
	Варианты ответов		
II. Оценка системы учета			
1. Учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского и налогового учета			
1.1. Наличие учетной политики	Да, с обобщенными данными	5—8	
	Да, с раскрытием сведений об учете и налогообложении	8—10	
	Нет	—	
1.2. Учетная политика применяется	Последовательно от одного отчетного периода к другому	8—10	
	Непоследовательно	1—5	
1.3. Изменения в учетную политику	Вносятся в соответствии с требованиями нормативных актов по бухгалтерскому учету	5—10	
	С несоблюдением требований нормативных актов по бухгалтерскому учету	1—5	
1.4. Учетная политика применяется	Всеми структурными подразделениями организации	5—10	
	Не всеми структурными подразделениями организации	1—5	
	Не применяется структурными подразделениями организации	—	
1.5. Направления хозяйственной деятельности и способы их учета в учетной политике	Раскрыты достаточно полно	5—10	
	Раскрыты частично	3—5	
	Не раскрыты	—	
1.6. Наличие в учетной политике противоречивых положений	Да	1—5	
	Нет	5—10	
1.7. Наличие в учетной политике методов учета, отличных от установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету и налоговым законодательством	Да	1—5	
	Нет	5—10	

Продолжение табл. 5.14

Показатель	Критерии	Шкала баллов	Фактическое число баллов
	Варианты ответов		
2. Структура и характеристика финансово-бухгалтерской и налоговой служб			
2.1. Наличие в структуре организации обособленной налоговой службы, отвечающей за ведение налогового учета и составление налоговой отчетности	Да	5—10	
	Нет	—	
2.2. Наличие графика документооборота	Да	1—5	
	Нет	—	
2.3. Наличие должностных инструкций на работников финансово-бухгалтерской и налоговой службы	Да	1—5	
	Нет	—	
3. Формы и методы отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете			
3.1. Применение единого рабочего плана счетов бухгалтерского учета (в том числе всеми филиалами и структурными подразделениями)	Да	5—10	
	Нет	—	
	Частично	1—5	
3.2. 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	
3.3. Финансово-хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском и налоговом учете	Только на основании первичных документов	5—10	
	Без подтверждающих первичных документов	—	
3.4. 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	

Продолжение табл. 5.14

Показатель	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
3.5. 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	
3.6. При наличии на предприятии нескольких видов деятельности ведение раздельного учета выручки и затрат	Да	1—5	
	Нет	—	
3.7. Ведение бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета	Да	5—10	
	Нет	—	
3.8. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации	Да	5—10	
	Нет	—	
3.9. Соответствие данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета	Да	5—10	
	Нет	—	
	Не всегда	1—5	
3.10. Соответствие данных остатков по счетам синтетического учета, данным форм бухгалтерской отчетности	Да	5—10	
	Нет	—	
	Не всегда	1—5	
3.11. Порядок и сроки хранения документации	Соответствуют требованиям нормативных актов полностью	5—10	
	Соответствуют требованиям нормативных актов частично	1—5	
	Не соответствует требованиям нормативных актов	—	
4. Компьютерная обработка данных (КОД)			
4.1. Способ ведения учета и подготовки отчетности	Полностью компьютеризованный учет	5—10	
	Смешанный	5—8	
	Ручной	1—5	

Продолжение табл. 5.14

Показатель	Критерии		Фактическое число баллов
	Варианты ответов	Шкала баллов	
4.2. Тип используемой компьютерной программы	Использование лицензированной программы	5—10	
	Программа разработана самим предприятием	5—8	
	Использование нелицензированной программы	1—5	
4.3. 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	
5. Составление бухгалтерской и налоговой отчетности			
5.1. Наличие ответственного исполнителя за подготовку налоговой отчетности	Да	1—5	
	Нет	—	
5.2. Бухгалтерская и налоговая отчетность составляется	С соблюдением требований законодательства	5—10	
	С нарушением требований законодательства	1—5	
5.3. Соблюдение предприятием установленного порядка подготовки и сроков сдачи отчетности	Да	5—10	
	Нет	—	
	Не всегда	1—5	
III. 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	—	

Продолжение табл. 5.14

Показатель	Критерии	Шкала баллов	Фактическое число баллов
	Варианты ответов		
5. Комиссия по приему, вводу в эксплуатацию и списанию основных средств	Утверждена руководителем и действует	1—5	
	Отсутствует	—	
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		<i>S</i>	<i>s</i>

Максимальное число баллов	$S = 400$
Фактическое число баллов	<i>s</i>
Фактическая надежность системы внутреннего контроля, %	$s/S \cdot 100$

Оценка надежности системы внутреннего контроля	Надежность системы внутреннего контроля, %	Оценка надежности системы внутреннего контроля, %
Высокая	От 81 до 100	
Средняя	От 41 до 80	
Низкая	От 11 до 40	
Внутренний контроль отсутствует	От 0 до 10	

Окончание табл. 5.14

Качественная оценка контрольного риска	Риск средств контроля, %	Оценка риска (100% — фактическая надежность системы внутреннего контроля в процентах)
Низкий	10—0	
Средний	50—11	
Высокий	100—51	

Аудитор заполняет графу «Фактическое число баллов» в зависимости от того, какую оценку он дает рассматриваемому показателю. Максимально возможная сумма баллов S (в нашем случае $S = 400$) свидетельствует о высокой надежности или низком риске системы внутреннего контроля РСК. Чем больше фактическая сумма баллов, проставленных аудитором (s), тем надежнее система контроля и ниже РСК. Например, пусть сумма фактических баллов $s = 156$, тогда надежность системы внутреннего контроля $НСВК = 156/400 \cdot 100 = 39\%$, что соответствует оценке надежности как «низкая», а оценке РСК как «средний».

Используя подобные тесты, аудитор может дать только предварительную оценку рисков, присущих системе бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля. Окончательную и обоснованную оценку РСИ и его составляющих аудитор может получить только после проведения аудиторских процедур по существу и оценки всех выявленных искажений в ведении учета и в подготовленной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Вопросы для самопроверки

1. Какая информация в соответствии со стандартами аудиторской деятельности является существенной?
2. Приведите примеры качественных и количественных критериев существенности информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности.
3. Приведите примеры качественных и количественных критериев существенности искажений, содержащихся в бухгалтерской отчетности.
4. Раскройте понятие «общий уровень существенности» и подходы к его определению.
5. Какие подходы используются при распределении общего уровня существенности для отдельных участков бухгалтерского учета?
6. Дайте определение аудиторского риска и основных его составляющих.
7. Какова цель оценки риска существенных искажений бухгалтерской отчетности, его оставляющих?
8. Какие методы используют аудиторы для оценки составляющих риска существенных искажений?

Контроль качества аудиторской деятельности

6.1. Виды и инструменты контроля качества аудита. Субъекты контроля качества

В соответствии со ст. 10 «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов» Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Аудиторская организация, аудитор обязаны:

- 1) проходить внешний контроль качества работы, в том числе представлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;
- 2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

Предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также государственных унитарных предприятий или муниципальных уни-

тарных предприятий, осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган.

Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 30 октября 2008 г. (протокол № 69) одобрено Временное положение об организации и осуществлении контроля за соблюдением аудиторами правил (стандартов) профессиональной деятельности и профессиональной этики.

Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Саморегулируемая организация аудиторов в соответствии с принципами осуществления внешнего контроля качества работы и требованиями к его организации устанавливает правила организации и осуществления внешнего контроля качества работы своих членов, определяющие, в частности, формы внешнего контроля, сроки и периодичность проверок, в том числе проверок, осуществляемых членами саморегулируемой организации аудиторов в отношении других членов этой организации.

Плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора, за исключением аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также государственных унитарных предприятий или муниципальных унитарных предприятий, осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Плановые внешние проверки качества работы каждой аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также государственных унитарных предприятий или муниципальных унитарных предприятий, осуществляются:

1) саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является такая аудиторская организация, не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций;

2) уполномоченным федеральным органом не чаще одного раза в два года начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора может являться поданная в саморегулируемую организацию аудиторов или уполномоченный федеральный орган жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также Кодекса профессиональной этики аудиторов. Иные основания для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора устанавливаются законодательством Российской Федерации.

Уполномоченный федеральный орган обязан проинформировать саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является проверенная аудиторская организация, о результатах проверки и решении, принятом в отношении указанной аудиторской организации.

Аудиторская организация должна установить систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие и (или) прочие аудиторские услуги в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов РФ, федеральными стандартами аудиторской деятельности, стандартами аудиторских саморегулируемых организаций, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

Основные положения по контролю качества аудита и аудиторских услуг изложены в федеральных стандартах № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» и № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях».

Система контроля качества услуг аудиторской организации должна устанавливать принципы и процедуры в отношении каждого из следующих элементов:

- обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией;
- этические требования;
- принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества;
- кадровая работа;
- выполнение задания;
- мониторинг.

Принципы и процедуры контроля качества услуг должны быть документально оформлены и доведены до сведения работников ауди-

торской организации. До сведения каждого работника должны быть также доведены принципы и процедуры контроля качества услуг, а также цели, для достижения которых они установлены, информация о том, что каждый работник несет персональную ответственность за качество услуг и обязан соблюдать установленные принципы и процедуры. Помимо этого, руководство аудиторской организации должно признать важность обратной связи с работниками по вопросам контроля качества услуг, для чего необходимо поощрять работников высказывать их точку зрения в отношении вопросов контроля качества услуг.

Обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества оказываемых услуг. Аудиторская организация своим распорядительным документом должна установить принципы и процедуры, способствующие поддержанию внутренней культуры, основанной на признании того, что обеспечение качества услуг является первостепенной задачей. Эти принципы и процедуры должны предусматривать ответственность руководства аудиторской организации за систему контроля качества услуг в аудиторской организации.

Руководство аудиторской организации оказывает значительное влияние на культуру производства аудиторской организации. Поддержание культуры производства, ориентированной на качество, зависит от четких последовательных оперативных действий и распоряжений со стороны всех уровней руководства аудиторской организации, демонстрирующих важность системы контроля качества услуг в аудиторской организации и необходимость:

- оказания аудиторских услуг в соответствии с федеральными стандартами и требованиями нормативных правовых актов;
- выдачи аудиторского заключения или иного отчета, соответствующих условиям конкретного задания.

Такие действия и распоряжения руководства аудиторской организации способствуют поддержанию культуры производства, в которой ценится и поощряется высококачественная работа. Информация о них может доводиться до сведения работников аудиторской организации посредством обучающих семинаров, совещаний, формальных и неформальных бесед, внутренних отчетов или информационных сообщений. Указанные распоряжения должны содержаться во внутренних регламентах аудиторской организации, в том числе в методических материалах, а также должны быть учтены в процедурах оценки результатов индивидуальной работы и уровня профессиональной компетентности как руководителей аудиторской организации, так и специалистов.

Особое значение имеет признание руководством аудиторской организации как наиважнейшей цели деятельности своей организации достижения высокого качества выполнения всех заданий.

Надлежащий опыт и профессиональная компетентность позволят лицу, ответственному за функционирование системы контроля качества, выявить и понять проблемы контроля качества услуг, а также разработать соответствующие принципы и процедуры.

Этические требования. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что ее работники соблюдают необходимые этические требования.

Этические требования, применяемые к аудиторским и обзорным проверкам бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также к иным заданиям, обеспечивающим уверенность или связанным с оказанием сопутствующих аудиту услуг, включают нормы, установленные Кодексом этики аудиторов России, и базируются на этических принципах, предусмотренных федеральным стандартом аудиторской деятельности № 1.

Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что она, ее работники и иные лица, которые должны соблюдать независимость (включая экспертов, привлеченных к работе по договору, а также работников сетевой организации), соблюдают независимость в случаях, установленных законодательством РФ и Кодексом этики саморегулируемой организацией аудиторов.

Ставшая известной информация о нарушении принципов и процедур независимости должна быть своевременно доведена до сведения руководителей аудитов или иных заданий, других работников аудиторской организации, имеющих к этому отношение, и, если уместно, сторонних экспертов и работников сетевых организаций для принятия соответствующих мер. Меры, предпринимаемые аудиторской организацией и руководителем аудита или иного задания, включают такие действия, которые гарантируют устранение угроз независимости или сведение их до приемлемого уровня, вплоть до отказа от выполнения задания. Помимо этого, аудиторская организация должна включать вопросы независимости в обучающие программы для работников, обязанных соблюдать требование независимости.

Не реже одного раза в год работники аудиторской организации, обязанные соблюдать независимость, должны представлять аудиторской организации письменные подтверждения соблюдения установленных принципов и процедур независимости, которое может быть составлено на бумажном или электронном носителе. Получая такие подтверждения и принимая соответствующие меры в случае нарушения независимости, аудиторская организация наглядно демонстрирует своим работникам, насколько важное значение она придает вопросам независимости.

Угроза привычности может возникнуть в результате назначения на одно и то же задание, обеспечивающее уверенность, в течение длительного времени одних и тех же работников, осуществляющих руководство заданием на разных уровнях. Поэтому в аудиторской организации должны быть разработаны следующие принципы и процедуры:

1) устанавливающие критерии, которые позволяют своевременно распознать возникшую угрозу привычности, требующую принятия необходимых мер безопасности для ее сведения до приемлемого уровня;

2) предусматривающие периодическую (не реже одного раза в семь лет) ротацию работников, осуществляющих руководство аудиторской проверкой одного и того же общественно значимого хозяйствующего субъекта на разных уровнях.

При установлении критериев, позволяющих выявить необходимость принятия мер безопасности в отношении угрозы «привычности» или иного негативного влияния на качество выполнения задания, аудиторская организация должна учитывать:

а) характер задания, в том числе насколько оно является предметом публичного интереса;

б) продолжительность работы сотрудников над конкретным заданием.

Таковыми мерами безопасности могут быть, например, периодическая ротация работников, осуществляющих руководство аудитом или иным заданием на разных уровнях, или обязательная обзорная проверка качества выполнения задания.

Принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, регулирующие порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом, которые обеспечат разумную уверенность в том, что принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом будет осуществляться только в отношении заданий:

- в которых аудиторская организация положительно оценила честность руководства предполагаемого аудируемого лица или лица, которому будут оказаны сопутствующие аудиту услуги, и не обладает информацией, свидетельствующей о противоположном;
- которые аудиторская организация способна выполнить, обладая необходимыми возможностями, временем и ресурсами;
- при выполнении которых аудиторская организация не будет нарушать этические требования.

При решении вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом аудиторская организация должна получить информацию, которую считает необходимой в данных обстоятельствах. В случае если аудиторской организацией были обнаружены какие-то проблемы, но тем не менее аудиторская организация приняла решение принять на обслуживание нового клиента или продолжить сотрудничество с уже существующим клиентом, способ разрешения проблем должен быть документально оформлен.

При оценке возможностей, профессиональной компетентности, временных рамок и ресурсов аудиторской организации для решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом аудиторская организация должна проанализировать конкретные требования к заданию, руководителю аудита или иного задания и специалистам всех уровней. В частности, аудиторская организация анализирует:

- знания работников в конкретной отрасли или области;
- опыт применения требований нормативных правовых актов РФ или возможность быстрого приобретения необходимых навыков и знаний;
- наличие достаточного для выполнения задания числа работников, владеющих необходимыми знаниями и обладающих соответствующей профессиональной компетентностью;
- возможность привлечения сторонних экспертов в случае необходимости;
- наличие в составе работников лиц, отвечающих критериям и требованиям, предъявляемым к лицам, способным выполнять обзорные проверки качества выполнения задания, если это применимо;
- способность аудиторской организации выполнить задание в установленные сроки.

Аудиторская организация также должна оценить, может ли принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом вызвать фактический или воспринимаемый конфликт интересов. При выявлении потенциального конфликта интересов аудиторская организация должна оценить целесообразность принятия задания.

Решение о продолжении сотрудничества с аудируемым лицом предполагает оценку всех существенных вопросов, возникших в ходе выполнения текущего или предшествующих заданий, а также их последствий для возможного продолжения сотрудничества. Например, клиент мог начать расширять свою деятельность в отрасли, знания и опыт работы в которой у аудиторской организации отсутствуют.

Кадровая работа. Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, призванные обеспечить разумную уверенность в том, что она обладает достаточным по количеству кадровым составом, владеющим необходимыми знаниями, опытом, соблюдающим этические принципы, способным выполнять задания в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов РФ, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.

Развитие навыков и профессиональной компетентности работников осуществляется посредством: профессионального образования, постоянного профессионального обучения, приобретения опыта в процессе работы, обучения менее опытных специалистов более опытными, в том числе внутри аудиторской группы.

Профессиональная компетентность работников аудиторской организации во многом зависит от соответствующего уровня постоянного профессионального обучения, позволяющего сохранять и приумножать знания и навыки работников. Для этого в своей деятельности аудиторская организация должна придавать особое значение необходимости постоянного профессионального обучения работников всех уровней. Если внутренние преподавательские ресурсы отсутствуют, аудиторская организация может воспользоваться услугами сторонних компетентных лиц, обладающих соответствующей квалификацией.

Оценка результатов выполнения работ, оплата труда и процедуры повышения в должности должны учитывать и поощрять развитие и поддержание профессиональной компетентности и соблюдение этических принципов.

В аудиторской организации должны быть установлены следующие принципы и процедуры:

1) руководитель аудита или иного задания и работники аудиторской организации, осуществляющие аудит или иное задание, должны обладать соответствующими навыками, профессиональной компетентностью, полномочиями и временем для выполнения своих функций;

2) обязанности руководителя аудита или иного задания и работников аудиторской организации, осуществляющих аудит или иное задание, должны быть четко определены и доведены до их сведения.

Установленные принципы и процедуры должны включать действия по учету и контролю рабочей нагрузки.

Выполнение задания. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную

уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов РФ, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.

Аудиторская организация посредством установления принципов и процедур должна стремиться обеспечить качественное выполнение заданий на постоянной основе. Как правило, это достигается посредством применения руководств в бумажной или электронной форме с применением программного обеспечения и стандартизированных форм документов, а также отраслевых и проблемно-ориентированных методических рекомендаций.

Все члены аудиторской группы должны понимать цели и задачи выполняемого ими задания. Работа в группе и соответствующее обучение необходимы, чтобы помочь менее опытным членам аудиторской группы понять цели порученной им работы.

Надзор за выполнением задания включает:

- наблюдение за ходом выполнения задания;
- оценку навыков и профессиональной компетентности каждого члена аудиторской группы, наличия у него времени, достаточного для выполнения задания, понимания данных ему инструкций, а также соответствия его работы запланированному подходу;
- решение значимых вопросов, возникающих в ходе выполнения задания, оценка их значимости и в случае необходимости соответствующее изменение запланированного подхода;
- выявление вопросов, в отношении которых необходимо проведение в ходе выполнения задания консультаций или рассмотрение более опытными членами аудиторской группы.

Надзорные функции подразумевают проверку работы менее опытных членов аудиторской группы более опытными, включая руководителя аудита или иного задания.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, призванные обеспечить разумную уверенность в том, что:

- по сложным и спорным вопросам могут быть получены соответствующие консультации;
- имеются достаточные ресурсы для получения соответствующих консультаций;
- характер и объем таких консультаций должны быть документально оформлены;
- выводы, сделанные по результатам консультаций, должны быть документально оформлены и применены на практике.

Консультирование предполагает обсуждение на соответствующем профессиональном уровне как в самой аудиторской организации, так и со сторонними компетентными лицами, обладающими соответствующими знаниями и опытом, решений сложных или спорных вопросов.

Если у аудиторской организации нет соответствующих собственных ресурсов, она может обратиться за консультацией к сторонним компетентным лицам:

- другим аудиторским организациям;
- профессиональным аудиторским объединениям и регулирующим органам;
- иным организациям, которые оказывают соответствующие услуги в области контроля качества аудиторских и сопутствующих аудиту услуг.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры в отношении порядка разрешения разногласий между членами аудиторской группы и лицом, предоставляющим консультации, или между руководителем задания и лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания. Процесс разрешения разногласий должен быть документально оформлен и применен на практике.

Указанные процедуры способствуют выявлению разногласий на самом раннем этапе, обеспечивают четкое руководство в отношении последующих действий, а также требуют документального оформления разрешения разногласий и применения их на практике. Аудиторское заключение или иной отчет могут быть выданы только после того, как будут разрешены все разногласия.

Аудиторская организация, использующая услуги компетентных сторонних лиц для проведения обзорной проверки качества выполнения задания, должна признавать, что могут иметь место разные мнения, и устанавливать соответствующие процедуры для разрешения разногласий, например, посредством получения консультаций у стороннего компетентного лица или другой аудиторской организации, профессионального аудиторского объединения или регулирующего органа.

В аудиторской организации должны быть разработаны принципы и процедуры в отношении проведения обзорных проверок качества выполнения определенных видов заданий в целях объективной оценки значимых суждений и выводов аудиторской группы, послуживших основой выданного аудиторского заключения или иного отчета.

Принципы и процедуры аудиторской организации должны запрещать выдачу аудиторских заключений или иных отчетов до тех пор, пока не будет закончена обзорная проверка качества выполнения задания.

Обзорная проверка качества выполнения задания, как правило, включает обсуждение с руководителем аудиторской проверки или иного задания, обзор бухгалтерской (финансовой) отчетности или иной предметной информации, а также анализ аудиторского заключения или иного отчета, в частности, его соответствия условиям конкретного задания. Также обзорная проверка качества выполнения задания предусматривает выборочный анализ рабочих документов аудитора, связанных со значимыми суждениями и выводами, сделанными аудиторской группой. Объем обзорной проверки качества выполнения задания зависит от сложности задания и риска того, что аудиторское заключение или иной отчет могут не соответствовать условиям конкретного задания. Обзорная проверка качества выполнения задания не снижает ответственности руководителя аудиторской проверки или иного задания.

Лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, должно проводить ее своевременно, на нужном этапе задания, чтобы значимые вопросы могли быть быстро решены до выдачи аудиторского заключения или иного отчета.

Если руководитель задания не соглашается с рекомендациями лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, и данное разногласие не удается урегулировать, то аудиторское заключение или иной отчет не могут быть выданы до тех пор, пока вопрос не будет решен в соответствии с процедурами, установленными в аудиторской организации для разрешения разногласий.

Принципы и процедуры аудиторской организации должны также включать порядок назначения лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, и предъявляемые к нему следующие критерии и требования:

- уровень квалификации, необходимый для выполнения этих функций, включая необходимый опыт и полномочия;
- объем консультаций, связанных с выполнением задания, предоставляемых лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания, превышение которого может создать угрозу объективности суждений данного лица.

Принципы и процедуры аудиторской организации в отношении уровня квалификации лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, касаются профессиональной компетентности, знаний, опыта и полномочий, необходимых для выполнения этих функций. Уровень достаточной профессиональной компетентности, знаний, опыта и полномочий зависит от условий конкретного задания. Помимо этого, лицо, проводящее проверку, должно обладать опытом, достаточным для выполнения функций руководителя конкретного задания, и определенными полномочиями.

Руководитель задания может в ходе его выполнения консультироваться с лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания, в той степени, в которой не будет нарушена объективность этого лица. Если характер и объем таких консультаций становятся значительными, то члены аудиторской группы и лицо, проводящее обзорную проверку, должны проявить осмотрительность, чтобы не создать угрозу объективности проверяющего. В случае если это невозможно, на роль лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, или на роль лица, консультирующего членов аудиторской группы по вопросам, связанным с выполнением задания, должно быть назначено другое лицо из состава работников аудиторской организации или стороннее компетентное лицо. В аудиторской организации должны быть установлены процедуры, предусматривающие замену лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, в тех случаях, когда его объективность может быть подвергнута сомнению.

При необходимости проведения обзорных проверок качества задания, выполняемого индивидуальным аудитором или небольшой аудиторской организацией, возможно привлечение стороннего компетентного лица. Индивидуальные аудиторы или небольшие аудиторские организации могут привлекать другие аудиторские организации для осуществления обзорных проверок качества выполнения задания.

Принципы и процедуры, относящиеся к документированию обзорной проверки качества выполнения задания, должны предусматривать документальное оформление того, что:

- были осуществлены установленные в аудиторской организации процедуры обзорной проверки качества выполнения задания;
- процедуры обзорной проверки качества выполнения задания были выполнены до выдачи аудиторского заключения или иного отчета;
- лицу, проводящему обзорную проверку качества выполнения задания, не стало известно о не решенных в ходе выполнения задания вопросах, которые могли бы привести его к выводу о том, что сформированные аудиторской группой значимые суждения и выводы являются ненадлежащими.

Мониторинг. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, связанные с системой контроля качества, обеспечивающие разумную уверенность в том, что они являются уместными, адекватными, эффективными и соблюдаются на практике. Эти принципы и процедуры должны включать текущий анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, а также периодические выборочные инспекции завершенных заданий.

Целью мониторинга соответствия принципов и процедур контроля качества является оценка:

- 1) соблюдения федеральных стандартов аудиторской деятельности и требований нормативных правовых актов РФ;
- 2) надлежащей организации и эффективного функционирования системы контроля качества;
- 3) применения принципов и процедур контроля качества, в результате чего аудиторские заключения и иные отчеты, выдаваемые аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

В аудиторской организации ответственность за мониторинг должна быть возложена на руководящих сотрудников аудиторской организации или других лиц, обладающих достаточным опытом и полномочиями. Осуществляемый уполномоченными лицами мониторинг системы контроля качества охватывает вопросы ее организации и эффективности функционирования.

Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут привлечь к проведению инспекций и других процедур мониторинга стороннее компетентное лицо или другую аудиторскую организацию. Также они могут установить способы совместного с аналогичными организациями использования этих ресурсов, чтобы упростить процесс осуществления процедур мониторинга.

Аудиторская организация должна оценивать последствия недостатков, выявленных в результате проведения мониторинга, и определять, являются ли они:

- 1) случаями, которые не обязательно указывают на то, что система контроля качества аудиторской организации не в состоянии обеспечить разумную уверенность в том, что аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов РФ, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания;
- 2) систематическими, повторяющимися или иными значительными недостатками, требующими своевременного принятия соответствующих мер.

Аудиторская организация должна сообщать о недостатках, выявленных по результатам мониторинга, а также о рекомендациях по их устранению руководителям аудитов и иных заданий, а также имеющим к этому отношение работникам.

Не реже одного раза в год аудиторская организация должна сообщать о результатах мониторинга системы контроля качества ру-

ководителям аудитов и иных заданий и другим руководящим сотрудникам аудиторской организации. Такое сообщение позволит аудиторской организации и этим лицам предпринять своевременные и нужные меры в соответствии с их ответственностью и полномочиями. Сообщаемая информация должна включать:

- описание выполненных процедур мониторинга;
- выводы, сделанные по результатам осуществленного мониторинга;
- описание систематических, повторяющихся или иных значительных недостатков (если имелись), а также мер, предпринятых по их устранению.

При сообщении о выявленных недостатках всем иным лицам, кроме руководителей аудитов и иных заданий и других руководящих сотрудников аудиторской организации, названия заданий обычно не упоминаются, за исключением случаев, когда это необходимо сделать для того, чтобы имеющие отношение к этим заданиям лица выполняли свои обязанности надлежащим образом.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что надлежащим образом осуществляется работа:

- с жалобами и претензиями относительно того, что работа, выполненная аудиторской организацией, не соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и требованиям нормативных правовых актов РФ;
- с претензиями относительно несоблюдения процедур контроля качества работы аудиторской организации.

Жалобы и претензии могут поступать как от лиц, работающих в аудиторской организации, так и от иных лиц. Они могут поступать от работников аудиторской организации, клиентов или третьих сторон и могут быть предъявлены членам аудиторских групп или другим работникам аудиторской организации.

В аудиторской организации должен быть установлен определенный порядок (как часть системы процедур контроля качества), в соответствии с которым работники аудиторской организации могли бы передавать свои жалобы или претензии без опасений быть наказанными.

В аудиторской организации такие жалобы и претензии должны быть расследованы в соответствии с установленными процедурами. Расследование должен проводить опытный руководящий сотрудник аудиторской организации, обладающий опытом и знаниями и не участвующий в выполнении задания. При расследовании может потребоваться консультация юриста. Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут для проведения рассле-

дования воспользоваться услугами сторонних компетентных лиц или другой аудиторской организации. Жалобы и претензии, а также ответные действия аудиторской организации должны быть документально оформлены.

Если по результатам расследования будут выявлены недостатки в организации и функционировании системы контроля качества услуг аудиторской организации или случаи несоблюдения отдельными лицами принципов и процедур системы контроля качества услуг аудиторской организации, аудиторская организация должна предпринять необходимые меры.

Документирование. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, требующие надлежащего документирования, обеспечивающего уверенность в том, что каждый элемент системы контроля качества функционирует надлежащим образом.

Порядок документирования определяется аудиторской организацией самостоятельно. Например, крупные аудиторские организации используют электронные базы данных для документирования подтверждения независимости, оценки выполнения задания и результатов мониторинга. Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут использовать менее формальные способы — записи, осуществляемые вручную, вопросники и иные формы.

При определении формы и содержания документов, свидетельствующих о функционировании системы контроля качества, должны рассматриваться следующие факторы:

- 1) масштабы деятельности аудиторской организации и количество ее подразделений;
- 2) уровни полномочий, делегированных работникам и подразделениям аудиторской организации;
- 3) характер и сложности аудиторской практики и ее организации.

Аудиторская организация должна хранить документы, свидетельствующие о функционировании системы контроля качества, в течение времени, достаточного для того, чтобы лица, осуществляющие мониторинг, могли оценивать соблюдение принципов и процедур контроля качества услуг аудиторской организации, или в течение более длительного срока, если этого требуют нормативные правовые акты РФ.

6.2. Права и обязанности аудиторов и аудиторских организаций

Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в основном определены ст. 13 «Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора» Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Следует отметить, что положения этой статьи распространяются только на деятельность, связанную с аудиторскими проверками, но не на сопутствующие аудиту услуги. Согласно ст. 13 указанного Закона при проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе осуществлять следующее.

1. Самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит. Следует отметить, что самостоятельное определение форм и методов проведения аудита выражается, как правило, в разработке внутрифирменных стандартов аудита аудиторской организации (индивидуального аудитора). Так, практически любая аудиторская организация самостоятельно разрабатывает порядок оценки уровня существенности, аудиторского риска, расчета объема выборки и т.д.

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

Следует учесть, что согласно положениям федерального стандарта аудита № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» в случае, если величина материально-производственных запасов является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния материально-производственных запасов, присутствуя при их инвентаризации.

Если в силу непредвиденных обстоятельств (как правило, в силу заключения договора об оказании аудиторских услуг после отчетной даты) аудитор не может присутствовать при инвентаризации материально-производственных запасов, он самостоятельно проводит выборочный осмотр и пересчет запасов или наблюдает за проведением инвентаризации в другой день.

3. Получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудита вопросам. Особенности получения таких разъяснений и подтверждений подробно раскрыты в федеральном стандарте аудита № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица».

4. Отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях:

- непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации;

- выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Следует отметить, что в первом случае право на отказ от проведения аудита или от выражения мнения должно применяться только тогда, когда ограничение объема аудита является существенным.

5. Осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг. В договорах оказания аудиторских услуг могут быть оговорены, в частности, следующие права аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов:

- право привлечения к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;
- право привлечения к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;
- право взаимодействия с предшествующими аудиторами аудируемого лица (при их наличии) и т.д.

Кроме того, из положений ст. 14 «Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг» Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (п. 2) также вытекает ряд прав аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, в том числе:

- требовать от аудируемого лица запроса необходимых для проведения аудита сведений у третьих лиц;
- своевременно получать оплату за свои услуги в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг;

Кроме того, согласно п. 14 федерального стандарта аудита № 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).

Согласно п. 19 федерального стандарта аудита № 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 федеральными стандартами аудита, как правило, не предполагает проверку подлинности документации и не требует от аудитора как лица, не имеющего специальной подготовки, быть специалистом по такой проверке.

При проведении аудита обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора сводятся к следующему.

1. Предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов.

2. Передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

3. Обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены.

Следует отметить, что эту обязанность следует соблюдать в совокупности с положениями ст. 9 «Аудиторская тайна» Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (п. 3), действие которой распространяется также и на оказание сопутствующих и прочих аудиторских услуг. В соответствии с положениями этой статьи аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не вправе передавать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам либо разглашать эти сведения и содержание документов без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались аудиторские услуги, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Федеральное законодательство РФ 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. Данная обязанность действует в отношении как аудита, так и сопутствующих и прочих аудиторских услуг;
- в случае проведения в отношении аудиторской организации (индивидуального аудитора) внешней проверки качества работы проверяющим должна быть представлена вся необходимая для проверки документации или иная требуемая информация. Данная обязанность установлена ст. 10 Закона «Об аудиторской деятельности» и действует в отношении как аудита, так и сопутствующих аудиту услуг;
- в случае если аудиторская организация (индивидуальный аудитор) готовит или осуществляет 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. Данная обязанность установлена ст. 7.1 Закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма» от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ и действует исключительно в отношении сопутствующих аудиту услуг.

4. Исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг. В договорах оказания аудиторских услуг могут быть оговорены в том числе следующие обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов:

- обязанность представить аудируемому лицу письменную информацию (отчет) по результатам аудита;
- обязанность оказать аудируемому лицу помимо аудита ряд прочих аудиторских услуг, например консультационных, аналитических и т.д.

Кроме того, обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов установлены и другими статьями Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Согласно требованиям ст. 10 «Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов» и 18 «Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов» аудиторские организации, индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности. К таким федеральным стандартам, в частности, относятся ФСА № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» и ФСА № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях». Частью 2 ст. 10 Закона также установлены следующие обязанности аудиторских организаций и аудиторов:

1) проходить внешний контроль качества работы, в том числе представлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;

2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

Данные обязанности относятся к оказанию любых аудиторских услуг, а не только к проведению аудита.

Положения п. 6 ст. 1 «Аудиторская деятельность» обязуют аудиторские организации и индивидуальных аудиторов заниматься предпринимательской деятельностью только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью (на аудиторов — физических лиц это требование не распространяется).

В соответствии с положениями ст. 18 «Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов» аудиторские организации обязаны соблюдать ряд обязательных требований к своей структуре, кадровому составу и др.

- численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;
- доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%;
- численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50% состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией;
- аудиторской организацией (аудитором) должна осуществляться уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;
- аудиторской организацией (аудитором) должна осуществляться уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов;
- аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов.

Кроме того, в соответствии с положениями п. 8 ст. 1 «Аудиторская деятельность», в случаях если планируется проведение аудиторской проверки в отношении аудируемого лица, в бухгалтерской

(финансовой) документации которого содержатся сведения, составляющие государственную тайну, аудиторская организации и индивидуальные аудиторы обязаны представить клиенту документы, удостоверяющие их допуск к работе со сведениями, составляющими государственную тайну, полученные в соответствии с законодательством РФ.

6.3. Ответственность аудиторов и аудиторских организаций

Аудиторские организации, их руководители, должностные лица, сотрудники, а также индивидуальные аудиторы несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Законодательство РФ предусматривает следующие меры ответственности.

1. Аннулирование квалификационного аттестата аудитора. Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (ст. 12) предусмотрены основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора. Так, квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:

1) получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным ст. 11 «Квалификационный аттестат аудитора» Федерального закона «Об аудиторской деятельности»¹;

2) вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) несоблюдения аудитором требований ст. 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» и 9 «Аудиторская тайна» Федерального закона «Об аудиторской деятельности»²;

4) систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» или федеральных стандартов аудиторской деятельности;

5) подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;

¹ Данные требования подробно рассмотрены в параграфе 7.1 настоящего учебника.

² Данные статьи закона подробно рассмотрены в параграфах 7.2 и 7.4 соответственно.

6) неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности (неосуществлении индивидуальным аудитором аудиторской деятельности) в течение двух последовательных календарных лет, за исключением:

- лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, а также лиц, исполняющих в саморегулируемых организациях аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;
- работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности данных организаций;
- лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций;
- иных лиц, предусмотренных федеральными законами;

7) несоблюдения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленного ст. 11 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», за исключением случая, когда саморегулируемая организация аудиторов с одобрения совета по аудиторской деятельности признает уважительной причину несоблюдения указанного требования (например, тяжелая болезнь);

8) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор. Это решение может быть оспорено в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения указанного решения.

Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основаниям, предусмотренным п. 1 (в части получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов), 3, 4 и 5, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора. Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основаниям, предусмотренным п. 2, не вправе по-

вторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

2. Уголовная ответственность. В соответствии с положениями ч. 1 ст. 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами» Уголовного кодекса РФ использование частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства, наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет либо арестом на срок от трех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

В частности, данному наказанию подлежат лица, подписавшие заведомо ложное аудиторское заключение.

3. Меры дисциплинарного воздействия. Меры дисциплинарного воздействия применяются саморегулируемой организацией аудиторов в порядке, установленном Федеральным законом «О саморегулируемых организациях». Кроме того, ряд мер дисциплинарного воздействия установлен ст. 20 «Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов» Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Так, в отношении члена саморегулируемой организации аудиторов, допустившего нарушение требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести члену саморегулируемой организации аудиторов предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудиторов;

4) принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;

5) принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации аудиторов;

6) применить иные установленные внутренними документами саморегулируемой организации аудиторов меры.

Аудитор, в отношении которого принято решение о приостановлении его членства в саморегулируемой организации аудиторов, в течение всего срока действия такого решения не вправе:

- участвовать в осуществлении аудиторской деятельности;
- давать рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию лицам, желающим вступить в члены саморегулируемой организации аудиторов;
- участвовать в работе выборных и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторская организация, индивидуальный аудитор, в отношении которых принято решение о приостановлении их членства в саморегулируемой организации аудиторов, в течение всего срока действия такого решения не вправе:

- заключать договоры оказания аудиторских услуг;
- вносить влекущие увеличение обязательств аудиторской организации, индивидуального аудитора изменения в договоры оказания аудиторских услуг, заключенные до принятия саморегулируемой организацией аудиторов указанного решения.

Не менее чем за семь рабочих дней до истечения срока, на который приостановлено членство аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов принимает решение о восстановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов либо об их исключении из членов саморегулируемой организации аудиторов.

В отношении аудиторской организации, допустившей нарушение требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, уполномоченный федеральный орган может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки каче-

ства ее работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание о приостановлении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов;

4) направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание об исключении аудиторской организации из саморегулируемой организации аудиторов.

4. Гражданско-правовая ответственность. Ответственность аудиторской организации и аудитора возникает вследствие нарушения принятых на себя по договору об аудите обязательств. Статья 401 ГК РФ указывает общие основания ответственности за нарушение обязательства по любому заключенному договору. В ней определяется, что лицо, не исполнившее обязательства либо исполнившее его ненадлежащим образом, несет ответственность при наличии вины (умысла или неосторожности). Исключение составляют случаи, когда законом или договором предусмотрены иные основания ответственности. Лицо признается невиновным, если по характеру обязательства оно приняло все меры для надлежащего его исполнения.

Если иное не предусмотрено законом или договором, лицо, не исполнившее или ненадлежащим образом исполнившее свое обязательство в ходе предпринимательской деятельности, несет ответственность, если оно должным образом не докажет, что надлежащее исполнение было невозможным вследствие обстоятельств непреодолимой силы (т.е. чрезвычайных и непредотвратимых в данных условиях). К таким обстоятельствам не относятся нарушения своих обязательств контрагентами должника. Не принимается во внимание и отсутствие на рынке нужных для исполнения товаров, отсутствие у должника необходимых денежных средств.

В некоторых случаях в соответствии со ст. 400 ГК РФ предусмотрена ограниченная ответственность, т.е. частичное возмещение убытков, понесенных пострадавшим. ГК РФ предусматривает и полное освобождение от ответственности. Так, обязательство (а следовательно, и ответственность) прекращается полностью (или частично) по следующим основаниям. Допустим, обязательство исполнено. Тогда отпадает и сама возможность ответственности. Обязательство

может прекратиться в случае его замены другим обязательством между теми же лицами, когда предусматривается иной предмет или способ исполнения. Обязательство исчезает в случае невозможности его исполнения. Такая ситуация нередко обусловливается обстоятельством, за которое ни одна из сторон не отвечает. Оно может быть вызвано и виновными действиями кредитора. Тогда он не вправе требовать исполнения обязательства.

Распространенной формой прекращения обязательства является акт государственного органа. После смерти физического лица обязательство утрачивает силу. То же происходит и при ликвидации юридического лица.

Кроме общих условий ответственности, предусмотренных за невыполнение любого договора, в российском законодательстве существуют и нормы, относящиеся непосредственно к договорам об аудиторской деятельности. Так, в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ аудиторские организации и аудиторы несут в установленном порядке ответственность за нарушение законодательства РФ при осуществлении аудиторской деятельности. Имущественные споры экономических субъектов и аудиторов (аудиторских организаций) разрешаются судом общей юрисдикции, арбитражным или третейским судом.

6.4. Права, обязанности и юридическая ответственность аудируемых лиц

Права и обязанности аудируемых лиц и лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг, в основном определены ст. 14 «Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг» 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. 14 указанного Закона при проведении аудита аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, вправе:

- 1) требовать и получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов;
- 2) получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;

3) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

В договорах оказания аудиторских услуг могут быть оговорены в том числе следующие права аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг:

- право получить письменную информацию (отчет) по результатам аудита;
- право получить аудиторское заключение в оговоренном количестве экземпляров;
- право 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;
- право обратиться к аудиторской организации в последующие отчетные периоды за информацией и (или) разъяснениями по запросу новой аудиторской организации и т.д.

При проведении аудита аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, обязано соблюдать следующее.

1. Содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита, создавать для этого условия, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать по устному или письменному запросу аудиторской организации, индивидуального аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме, а также запрашивать необходимые для проведения аудита сведения у третьих лиц.

2. Не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором. Наличие в запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для проведения аудита информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении.

3. Своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг.

4. Исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

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 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);
- оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и т.д.

Исходя из положений федеральных стандартов аудита, аудируемые лица обязаны представить аудиторской организации (аудитору) не менее двух экземпляров финансовой (бухгалтерской) 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 Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» не установлены. Согласно положениям действующего законодательства аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, могут нести уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации и Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

До 1 июля 2002 г. законодательством предусматривался административный 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. Однако с 1 июля 2002 г. в связи с вступлением в силу нового Кодекса РФ об административных правонарушениях данный штраф был отменен.

Организации, уклоняющиеся от обязательного аудита, могут быть привлечены к ответственности по следующим основаниям.

1. Налоговыми органами:

- на основании ст. 126 Налогового кодекса РФ за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуще-

ствления налогового контроля — влечет взыскание штрафа с юридического лица в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ;

- на основании ст. 15.6 Кодекса РФ об административных правонарушениях за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде — влечет наложение административного штрафа на должностных лиц — от 300 до 500 руб.

2. *Федеральной службой по финансовым рынкам:*

- на основании ч. 2 ст. 15.23.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях непредставление или нарушение срока предоставления информации (материалов), подлежащей (подлежащих) предоставлению в соответствии с федеральными законами и принятыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, при подготовке к проведению общего собрания акционеров (общего собрания владельцев инвестиционных паев закрытого паевого инвестиционного фонда) — влечет наложение административного штрафа на должностных лиц — от 20 тыс. до 30 тыс. руб. или дисквалификацию на срок до одного года; на юридических лиц — от 500 тыс. до 700 тыс. руб.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные права аудиторов.
2. В чем состоят основные обязанности аудиторских организаций?
3. Назовите права и обязанности аудируемого лица при проведении у него аудиторской проверки.

Аттестация аудиторов и этические нормы аудиторской деятельности

7.1. Система аттестации на право осуществления аудиторской деятельности

Аттестация проводится в целях проверки квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. До 1 ноября 2009 г. аттестация проводилась по следующим направлениям:

- 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).

В соответствии с приказом Минфина РФ от 27 июля 2009 г. № 80н «О внесении изменений в Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 12 сентября 2002 г. № 93Н» аудиторы, имеющие действительные квалификационные аттестаты аудитора в области общего аудита, в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов и в области аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков), выданные до 1 ноября 2009 г., вправе участвовать в аудиторской деятельности (осуществлять аудиторскую деятельность) соответственно в области общего аудита, в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов и в области аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков).

Аудиторы, имеющие квалификационные аттестаты аудитора в области общего аудита, выданные начиная с 1 ноября 2009 г., вправе участвовать в аудиторской деятельности, за исключением аудита кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов (банковского аудита). В программу аттестации аудиторов по общему

аудиту включены вопросы, отражающие особенности аудита бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов, страховых организаций и обществ взаимного страхования.

Таким образом, начиная с 1 ноября 2009 г. аттестация проводится только по двум направлениям: общего аудита; 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 дателном 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**

Период действия квалификационного аттестата аудитора	Номера и даты выдачи документов о прохождении ежегодного повышения квалификации	Отметка Минфина РФ о соблюдении аудитором требования о ежегодном повышении квалификации
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 организациями и учреждениях на территории иностранных государств).

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

- 1) заявление, заполненное в печатном виде, о допуске к аттестации;
- 2) заверенную в установленном порядке копию диплома о высшем экономическом или юридическом образовании;
- 3) 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);
- 4) свидетельство Министерства образования и науки Российской Федерации о признании эквивалентности иностранного документа об образовании (при наличии высшего экономического и (или) юридического образования, полученного в иностранном образовательном учреждении);
- 5) копию платежного документа о внесении платы за проведение аттестации;
- 6) 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 России создаются комиссия по разработке и обновлению 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 России 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. Списки представляются в Минфин России 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 России списки претендентов, допущенных сдаче квалификационного экзамена, не позднее чем за пять дней до даты проведения квалификационного экзамена.

Минфин России 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 России 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.

С 1 января 2011 г. в соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г. квалификационный аттестат аудитора будет выдаваться при условии, что лицо, претендующее на его получение (далее — претендент):

- 1) сдало квалификационный экзамен;
- 2) имеет ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации. Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, круг вопросов, предлагаемых претенденту, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена, устанавливается уполномоченным федеральным органом.

К квалификационному экзамену будет допускаться претендент, получивший высшее образование в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования.

Квалификационный экзамен будет проводиться единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов в порядке, установленном

уполномоченным федеральным органом. Учредительные документы единой аттестационной комиссии, а также вносимые в них изменения до их утверждения согласовываются с уполномоченным федеральным органом. Деятельность единой аттестационной комиссии основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования.

За прием квалификационного экзамена с претендента будет взиматься плата, размер и порядок взимания которой устанавливаются единой аттестационной комиссией.

Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора принимается в случае, если:

- 1) претендент не соответствует требованиям ч. 1 настоящей статьи;
- 2) после сдачи квалификационного экзамена обнаруживается несоответствие претендента требованию о высшем образовании (например, представление поддельного диплома).

Квалификационный аттестат аудитора по-прежнему будет выдаваться без ограничения срока его действия. Порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его форма будут утверждаться уполномоченным федеральным органом.

Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в суде.

При этом с 1 января 2010 г. аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

С 1 января 2010 г. ст. 12 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» установлены следующие основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора.

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:

- 1) вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- 2) получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту для прохождения аттестации;
- 3) несоблюдения аудитором требования независимости;
- 4) несоблюдения аудитором требования о сохранении аудиторской тайны;

5) систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» или федеральных стандартов аудиторской деятельности;

6) подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;

7) неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности (неосуществлении индивидуальным аудитором аудиторской деятельности) в течение двух последовательных календарных лет, за исключением:

- лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, а также лиц, исполняющих в саморегулируемых организациях аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;
- работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности данных организаций;
- лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций;
- иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами;

8) несоблюдения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, за исключением случая, когда саморегулируемая организация аудиторов с одобрения совета по аудиторской деятельности признает уважительной причину несоблюдения указанного требования (например, тяжелая болезнь);

9) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по первому из перечисленных оснований, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по второму—шестому основаниям, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор.

Решение саморегулируемой организации аудиторов об аннулировании квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения указанного решения.

7.2. Независимость аудиторов и аудиторских организаций

Критерии независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов установлены ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ. Они состоят в ограничении случаев проведения аудиторских проверок, особенно если это касается проведения обязательного аудита.

Так, аудит не может осуществляться:

1) 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) 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, должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) 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 обществ, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

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

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

6) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгал-

терского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов).

Кроме того, порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям, 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.

При этом аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе осуществлять действия, влекущие возникновение конфликта интересов или создающие угрозу возникновения такого конфликта. Под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Случаи возникновения у аудиторской организации, индивидуального аудитора заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, а также меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов устанавливаются Кодексом профессиональной этики auditors.

Критерии независимости auditors, аудиторских организаций и индивидуальных auditors представлены на рис. 7.1.

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.

7.3. Профессиональная этика auditors 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 auditors 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.).

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.

Объективность предполагает, что аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов влияли на объективность его профессиональных суждений.

Профессиональная компетентность и должная тщательность заключаются 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. 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.

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. 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 клиен-

том 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.

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. Невозможно описать все ситуации, в которых возникают такие угрозы, и определить необходимые действия для их устранения. 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. Рассматриваются, в частности, следующие аспекты.

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.

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.

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, выполняемых аудитором, изменения условий договора об оказании профессиональных услуг.

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.

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 из этих документов оформлен последним по времени).

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

7.4. Аудиторская тайна

В соответствии со ст. 9 «Аудиторская тайна» Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г. аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, предусмотренных настоящим Федеральным законом, за исключением:

- 1) сведений, разглашенных самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные настоящим Федеральным законом, либо с его согласия;
- 2) сведений о заключении с аудируемым лицом договора о проведении обязательного аудита;
- 3) сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

Аудиторская организация и ее работники, индивидуальный аудитор и работники, с которыми им заключены трудовые договоры:

- 1) обязаны сохранять аудиторскую тайну;
- 2) не вправе передавать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам либо разглашать эти сведения

и содержание документов без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались услуги, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и другими федеральными законами.

Передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и другими федеральными законами, не является нарушением аудиторской тайны.

При этом федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности и его работники, саморегулируемые организации аудиторов, их члены и работники, а также иные лица, получившие доступ к сведениям и документам, составляющим аудиторскую тайну, в частности, при проведении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, обязаны обеспечить (сохранять) конфиденциальность таких сведений и документов.

В случае разглашения аудиторской тайны аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, саморегулируемой организацией аудиторов, а также иными лицами, получившими на основании Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и других федеральных законов доступ к аудиторской тайне, аудиторская организация, индивидуальный аудитор, а также лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

Ответственность за разглашение информации с ограниченным доступом установлена подп. «в» части первой ст. 81 Трудового кодекса РФ, ст. 13.14 Кодекса РФ об административных правонарушениях, ст. 183 Уголовного кодекса РФ.

Вопросы для самопроверки

1. Какие требования предъявляются к лицам, допускаемым к сдаче экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора?
2. Перечислите документы, которые должен представить претендент на получение квалификационного аттестата аудитора.
3. Приведите основания, по которым может быть аннулирован квалификационный аттестат аудитора.
4. Рассмотрите понятие «независимость аудиторов и аудиторских организаций».
5. Назовите основные принципы поведения, которые должен соблюдать аудитор.
6. Приведите содержание принципа «конфиденциальность» в аудиторской деятельности.
7. Дайте определение понятия «аудиторская тайна» и рассмотрите ее сущность.

Раздел II

Методика и технология проведения аудиторской проверки

- Глава 8. Подготовка и планирование аудиторской проверки
- Глава 9. Сбор аудиторских доказательств и методы их получения
- Глава 10. Методика проведения аудиторской проверки
- Глава 11. Оформление результатов аудиторской проверки
- Глава 12. Применение компьютерных информационных технологий в аудиторской деятельности

Подготовка и планирование аудиторской проверки

8.1. Предварительное ознакомление с экономическими субъектами и оформление договорных отношений

В аудиторской деятельности большое значение имеют отношения с экономическими субъектами, которым аудиторская организация оказывает услуги. Прежде чем вступать с новой организацией в партнерские отношения, заключать договор на выполнение услуг, необходимо предварительно ознакомиться с ее деятельностью и согласовать условия оказания таких услуг. Аудиторская организация, индивидуальный аудитор должны убедиться в том, что деятельность потенциального партнера не противоречит существующему законодательству, что он платежеспособен, готов сотрудничать и выполнять все обязанности аудируемого лица, предусмотренные Законом «Об аудиторской деятельности». Кроме того, необходимо оценить объем предстоящей работы в целях определения ее стоимости для обоснования цены договора, условия которого аудитор должен согласовать. Результатом согласования является договор оказания аудиторских услуг.

В ходе проведения аудита или оказания аудиторской услуги руководство аудируемой организации может предложить изменить условия, например отказаться от привлечения к работе эксперта, сократить сроки проведения, ограничить предоставляемую информацию и т.д.

Вопросам, с которыми сталкивается аудиторская организация, согласовывая условия до и в ходе выполнения аудита или другой аудиторской услуги, посвящено федеральное правило (стандарт) № 12 «Согласование условий проведения аудита», в котором 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.

В ходе достижения договоренности с руководством экономического субъекта можно использовать *письмо о проведении аудита или оказании соответствующей услуги* — документ, подписанный руководством аудиторской организации, направляемый предполагаемому заказчику и подписываемый им в случае его согласия с основными условиями выполнения задания по проведению аудита или оказанию аудиторской услуги.

Назначением этого письма является раскрытие на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки целей, обязательств аудиторской организации или индивидуального аудитора, а также обязанностей руководства аудируемого лица для обеспечения наиболее благоприятных условий выполнения аудитором своих обязанностей.

В письме основное внимание уделено вопросам согласования условий проведения аудита, перечислены основные положения, которые должны быть включены в письмо, предваряющее заключение договора:

- 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;
- состав документов, 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 получать от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;
- требование к руководству аудируемого лица содействовать кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица в получении ими информации, необходимой для проведения аудита;
- требование к руководству 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.

В приложении к стандарту 12 представлен пример письма о проведении аудита.

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) изменения требований законодательства Российской Федерации.

В данном стандарте нет определенных рекомендаций о том, что должен в обязательном порядке содержать договор о проведении аудита

или выполнении аудиторской услуги. Поэтому содержание договора на оказание аудиторских услуг, включаемые в него пункты согласовываются договаривающимися сторонами и по сути не должны противоречить требованиям ГК РФ к договору возмездного оказания услуг (гл. 39).

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 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 в соответствии с требованиями раздела «Повторяющийся аудит» должен решить, есть ли необходимость пересмотреть условия аудиторского задания или напомнить аудируемому лицу о существующих условиях задания.

В Гражданском кодексе РФ аудиторские услуги отнесены к услугам на возмездной основе и включены в перечень таких услуг (п. 2 ст. 779). Общий признак этих услуг (медицинские, аудиторские, консультационные услуги, услуги связи и т.д.), заключается в том, что их предметом являются, как правило, определенные действия, а не их овеществленный результат.

Взаимоотношения между клиентом и аудитором (аудиторской фирмой) регулируются договором и в тех случаях, когда аудиторская проверка проводится по поручению государственных органов.

Договор на оказание аудиторских услуг и его исполнение должны соответствовать требованиям гл. 39 ГК РФ. В этой главе содержится пять статей (ст. 779—783), в которых 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).

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. Следует помнить, что одни 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.

Еще раз подчеркнем правовой статус договора на проведение аудиторской проверки. Это *договор возмездного оказания аудиторских услуг*.

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 договоров подряда (где, как известно, чрезвычайно распространен субподряд), ни при исполнении договоров другого типа, 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 договором, то при невозможности исполнения договора, возникшей по вине заказчика, услуги исполнителя подлежат оплате в полном объеме (п. 2 ст. 781).

Например, при отсутствии документации (или большой ее части) для проверки, ее случайной гибели вследствие утери, пожара или в связи с какими-либо иными обстоятельствами, произошедшими 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) — следующая особенность договора на возмездное оказание услуг.

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. Для этого целесообразно в договор на проведение аудиторской проверки включить пункт, определяющий метод оценки стоимости работ, выполненных аудиторской фирмой (аудитором) до момента, когда руководством аудиторской фирмы заказчику представлен документ, обосновывающий невозможность продолжения работ для достижения необходимого заказчику результата.

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). 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, неравноценны, 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 случае исполнитель может требовать возмещения лишь понесенных им расходов.

Необходимо различать два случая возмещения исполнителю затрат в случае отказа заказчика:

- 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 аудиторских фирм, индивидуальных аудиторов предпочтительным является первый вариант. Решение об отказе от оказания услуги исполнителем может быть принято *и до, и после наступления срока исполнения договора*. Если исполнитель отказывается от исполнения услуги (проведения аудиторской проверки) по вине заказчика, то факт вины заказчика нужно доказать.

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 и 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.

Далее приводится образец договора на оказание аудиторских услуг.

Образец

ДОГОВОР № _____ НА ОКАЗАНИЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Место заключения

Дата

Аудиторская организация [наименование], именуемая в дальнейшем Исполнитель, в лице Генерального директора [фамилия, имя, отчество ответственного лица], действующего на основании Устава, с одной стороны, и [наименование экономического субъекта], именуемого в дальнейшем Заказчик, в лице Генерального директора [фамилия, имя, отчество ответственного лица], действующего на основании [документ, определяющий полномочия], с другой стороны, заключили настоящий договор о нижеследующем:

1. Предмет договора

1.1. Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя выполнение следующих работ:

а) проведение аудиторской проверки бухгалтерской отчетности Заказчика за период с [дата начала отчетного периода] по [отчетная дата] и составление аудиторского заключения о достоверности этой отчетности, а также письменной информации (отчета) аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита;

б) оказание сопутствующих и(или) прочих аудиторских услуг [перечень услуг] и документальное оформление их результатов.

1.2. Сроки выполнения работы (или отдельных этапов работы) [сроки].

2. Права и обязанности Исполнителя

2.1. Проводит аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности Заказчика, руководствуясь Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ и Федеральными правилами

ми (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696.

2.2. Самостоятельно определяет формы и методы аудиторской проверки исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора с Заказчиком.

2.3. Имеет право проверять в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, наличии денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим вопросам в ходе аудита и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки.

2.4. Имеет право получать по письменному запросу необходимую для осуществления аудиторской проверки информацию от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку.

2.5. Имеет право привлекать к участию по выполнению работ, предусмотренных в договоре, дополнительных аудиторов (специалистов), сторонних консультантов или экспертов.

2.6. Имеет право отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления Заказчиком необходимой документации.

2.7. Обязан неукоснительно соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законодательных актов Российской Федерации и других нормативных документов.

2.8. Обязан квалифицированно проводить аудиторскую проверку, а также оказывать иные аудиторские услуги.

2.9. Обязан обеспечить сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия собственника (руководителя) Заказчика, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации, независимо от продолжения или прекращения отношения с Заказчиком и без ограничения сроком давности.

2.10. Составляет аудиторское заключение и письменную информацию (отчет) аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита на русском языке, все стоимостные показатели выражаются в валюте Российской Федерации.

2.11. Передает руководителю или уполномоченному лицу Заказчика два экземпляра аудиторского заключения, а также один экземпляр письменной информации (отчета) аудитора руководству проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита.

2.12. Передает Заказчику заключение только после официального получения в полном объеме составленной и подписанной бухгалтерской отчетности Заказчика.

3. Права и обязанности Заказчика

3.1. Имеет право получать от Исполнителя информацию о требованиях законодательства, касающегося проведения аудита, в том числе основаниях для замечаний и выводов, сделанных аудитором.

3.2. Имеет право обратиться с соответствующим заявлением в саморегулируемую организацию аудиторов, в которой состоит Исполнитель, для проверки качества аудиторского заключения.

3.3. Обязан создавать Исполнителю условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, предоставлять всю документацию, необходимую для ее проведения, давать по запросу Исполнителя разъяснения и объяснения в устной и письменной форме, а также выполнять необходимые копировально-множительные работы.

3.4. Обязан оперативно устранять выявленные аудиторской проверкой нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3.5. Не может предпринимать каких-либо действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки или оказании сопутствующих и(или) прочих аудиторских услуг.

3.6. Не может оказывать давления на Исполнителя в любой форме в целях изменения его мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности Заказчика.

4. Стоимость аудиторских услуг и порядок расчетов

4.1. Стоимость аудиторских услуг определяется по цене, устанавливаемой соглашением сторон в соответствии со ст. 424 Гражданского кодекса Российской Федерации.

4.2. Стоимость аудиторских услуг по настоящему договору составляет [сумма цифрами и прописью], в том числе НДС [...].

4.3. Оплату аудиторских услуг Заказчик осуществляет на основании счета, выписываемого Исполнителем.

4.4. Оплата работ производится в следующем порядке: [...] % от стоимости работ Заказчик перечисляет на расчетный счет Исполнителя в течение трех дней с даты начала работ, [...] % от стоимости работ Заказчик перечисляет на расчетный счет Исполнителя в течение трех дней после подписания приемо-сдаточного акта. За каждый день просрочки Заказчик выплачивает Исполнителю пеню в размере [...] % от суммы платежа.

5. Ответственность сторон, порядок разрешения споров

5.1. Каждая из сторон должна выполнять свои обязанности надлежащим образом, в соответствии с требованиями настоящего договора, а также оказывать другой стороне всевозможное содействие в выполнении его обязанностей.

5.2. В случае возникновения споров стороны примут все меры для их разрешения путем переговоров.

5.3. В случае если согласие не будет достигнуто путем переговоров, все споры, разногласия и конфликты, возникающие в связи с исполнением настоящего договора, а также в случае его нарушения или расторжения, будут разрешаться судом [указание конкретного судебного органа].

5.4. За неисполнение обязательств по настоящему договору Заказчик и Исполнитель несут имущественную ответственность в соответствии с действующим законодательством и условиями настоящего договора.

5.5. Стороны освобождаются от ответственности за частичное или полное неисполнение обязательств по настоящему договору, если такое явилось следствием обстоятельств непреодолимой силы, определяемых в соответствии с действующим законодательством.

5.6. Во всем, что не предусмотрено настоящим договором, стороны руководствуются действующим законодательством, в том числе положениями гл. 39 Гражданского кодекса Российской Федерации.

6. Конфиденциальность

6.1. Объем не подлежащей разглашению информации определяется Заказчиком и согласовывается с Исполнителем отдельным приложением к договору.

6.2. Стороны обязуются сохранять строгую конфиденциальность информации, полученной в ходе исполнения настоящего договора, и принять все возможные меры, чтобы предохранить полученную информацию от разглашения.

6.3. Передача конфиденциальной информации третьим лицам, опубликование или иное разглашение такой информации могут осуществляться только с письменного согласия другой стороны независимо от причины прекращения действия настоящего договора.

6.4. Ограничения относительно разглашения информации не относятся к общедоступной информации или информации, ставшей таковой не по вине сторон, а также к информации, ставшей известной стороне из иных источников до или после ее получения от другой стороны.

6.5. Исполнитель не несет ответственности в случае передачи информации государственным органам, имеющим право ее затребовать в соответствии с законодательством Российской Федерации.

7. Заключительные положения

7.1. Все дополнения и изменения к настоящему договору действительны лишь в том случае, если они совершены в письменной форме и подписаны уполномоченными на то лицами.

7.2. Настоящий договор вступает в силу со дня его подписания.

Настоящий договор подписан [дата] в двух экземплярах, по одному для каждой из сторон. Место исполнения сделки [...].

8. Срок действия договора и юридические адреса сторон

8.1. Срок действия договора [срок].

8.2. Договор может быть расторгнут по желанию одной из сторон с письменным извещением другой стороны за 15 дней до даты расторжения.

Адреса и расчетные счета сторон.

Исполнитель:**Заказчик:**

[Юридические адреса, банковские реквизиты, ИНН/КПП, статистические коды]

Генеральный директор:**Генеральный директор:**

[подпись, фамилия, инициалы]

[подпись, фамилия, инициалы]

8.2. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля при подготовке и проведении аудита

Оценка надежности системы бухгалтерского учета (СБУ) и системы внутреннего контроля (СВК) является важной составляющей ознакомления аудиторов с особенностями аудируемого лица. В ФПСА № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» отмечено, что аудитору необходимо получить представление о деятельности аудируемого лица, системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточное для оценки риска существенных искажений (РСИ) финансовой (бухгалтерской) отчетности для планирования дальнейших аудиторских процедур.

Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита. Аудиторские процедуры, осуществляемые в целях приобретения знаний о деятельности аудируемого лица, относятся к процедурам оценки рисков, потому что определенная информация, полученная путем выполнения таких процедур, может быть использована аудитором в качестве аудиторских доказательств при оценке РСИ финансовой (бухгалтерской) отчетности. Вообще, любая проводимая аудитором процедура, будь то тестирование средств контроля или оценка достоверности остатка по счету, учета однотипных хозяйственных опе-

раций (оборота по определенной корреспонденции счетов), раскрытия информации, в той или иной степени влияет на оценку РСИ.

При ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и со средой, в которой она осуществляется, включая СВК, аудитор обычно использует такие средства, как запросы в адрес руководства или сотрудников, аналитические процедуры, наблюдение и инспектирование, направление запросов в адрес организаций, оказывающих аудируемому лицу юридические и другие услуги, просмотр информации, полученной из внешних источников (банковских, статистических отчетов, публикаций официальных правовых и финансовых изданий и т.д.).

Запросы и цели, которые преследует аудитор, направляя запросы различным адресатам, представлены в табл. 8.1.

Таблица 8.1. Запросы и цели, преследуемые аудитором

<i>Адресат</i>	<i>Цель запроса</i>
1. Представители собственников	Понять обстановку, в которой готовится финансовая (бухгалтерская) отчетность
2. Внутренние аудиторы	Получить представление о результатах организации и функционирования СВК, об отношении к ней руководства аудируемого лица
3. Сотрудники, отражающие в бухгалтерском учете сложные, необычные операции	Оценить уместность выбора и применения определенных правил учета
4. Сотрудники юридической службы	Прояснить такие вопросы, как судебные дела и претензионные споры, соблюдение нормативных правовых актов, гарантии, обязательства, соглашения с контрагентами и содержание договорных условий (в частности, о совместной деятельности)
5. Персонал, занимающийся маркетингом	Получить представление об изменениях в стратегиях маркетинга, тенденциях продаж, соглашениях с покупателями и заказчиками

Аналитические процедуры могут помочь выявить необычные операции или события, а также показатели, коэффициенты и тенденции, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах, имеющих значение для финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудита.

В случае если сопоставление отдельных показателей и ожидаемых результатов деятельности с учтенными суммами или коэффициентами, рассчитанными на основе учтенных сумм, приводит к необычным или неожиданным соотношениям, аудитор учитывает эти результаты при оценке рисков существенного искажения информации.

Наблюдение и инспектирование могут стать как основой для направления запросов руководству и другим сотрудникам аудируемого лица, так и источником информации о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется. Такие аудиторские процедуры обычно включают:

- наблюдение за различными областями деятельности и операциями аудируемого лица;
- инспектирование документов (таких как бизнес-планы и стратегии развития), учетных записей и регламентов системы внутреннего контроля;
- изучение отчетов, подготовленных руководством (таких как квартальные отчеты руководства и промежуточная финансовая (бухгалтерская) отчетность), отчетов представителей собственника (например, протоколы заседаний совета директоров);
- посещение административных зданий и производственных помещений аудируемого лица;
- прослеживание отражения хозяйственных операций в информационных системах, формирующих данные для финансовой (бухгалтерской) отчетности (сквозные проверки).

В распоряжении аудитора могут находиться информация о деятельности аудируемого лица и его среде, оценки надежности СБУ, СВК, полученные в предыдущие периоды. Источниками такой информации могут быть:

- итоги предварительного ознакомления с деятельностью аудируемого лица в процессе заключения договора;
- опыт оказания других аудиторских услуг;
- данные других аудиторов.

Если аудитор располагает такой информацией, он может использовать ее в том случае, если в деятельности, в СБУ и СВК аудируемого лица не произошли изменения, которые могут повлиять на ее актуальность для текущего периода. Поэтому аудитор должен направить запросы и выполнить прочие уместные аудиторские процедуры, в том числе сквозные проверки, в целях выявления возможных изменений, способных оказать влияние на актуальность полученных ранее оценок.

Подверженность финансовой (бухгалтерской) отчетности существенным искажениям должна стать предметом серьезного обсуждения участниками аудиторской группы. Совещания, посвященные этому вопросу, проводятся в целях достижения большего понимания РСИ финансовой (бухгалтерской) отчетности в областях, являющихся объектами проверки каждого исполнителя и обмен информацией, полученной в ходе аудита. На таких совещаниях более квалифицированные участники аудиторской группы могут указать

возможные хозяйственные риски, источники РСИ, поделиться своими знаниями о том, каким образом и где финансовая (бухгалтерская) отчетность, возможно, подвержена существенным искажениям. Решения организационного характера (состав участников обсуждения, сроки, форма проведения) является предметом профессионального суждения руководителя аудиторской группы.

При ознакомлении с аудируемым лицом обратить внимание на следующие его особенности: отраслевую принадлежность, направление деятельности, организацию учета, риски, связанные с хозяйственной деятельностью, финансовые результаты деятельности аудируемого лица.

Для представления результатов аудиторских процедур, связанных с раскрытием указанных характеристик деятельности аудируемого лица, целесообразно разрабатывать специальные тесты в форме вопросников. Тест должен быть составлен таким образом, чтобы по его результатам можно было бы дать оценку РСИ или его составляющим. Первая составляющая РСИ характеризует сложность хозяйственной деятельности и ведения бухгалтерского учета аудируемого лица. Вторым источником РСИ являются недостатки в организации СВК. Аудитор должен оценить надежность и понять суть фактически сложившихся систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица и их соответствие требованиям к такого рода системам.

Оценка РСИ необходима аудитору для того, чтобы определить требования к надежности планируемых аудиторских процедур. Чем выше оценка аудитором РСИ, тем более надежными должны быть планируемые аудиторские процедуры, тем большие объемы учетной и отчетной информации должны быть охвачены проверкой.

В приложении 2 к стандарту № 12 подробно описаны элементы системы внутреннего контроля, которые необходимо оценить при ознакомлении с деятельностью аудируемого лица, планировании и в ходе проведения аудита:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

Контрольная среда. Контрольная среда включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица.

Контрольная среда аудируемого лица оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

Контрольная среда включает следующие элементы:

- доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей;
- профессионализм (компетентность сотрудников);
- участие в контроле собственника или его представителей;
- компетентность и стиль работы руководства;
- организационную структуру;
- наделение ответственностью и полномочиями, распределение ответственности;
- кадровую политику и практику (набор, адаптацию, инструктаж при приеме на работу, подготовку, обучение, оценку, консультирование, продвижение по службе, вознаграждение сотрудников).

Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут применять элементы контрольной среды, отличающиеся от тех, которые применяют аудируемые лица более крупного масштаба. Например, они могут не иметь письменно оформленного кодекса поведения, но вместо этого поддерживать соответствующие нормы этического поведения с помощью устного общения и примера руководства.

Процесс оценки рисков аудируемым лицом. Оценка рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и по возможности устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.

Например, процесс оценки рисков аудируемым лицом может быть направлен на определение того, каким образом предотвращается возможность неотражения в учете хозяйственных операций или каким образом определяются и анализируются существенные для финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочные значения.

Риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут быть связаны как с внешними, так и с внутренними событиями и обстоятельствами, которые могут возникнуть и отрицательным образом повлиять на способность аудируемого лица инициировать, отражать в учете, обрабатывать и включать в отчет-

ность данные, соответствующие предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств.

1. Изменения в окружении аудируемого лица — макроэкономические изменения, в том числе связанные с изменениями в нормативной среде, могут привести к изменениям в конкурентном давлении и к значительным изменениям рисков.

2. Новый персонал — новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты.

3. Внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем — значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить и риски, связанные с системой внутреннего контроля.

4. Быстрый рост и развитие аудируемого лица — действующие средства контроля могут не справиться с возросшим объемом операций и способствовать росту риска их несоответствия новым условиям деятельности.

5. Новые технологии — внедрение новых технологий в производственные процессы или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля.

6. Новые подходы к ведению хозяйственной деятельности, новые виды товаров, работ, услуг — освоение новых видов деятельности, продукции, в отношении которых аудируемое лицо имеет небольшой опыт, может стать причиной появления новых рисков, связанных с системой внутреннего контроля.

7. Реорганизация аудируемого лица может сопровождаться сокращением численности персонала и изменениями в распределении обязанностей, а также выполняемых сотрудниками контрольных функций, которые также могут повлиять на риск, связанный с системой внутреннего контроля.

8. Расширение операций за рубежом — расширение объема хозяйственных операций за рубежом и открытие дочерних предприятий, филиалов, инвестиции в зарубежные предприятия влекут за собой новые и, как правило, необычные риски, которые могут оказать влияние на систему внутреннего контроля, например дополнительные или изменившиеся риски в результате осуществления операций с иностранной валютой, дополнительные или изменившиеся риски в связи с особенностями зарубежного, в том числе налогового, законодательства.

9. Новые принципы, стандарты, положения, инструкции в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности — принятие новых учетных принципов или их изменение может повлиять на риски, связанные с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Все хозяйственные субъекты определяют цели бухгалтерской (финансовой) отчетности, однако у субъектов малого предпринимательства они могут быть обозначены не столь четко, как в хозяйственных субъектах более крупного размера, что не мешает руководству субъектов малого предпринимательства быть осведомленными о рисках, связанных с этими целями, без применения формализованных методов.

Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Функционирование информационных систем, связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечивается:

- техническими средствами;
- программным обеспечением;
- персоналом;
- соответствующими процедурами;
- базами данных.

Большинство информационных систем активно использует компьютерные средства и информационные технологии.

Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, состоят из процедур:

1) инициирования (хозяйственные операции могут быть инициированы вручную или автоматически с помощью запрограммированных процедур);

2) отражения (регистрации) в учете (регистрация включает выявление и сбор надлежащей информации об операциях или событиях);

3) обработки данных и ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала (обработка включает функции редактирования и проверки, произведения расчетов, измерений, оценки, группировки и согласования, осуществляемых автоматически либо вручную);

4) включения в отчетность информации об операциях аудируемого лица, а также о событиях и условиях (отчетные функции подразумевают подготовку на бумажных носителях или в электронном виде финансовой (бухгалтерской) отчетности либо обобщение другой полезной информации, которая может быть использована при оценке хозяйственной деятельности аудируемого лица в управленческих или иных целях. Качество информации влияет на способность руководства принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль за деятельностью аудируемого лица, а также на возможность подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Функционирование информационных систем обеспечивается методами и способами учета, которые выполняют следующие функции:

- 1) идентифицируют и регистрируют все правомерные операции;
- 2) своевременно и достаточно подробно фиксируют операции, что позволяет надлежащим образом классифицировать операции для дальнейшего включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- 3) осуществляют оценку объектов учета так, чтобы соответствующая информация могла быть включена в финансовую (бухгалтерскую) отчетность в надлежащем суммовом выражении;
- 4) определяют период времени, в котором имели место операции, что позволяет отнести их в учете к соответствующему отчетному периоду;
- 5) представляют надлежащим образом операции и относящиеся к ним случаи раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Составной частью информационных систем является система информирования персонала, которая обеспечивает понимание сотрудниками обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система информирования персонала может принимать такие формы, как внутренние регламенты деятельности, руководства по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности, инструкции и указания. Доведение информации до сведения сотрудников может осуществляться с использованием средств электронной связи, устно и посредством распоряжений руководства.

Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности субъектов малого предпринимательства, являются менее формальными, чем информационные системы более крупных аудируемых организаций, однако их роль также является важной.

Контрольные действия. Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица. Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Обычно контрольные действия, которые могут иметь отношение к целям аудита, могут быть сгруппированы по следующим категориям методов и процедур:

1) проверка выполнения, представляющая собой анализ полученных фактических показателей, их сравнение с прогнозными, с показателями за предыдущие периоды, структурный и динамический анализ;

2) общие средства контроля, предназначенные для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля, средств контроля за изменением программного обеспечения, средств контроля, которые ограничивают доступ к программному обеспечению или базам данных, средств контроля за реализацией новых версий прикладных пакетов программного обеспечения, средств контроля за программным обеспечением систем, которые ограничивают доступ к сервисным программам системы или обеспечивают фиксацию того, кто, когда и какие изменения в данную систему внес;

3) прикладные средства контроля, осуществляющие проверку арифметической точности бухгалтерских записей, ведения учета и обзорную проверку счетов, составление оборотных ведомостей, такие автоматизированные процедуры контроля, как тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях, что предполагает исправление таких ошибок в момент ввода либо впоследствии;

4) проверка наличия и состояния объектов, включающая контрольные действия, направленные на обеспечение сохранности активов, меры предосторожности, ограничивающие доступ к активам или бухгалтерским записям, санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными, проведение периодических инвентаризаций;

5) разделение обязанностей по подготовке отчетов, их просмотру, согласованию и утверждению, а также по утверждению и проверке документов, санкционированию операций, регистрации операций в учете, хранению активов.

Контрольные действия, осуществляемые субъектами малого предпринимательства, аналогичны тем, которые проводят хозяйствующие субъекты более крупного размера, однако уровень формального подхода, применяемого теми и другими, является различным. Кроме того, субъекты малого предпринимательства могут посчитать, что некоторые виды контрольных действий являются ненадлежащими вследствие контрольных средств, применяемых руководством.

Мониторинг средств контроля. Важной обязанностью руководства является создание и поддержание системы внутреннего контроля в режиме непрерывной работы. Мониторинг средств контроля предполагает наблюдение за тем, функционируют ли они и были ли изменены надлежащим образом в случае необходимости, и может включать такие мероприятия, как наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками, оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями, осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики.

Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и применения средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. Мониторинг осуществляется в целях обеспечения непрерывной эффективной работы средств контроля. Например, если не осуществлять мониторинг за своевременностью и точностью выверки расчетов с банками, то персонал, возможно, прекратит заниматься их подготовкой. Мониторинг средств контроля осуществляется путем проведения непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого.

Для представления результатов аудиторских процедур по оценке надежности СВК могут использоваться тесты в виде вопросников. Тест должен быть составлен таким образом, чтобы его результаты можно было бы рассматривать как доказательство, обоснование данной аудитором оценки надежности этой системы или составляющих РСИ, связанных с ее функционированием.

8.3. Планирование аудиторской проверки.

Составление общего плана и программы проверки

Планирование аудиторской деятельности регулируется двумя ФПСАД «Планирование аудита» и № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица». Положения первого стандарта применяются в первую очередь к повторяющемуся аудиту (проверкам, которые аудиторская организация проводит в отношении данного аудируемого лица не первый год). Основное отличие аудиторской проверки, которая проводится в отношении аудируемого лица в первый раз

(первичного аудита), состоит в том, что аудиторской организации, индивидуальному аудитору (далее аудитору) требуется расширить процесс планирования, включив в него такой важный раздел, как проверка достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода.

Предваряя проведение аудита, планирование состоит в разработке аудиторской организацией:

- стратегии аудита, выражающейся в разработке *общего плана аудита* с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита;
- *аудиторской программы*, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации, раскрывающей ожидаемый характер, сроки проведения и объем аудиторских процедур.

В ходе составления общего плана аудита необходимо:

- 1) выделить объекты проверки;
- 2) для каждого объекта определить исполнителя аудиторских процедур и сроки их выполнения.

Для выявления областей, показателей, фактов, значимых для аудита, в ходе планирования должны быть проведены определенные аналитические процедуры. В зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта, а также от того, какую оценку получила надежность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, от того, как он оценил РСИ, аудитор варьирует состав и содержание планируемых аудиторских процедур: процедур тестирования СВК и процедур проверки по существу остатков по счетам бухгалтерского учета и результатов учета однотипных хозяйственных операций или оборотов по определенным корреспонденциям счетов. На этом этапе решается вопрос о том, каким аудиторским процедурам следует отдать предпочтение.

Если аудитор решает положиться на систему внутреннего контроля и систему бухгалтерского учета для получения достаточной степени уверенности в достоверности бухгалтерской отчетности, т.е. если РСИ получил оценку «низкий», объем аудиторских процедур по существу значительно сокращается. Аудитор большее внимание уделяет проверке соответствия данных бухгалтерской (финансовой) отчетности регистрам учета, не ставя под сомнение их достоверность. Давая высокую оценку эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитор должен обосновать это достаточным количеством надлежащих аудиторских доказательств. В этом случае большее внимание уделяется тестированию работы этих систем.

В том случае, если оценка, данная РСИ, ниже той, которую аудитор считает допустимой, в план аудита необходимо включить аудиторские процедуры по существу, т.е. аудитор должен предусмотреть достаточное количество и состав аудиторских процедур, дающих основание для подтверждения достоверности регистров учета, на основании которых формируется основная часть бухгалтерской (финансовой) отчетности или позволяющих обосновать оценку имеющихся в учете искажений.

При подготовке общего плана и программы аудита следует исходить из установленного критерия существенности фактов, отражаемых в отчетности, в целях выявления значимых для аудита областей (участков), объектов проверки.

Ориентируясь на общепринятую оценку допустимого аудиторского риска (средний, ниже среднего, 5% и т.д.) и полученные оценки РСИ или его составляющих НР, РСК, аудитор планирует проверку с необходимым РН. Чем ниже РН, тем тщательнее должна проводиться проверка, тем больше внимания аудитор должен уделять проверке соответствия учетных данных фактам хозяйственной деятельности, отражаемым в первичных учетных документах, достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета, т.е. достоверности журнала бухгалтерских записей и начальных сальдо. Именно эти два источника являются основанием для формирования всех учетных регистров и в конце концов формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В процессе аудита могут возникнуть обстоятельства, влияющие на изменение оценки необходимого РН и критерия существенности фактов отчетности, установленных при планировании. В этом случае должны быть уточнены как общий план аудита, так и его программа.

Уже на этапе планирования аудитор должен определить приемлемый уровень существенности, ориентируясь на который в дальнейшем он сможет решить вопрос о том, можно или нельзя подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности и выбрать форму аудиторского заключения.

Если аудитор считает целесообразным, он может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана. При этом он независим в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане, и несет полную ответственность за разработанные план и программу аудита.

Результаты проводимых 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 аудиторской проверки.

Общий план — это руководство осуществления 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 аудиторы 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 составляющих аудиторского риска.

В общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля и рисков аудита.

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. 8.2).

Таблица 8.2. Общий план аудита

Аудируемая организация _____
 Период аудита _____
 Трудоемкость проведения аудита, человеко-час _____
 Руководитель аудиторской группы _____
 Состав аудиторской группы _____
 Планируемый риск необнаружения _____
 Планируемый общий уровень существенности _____

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания

Руководитель аудиторской организации _____
 (подпись)

Руководитель аудиторской группы,
 имеющий право подписи аудиторских
 заключений от имени аудиторской организации: _____
 (подпись)

Примерный состав видов работ по организации и проведению аудита следующий.

1. Ознакомление с особенностями финансово-хозяйственной деятельности и условиями, в которых она ведется.

2. Предварительная оценка надежности систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля и риска существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности

3. Определение критерия существенности для аудита фактов финансово-хозяйственной деятельности и показателей отчетности

4. Определение состава объектов проверки

5. Расчеты (формулирование) общего и частных уровней существенности искажений информации для каждого выделенного объекта проверки

6. Разработка программ проверки для каждого объекта проверки, заданий для исполнителей предполагает следующее.

6.1. Соответствие общих документов требованиям законодательства (устав, лицензии, регистрационные документы, крупные договоры с поставщиками, заказчиками, кредиторами и заемщиками, коллективный договор и контракты с работниками, учетная политика и т.д.).

6.2. Достоверность остатков по счетам бухгалтерского учета на начало (конец) аудитуемого периода (в случае первичного аудита), правильность переноса итогов предыдущего в начало аудитуемого периода.

6.3. Достоверность оборотов по счетам и данных регистров бухгалтерского учета за аудитуемый период (проверка учета по участкам учета) и соответствие данных регистров бухгалтерского учета данным первичного учета.

6.4. Правильность расчетов оценочных показателей, учитываемых в бухгалтерском учете (себестоимость готовой продукции, себестоимость отгруженной продукции, стоимость незавершенного производства, амортизационные отчисления, суммы начисленных налогов и отчислений и т.д.).

6.5. Соответствие показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности данным регистров бухгалтерского учета и фактам финансово-хозяйственной деятельности.

7. Проведение инструктажа исполнителей.

8. Выполнение аудиторской проверки (выполнение аудиторских процедур, предусмотренных программой аудита) и контроль за ее исполнением.

9. Обобщение результатов выполненной проверки.

10. Обсуждение с представителями собственника и руководством аудитуемого лица полученных результатов и проекта аудиторского заключения.

11. Проведение дополнительных аудиторских процедур, необходимость которых возникла в ходе выполнения программы аудита.

12. Оформление результатов аудита, письменной информации и аудиторского заключения.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Она служит подробной инструкцией исполнителям (аудиторам и их ассистентам) 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.

Программа аудита содержит как тесты средств контроля, так и аудиторские процедуры по существу.

Тесты средств контроля предназначены для сбора аудиторских доказательств, подтверждающих оценку аудитором надежности функционирования систем учета, внутреннего контроля. Назначение тестов средств контроля в том, чтобы выявить существенные

недостатки средств контроля экономического субъекта или чтобы убедиться в их надежности.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку правильности отражения в бухгалтерском учете данных первичных учетных документов, бухгалтерских справок-расчетов, результатов проводимых инвентаризаций в форме оборотов и сальдо по счетам. Они представляют собой сбор аудиторских доказательств оценки имеющихся в учете и отчетности искажений или их отсутствия.

Программа аудита представляет собой перечень действий аудитора для детальных конкретных проверок. 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, — это фактический материал для составления аудиторского отчета (информации представителям собственника и руководству аудируемого лица) и аудиторского заключения, а также основание для формирования объективного мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Программа проверки отдельного, включенного в общий аудит объекта проверки может иметь форму, представленную в табл. 8.3

Таблица 8.3. Программа проверки

Аудируемая организация _____
 Период проверки _____
 Трудоемкость аудиторских процедур _____
 Руководитель аудиторской группы _____
 Состав аудиторской группы _____
 Планируемый риск необнаружения _____
 Планируемый частный уровень существенности _____

№ п/п	Перечень аудиторских процедур по разделу аудита	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечания

Руководитель аудиторской организации _____
 (подпись)

Руководитель аудиторской группы,
 имеющий право подписи аудиторских
 заключений от имени аудиторской организации: _____
 (подпись)

Общий план и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование должно осуществляться непрерывно на протяжении выполнения проверки. В связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур, и план и программа могут быть уточнены. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

Вопросы для самопроверки

1. В чем состоит назначение письма о проведении аудита или оказании соответствующей услуги?
2. Раскройте содержание договора на оказание аудиторских услуг.
3. Охарактеризуйте систему внутреннего контроля экономического субъекта.
4. Какие средства используют аудиторы в процессе изучения и оценки системы внутреннего контроля при подготовке аудита?
5. Что включается в понятие «контрольная среда аудируемого лица»?
6. На какие обстоятельства должен обращать внимание аудитор при оценке учета рисков существенных искажений бухгалтерской отчетности самим аудируемым лицом?
7. Надежность каких процедур оценивает аудитор при анализе информационной системы, связанной с подготовкой бухгалтерской отчетности?
8. Надежность каких средств и процедур оценивает аудитор при анализе контрольных действий, выполняемых аудируемым лицом?
9. Назовите основные этапы планирования аудиторской проверки.
10. Рассмотрите содержание общего плана и программы аудита экономического субъекта.

Сбор аудиторских доказательств и методы их получения

9.1. Понятие аудиторских доказательств и процедуры их получения

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 5 аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства»¹ аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны получить достаточные надлежащие доказательства в целях формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения:

- комплекса тестов средств внутреннего контроля;
- необходимых 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Тесты средств внутреннего контроля означают действия, проводимые в целях получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу проводятся в целях получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

- детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры.

¹ В ред. Постановления Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532.

Аудиторские доказательства должны отвечать двум обязательным требованиям:

- 1) быть достаточными;
- 2) носить надлежащий характер.

Классификация методов сбора аудиторских доказательств представлена на рис. 9.1.

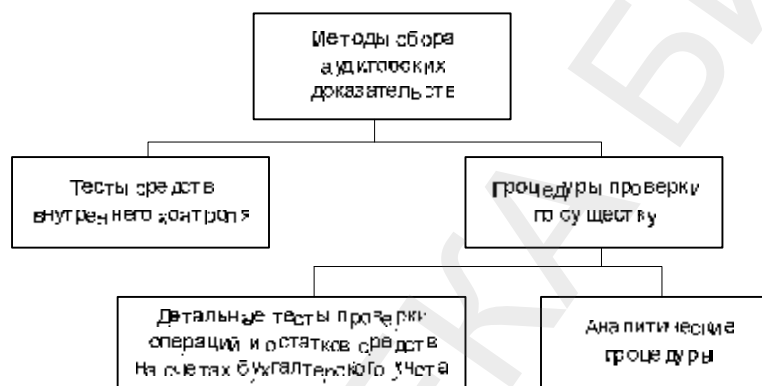


Рис. 9.1. Классификация методов сбора аудиторских доказательств

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур по существу.

Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств.

Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность.

Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного 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 (подробнее о применении выборочного метода см. п. 9.2).

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) 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 средств внутреннего контроля;
- существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение недобросовестных действий или ошибок;
- источник и достоверность информации.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств в целях подтверждения оценки уровня риска средств внутреннего контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

1) организация — устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;

2) функционирование — эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении аудиторских доказательств 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности — сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

1) существование — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

3) возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

4) полнота — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

5) стоимостная оценка — отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

6) точное измерение — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

7) представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) 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 от:

1) их источника (внутреннего или внешнего);

2) формы их предоставления (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 бух-

галтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

- 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 различных источников, обладают различным содержанием 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. И напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой (бухгалтерской) 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 соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудитор получает аудиторские доказательства, выполняя следующие процедуры проверки по существу:

- инспектирование;
- наблюдение;
- запрос;
- подтверждение;
- пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица);
- аналитические процедуры.

Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования запи-

сей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя:

- 1) документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);
- 2) документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);
- 3) документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

В результате инспектирования материальных активов аудируемого лица предоставляются достоверные аудиторские доказательства относительно их существования, но необязательно относительно права собственности на них или их стоимостной оценки.

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме 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 представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно 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 представляют собой 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, выявление причин таких ошибок и искажений.

9.2. Выборочный метод получения аудиторских доказательств

Аудиторские процедуры по существу проводятся сплошным или выборочным методом. В результате выполнения процедур аудитор должен дать оценку некоторых свойств совокупности однотипных элементов (генеральной совокупности) на основании результатов, которые получены при проверке или анализе всех или только части элементов этой совокупности. Такую генеральную совокупность могут составлять дебиторские и кредиторские задолженности, отражаемые, например, сальдо по счетам 60, 62, 76, 66, объекты основных средств, стоимость которых отражает сальдо счета 01, стоимость материалов, поступивших за определенный промежуток времени на склад, отражаемая проводкой Д-т 10 К-т 60, и т.д. Свойством, которое должен оценить аудитор, при этом может быть среднеарифметическая ошибка в сумме, приходящаяся на один элемент, часть документов или записей, содержащих ошибку, и т.д. Выбор одного из двух методов проверки (сплошного или выборочного) зависит от ряда условий: характера аудиторского задания, количества элементов проверки, сроков и трудоемкости работы, профессионализма аудитора, оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

Порядок проведения выборочной проверки регулируется федеральным стандартом № 16 «Аудиторская выборка». В Международных стандартах аудита этим вопросам посвящен стандарт № 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования» («Аудиторская выборка» — ред. апрель 2009 г.).

Аудиторская выборка (выборочная проверка) — это применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. При этом цель любой аудиторской процедуры — оценить имеющиеся ошибки, искажения или убедиться в их отсутствии.

Рассмотрим основные понятия аудиторской выборки:

- 1) *ошибка* — отклонение от нормального функционирования средства внутреннего контроля или искажение в учете или отчетности;
- 2) *общая ошибка* — степень отклонения от нормального функционирования средства внутреннего контроля или суммарное искажение в учете или отчетности;

3) *аномальная ошибка* — ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно и, следовательно, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности;

4) *допустимая ошибка* — максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой.

Приведенные понятия 1, 3 относятся к результату проверки отдельного элемента, понятие 2 — к результату проверки некоторой генеральной совокупности, понятие 4 — к критерию оценки результатов проверки.

Пусть X_i — результат проверки i -го отдельного элемента. Например, если это ошибка в стоимости конкретного основного средства или в сумме задолженности конкретного дебитора, то X_i — это некоторое число. В случае проверки качества, например, оформления документа результатом проверки также может быть X_i , в этом случае X_i имеет только два значения, например 0 — если ошибки нет и 1 — если есть ошибка.

В первом случае сумма X_i обнаруженных числовых ошибок при проверке всех объектов является общей ошибкой, содержащейся в проверяемой совокупности, а во втором — количество элементов, содержащих ошибку. Подверженность искажению генеральной совокупности характеризует среднее значение или математическое

ожидание X , которое определяется по формуле
$$X = \frac{\sum_{i=1}^N X_i}{N}.$$

В первом случае это средняя суммовая ошибка, приходящаяся на один элемент из N , а во втором — часть элементов, содержащих ошибку.

Тогда $X \cdot N$ — общая ошибка — сумма всех суммовых ошибок, или количество элементов, содержащих ошибку.

Проверяя не все элементы, а их часть, т.е. проводя выборочную проверку, аудитор получает характеристику X_b , которая характеризует свойство выборки и, конечно, отличается от X .

Разность $|X - X_b| = d$ называется ошибкой выборки. Эта ошибка тем меньше, чем большее количество элементов отобрано в выборку и насколько правильно отбираются элементы для проверки.

В том случае, когда результат выборочного контроля дает возможность с достаточной вероятностью оценить свойство генеральной совокупности, говорят о репрезентативной выборке.

При проведении аудита допустимы два вида выборочного контроля — статистический и нестатистический. Выборка является статистической, если выполняются следующие условия: равная вероятность для любого элемента генеральной совокупности быть отобранным; применение теории вероятности и математической статистики для оценки результатов выборочного контроля, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки и ошибки выборки. Если не выполняется хотя бы одно из этих условий, выборка не является статистической.

Следует отметить, что применение нестатистической выборки возможно в том случае, когда аудитор не должен экстраполировать результаты, полученные при выборочном контроле, на всю генеральную совокупность. Если в результате применения нестатистической выборки аудитор получает доказательства наличия ошибок, искажений, которые превышают допустимый порог (уровень существенности), его вывод о недостоверности можно считать обоснованным. Но если в результате такой выборки он не обнаружит ошибок, искажений, превышающих уровень существенности, его вывод о достоверности нельзя признать обоснованным, так как нестатистическая выборка не имеет инструмента экстраполяции результатов выборки на всю генеральную совокупность.

Аудиторская выборка применяется во всех случаях, когда однотипные объекты проверки, элементы генеральной совокупности нецелесообразно или невозможно проверить сплошным методом.

В зависимости от содержания, состава, методов формирования в бухгалтерском учете, от вида проверяемой информации аудитор определяет метод проверки.

В табл. 9.1 для отдельных видов информации описаны рекомендуемые методы их проверки в процессе аудита.

Количество однородных элементов, образующих определенный вид, считается ограниченным, если технически объекты могут быть проверены аудитором сплошь, в противном случае количество считается значительным.

Для проведения выборочной аудиторской проверки необходимо определить объем и состав выборки, т.е. количество проверяемых элементов и способ их отбора. При нестатистической выборке эти вопросы решает аудитор, исходя из опыта работы и опираясь на свое профессиональное суждение. В этом случае большую роль играет опыт, интуиция аудитора. При статистическом подходе аудитор использует аппарат теории вероятности и математической статистики.

**Таблица 9.1. Виды аудируемой информации
и рекомендуемые методы их проверки**

<i>Вид информации</i>	<i>Принцип формирования</i>	<i>Количество</i>	<i>Метод проверки</i>
Документы общего назначения	Индивидуально по определенным правилам	Ограниченное	Сплошной или выборка нестатистическая
	Типовые формы договоров, контрактов	Значительное	Выборка статистическая или нестатистическая
Первичные учетные документы и соответствующие им бухгалтерские записи	Оформляются и вводятся вручную или с использованием АСБУ	Значительное или ограниченное (для разных учитываемых хозяйственных операций)	Сплошной или выборка статистическая
Регистры учета	Формируются автоматически в АСБУ	Ограниченное	Тест на соответствие актуальному журналу учетных записей
Оценочные показатели и соответствующие им бухгалтерские записи или соответствующие им показатели отчетности	Рассчитываются по определенным методам. Формируются автоматически (возможна корректировка) или вводятся в АСБУ вручную	Ограниченное	Сплошной или выборка нестатистическая
Составляющие остатков по аналитическим счетам	Начальные остатки являются исходной информацией; конечные остатки формируются автоматически	Ограниченное или значительное	Сплошной или выборка статистическая
Показатели отчетности и налоговых деклараций	Автоматически с возможностью ручной корректировки	Ограниченное	Сплошной или выборка нестатистическая

Статистическая выборка может проводиться одним из двух способов: 1) с первоначальным определением объема выборки; 2) последовательно. Статистическая выборка с первоначальным определением объема предполагает предварительный расчет объема выборки. Характерная черта последовательной статистической выборки заключается в том, что количество проверяемых элементов заранее не определяется. В любом случае аудитор должен задать допустимую ошибку выборки d и доверительную вероятность v , надеж-

ность, с которой аудитор экстраполирует результаты, полученные в ходе выборочной проверки, на всю генеральную совокупность.

Если X — оцениваемая средняя ошибка, содержащаяся в одном элементе, или часть элементов, содержащих ошибку в генеральной совокупности, X_b — эта же характеристика, полученная при выборочной проверке, то вывод аудитора (результат экстраполяции) сводится к следующему: с вероятностью v $X = X_b \pm d$.

Для того чтобы сделать такой вывод, необходимы следующие условия: распределение ошибки в генеральной совокупности должно соответствовать нормальному распределению; ее дисперсия s^2 может быть определена; отбор элементов должен быть случайным (любой элемент имеет равную вероятность быть отобранным, попасть в выборку), объем выборки n должен соответствовать доверительной вероятности v , оценке дисперсии s^2 и заданной допустимой ошибке выборки d .

$$n = \frac{t(v)^2 s^2}{d^2} \text{ для повторной выборки;}$$

$$n = \frac{t(v)^2 s^2 N}{d^2 N + s^2 t(v)^2} \text{ для бесповторной выборки,}$$

где $t(v)$ — критерий Лапласа, который берется из статистических таблиц. Например, часто используются следующие значения: $t(0,956) = 2$, $t(0,996) = 3$.

В математической статистике описаны случаи последовательной организации статистической выборки, когда объем выборки заранее не определяется и выборочная проверка прекращается при выполнении определенных условий.

Отбор элементов для проверки в случае нестатистической выборки проводится аудитором исходя из своего профессионального суждения. Опытный аудитор может определить области учета, подверженные наибольшему риску существенных искажений, и именно эти области внимательно проверить. При этом областью учета может быть отдельный участок учета, определенные показатели отчетности, определенные сальдо счетов, определенные записи, относящиеся к проблемным, и т.д.

Отбор при статистическом подходе, как уже отмечалось, должен быть случайным. Такой случайный отбор можно реализовать с использованием таблицы случайных чисел или в результате системного отбора через определенный шаг со случайным первым элементом, если генеральная совокупность пронумерована, или путем механического отбора (как шарики из барабана или шляпы), если аудитор имеет дело с материальными элементами, например документами.

Наконец, в практике аудита признаком для отбора может использоваться суммовая оценка. В этом случае используется кумулятивная выборка.

В отличие от простой выборки, которая обеспечивает равную вероятность отбора каждого отдельного объекта проверяемой совокупности (записи, документа и т.д.), кумулятивная выборка обеспечивает равную вероятность отбора каждой единицы стоимости проверяемой совокупности. Например, кумулятивная систематическая выборка предполагает отбор элементов, кумулятивная (накопленная нарастающим итогом) стоимость которых превышает кумулятивный размер интервала выборки, рассчитанного как частное от деления предполагаемой совокупной ошибки выборки D (уровня существенности) на критерий Лапласа $t(v)$. Таким образом, в кумулятивной выборке вероятность отбора элементов пропорциональна их стоимостному значению. Пусть сальдо по проверяемому остатку счета 12 233 823 руб., предполагаемая суммарная ошибка $D = 1\,000\,000$ руб., критерий Лапласа $t(v)$ для доверительной вероятности $0,996$ $t(0,996) = 3$. Тогда интервал выборки $1\,000\,000/3 = 333\,333$. Приведенная ниже табл. 9.2 иллюстрирует метод отбора элементов при кумулятивной выборке.

Таблица 9.2. *Отбор элементов при кумулятивной выборке*

№ п/п	Стоимость объекта	Кумулятивная стоимость	Кумулятивный интервал	Отбирается (+/-)
1	2	3	4	5
1	570 000	570 000	333 333	+
2	35 000	605 000	666 666	-
3	625 000	1230 000	666 666	+
4	25 000	1255 000	999 999	+
5	150 000	1405 000	1333 332	+
6	32 700	1437 700	1666 665	-
7	56 123	1493 823	1666 665	-
8	480 000	1973 823	1666 665	+
9	200 000	2173 823	1999 998	+
10	60 000	2233 823	2333 331	-
...	...	...	...	...
Итого	12 233 823			

В гр. 3 последовательно складываются стоимости, проставленные в гр. 2 (кумулятивная стоимость). В гр. 4 — сумма, которую не

должен превосходить показатель гр. 3. Если показатель гр. 3 превосходит показатель гр. 4, то элемент отбирается для проверки, а показатель гр. 4 в следующей строке увеличивается на интервал (в нашем примере на 333 333).

Для всех методов отбора, кроме механического, существуют специальные программные средства, если генеральная совокупность представляет собой некоторую электронную таблицу.

Таким образом, проведение аудиторской выборки предполагает реализацию следующих этапов: планирование проверки; организация проведения аудиторской выборки, осуществление аудиторских процедур в отношении отобранных элементов, анализ результатов выборочного исследования.

Планирование проверки. Планирование проверки на конкретном участке учета предполагает уточнение направлений проверки, состава генеральной совокупности, сущности ожидаемых ошибок, искажений и аудиторских процедур, направленных на их обнаружение.

Например, при проверке правильности составления декларации по налогу на добавленную стоимость одной из задач является проверка правильности расчета вычетов. В этом случае генеральной совокупностью является массив записей Д-т 68 НДС К-т 19, Д-т 68 НДС К-т 76 АВ, которые проверяются на соответствие их данным счетов-фактур, полученных от поставщиков и составленных по полученным авансам. Качественными ошибками будут любые несоответствия в этих источниках или их неправильное оформление или учет. Количественными ошибками — отсутствие проводки или ошибка в проводке, (неправильная сумма, отсутствие счета-фактуры, счет-фактура, относящийся к другому отчетному периоду). Суть аудиторской процедуры в проверке взаимно однозначного соответствия подшивок счетов фактур и указанных бухгалтерских записей. В аудиторских процедурах могут быть использованы и такие регистры налогового учета, как книги покупок и продаж.

В тех случаях, когда в составе генеральной совокупности содержатся разнородные, с точки зрения аудитора, элементы, она может быть разбита (стратифицирована) на несколько подмножеств (страт), элементы которых имеют сходные характеристики.

Так, в рассматриваемом примере аудитор может выделить страту записей с наибольшими суммами, которые он будет проверять сплошь. А остальные будет рассматривать как генеральную совокупность, проверяемую выборочным способом. Иногда его могут заинтересовать записи, относящиеся к особенному периоду, счета-фактуры от определенного поставщика и т.д.

В общем случае аудитор может выделять несколько страт и для каждой из них определять метод проверки — сплошной или выборочный.

Организация проведения аудиторской выборки. На втором этапе выборочной проверки необходимо определить вид аудиторской выборки, способ отбора элементов выборки, риск выборочного исследования и прочие факторы, влияющие на объем выборки, выполнить расчет объема выборки (если осуществляется выборка с первоначальным определением объема).

Осуществление аудиторских процедур в отношении отобранных элементов. Выполнение аудиторских процедур по отношению к элементам генеральной совокупности, их особенности определяются особенностями проверяемой информации и не имеют отношения к применению выборочного метода, поэтому в рамках данного раздела эти вопросы не рассматриваются. Рекомендуется для проведения аудиторских процедур при выборочной проверке представление отобранных элементов и результатов их проверки в форме таблицы, каждая строка которой содержит проверяемый элемент (документ, бухгалтерская запись, проверяемая сумма и т.д.), оценку обнаруженного искажения (количественного или качественного) X_i .

В том случае, если генеральная совокупность состоит из записей некоторой электронной таблицы (записей журнала проводок, записей ведомости амортизационных отчислений, реестра документов и т.д.), отбор элементов и обработку результатов рабочей таблицы с оценками искажений можно организовать с использованием стандартных пакетов прикладных программ.

Анализ результатов выборочного исследования. В зависимости от вида аудиторской выборки ее результат может быть использован для оценки свойств генеральной совокупности (статистическая выборка) или только свойств проверенных элементов (нестатистическая выборка).

В соответствии с правилом (стандартом) № 16 «Аудиторская выборка» на этапе анализа результатов выборочного исследования аудитор должен:

- 1) проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причину каждого выявленного искажения X_i , а также его возможное воздействие на цели конкретного теста и на другие области аудита;
- 2) экстраполировать, если это возможно, полученные при выборке результаты X_b на всю проверяемую совокупность $X = X_b \pm d$;
- 3) оценить риски выборки, доверительную вероятность v .

При выявлении каждого искажения X_i аудитору необходимо выяснить:

- чем обусловлено данное искажение: изъянами в системе внутреннего контроля, неправильным пониманием персоналом нор-

мативных актов, беспечностью, умышленными намерениями или другими причинами;

- является ли данное искажение случайным или систематическим, т.е. присущим всем документам и операциям (например, в результате неправильного понимания бухгалтером требований законодательства);
- как данное искажение скажется на других объектах учета и финансовых результатах в целом.

При анализе обнаруженных искажений аудитор может определить, что у многих из них есть общие характеристики (вид операции, место, производственная линия, период времени). В таких обстоятельствах аудитор может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, которые обладают этой общей характеристикой, и провести дополнительные аудиторские процедуры применительно к этой группе.

Иногда аудитор в состоянии установить, что искажение обусловлено каким-то обособленным событием, которое не происходит иначе, чем в ряде конкретно определяемых случаев, и потому оно не является репрезентативным по отношению к генеральной совокупности (аномальное искажение). Аудитор обеспечивает уверенность в том, что искажение не является репрезентативным по отношению к генеральной совокупности, путем осуществления дополнительных процедур. Их характер зависит от ситуации, но они должны быть адекватными с точки зрения предоставления аудитору достаточных и надлежащих доказательств того, что искажение не затрагивает оставшейся части генеральной совокупности.

Проведя анализ найденных искажений, аудитор дает рекомендации по их возможному исправлению и совершенствованию системы внутреннего контроля. Кроме того, может быть принято решение об увеличении размера выборки, проведении дополнительного исследования.

Получив окончательный результат, аудитор должен убедиться, что оценка искажения в генеральной совокупности не превышает допустимой величины, связанной с частным уровнем существенности. Если оценка совокупного искажения оказалось больше допустимой величины, аудитор должен повторно оценить риск необнаружения. Если эта характеристика будет сочтена неприемлемой, то необходимо его снизить за счет расширения круга аудиторских процедур, т.е. повысить доверительную вероятность.

Анализ результатов статистической выборочной проверки по качественным и количественным признакам осуществляется по известным математическим формулам.

В табл. 9.3 приведены формулы, используемые для оценки результатов выборочной статистической проверки по качественным признакам, когда X_i принимает значения 0 и 1.

Таблица 9.3. Формулы, используемые для оценки результатов выборочной статистической проверки по качественным признакам

Рассчитываемый показатель	Формула	Примечание
Доля некачественных документов в выборочной совокупности	$X_B = \sum X_i / n = m_n / n$	m_n — количество обнаруженных некачественных документов после проверки n -го документа
Выборочная дисперсия	$s_B^2 = X_B(1 - X_B)$	
Границы доверительного интервала, накрывающего с заданной вероятностью v долю признака в генеральной совокупности	$p_n = X_B - t(v) \sqrt{\frac{X_B(1 - X_B)}{n} \left(1 - \frac{n}{N}\right)}$	$t(v)$ — критерий Лапласа $t(0,956) = 2$ $t(0,995) = 3$
	$p_k = X_B + t(v) \sqrt{\frac{X_B(1 - X_B)}{n} \left(1 - \frac{n}{N}\right)}$	

Аудитор должен сравнить значения границ доверительного интервала (p_n , p_k) с установленным во внутреннем стандарте аудита показателем, начиная с которого средства внутреннего контроля оцениваются как неэффективные, и оценить существенность обнаруженных недостатков.

В табл. 9.4 приведены формулы, используемые для оценки результатов выборочной статистической проверки по количественным признакам (например, для оценки существенности искажения группы однотипных операций в бухгалтерском учете).

Аудитор должен сравнить значения границ доверительного интервала с установленным частным уровнем существенности. Доверительный интервал (x_n , x_k) оценки стоимостного искажения генеральной совокупности аудитор сравнивает с установленным частным уровнем существенности и делает вывод о существенности обнаруженных искажений.

Таблица 9.4. Формулы, используемые для оценки результатов выборочной статистической проверки по количественным признакам

Рассчитываемый показатель	Формула	Примечание
Среднее значение искажения в выборочной совокупности	$X_B = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n X_i$	X_i — стоимостное искажение хозяйственной операции; n — объем выборки
Выборочная дисперсия	$s^2 = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - X_B)^2}{n - 1}$	
Границы доверительного интервала, накрывающего с заданной вероятностью v искажение в генеральной совокупности	$x_H = X_B - t(v)s \sqrt{\frac{N-n}{N_n}}$	
	$x_K = X_B + t(v)s \sqrt{\frac{N-n}{N_n}}$	

9.3. Использование результатов работы внутреннего аудита

При проведении аудиторской проверки и оказании аудиторских услуг аудиторы могут привлекать к выполнению таких работ специалистов других профессий или использовать имеющиеся результаты их работ. В аудиторской деятельности для этой цели разработаны федеральные стандарты, положения которых могут использовать аудиторские организации и индивидуальные аудиторы. К таким стандартам относятся № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», № 28 «Использование результатов другого аудитора», № 32 «Использование результатов работы эксперта». Рассмотрим эти положения более подробно.

В федеральном стандарте № 29 установлены единые требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы службы внутреннего аудита, организованной у аудируемого лица.

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:

1) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля, состоящий в постановке необходимых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которая 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;

2) 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);

3) контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица;

4) контроль за соблюдением законодательства РФ, 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:

- 1) *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 отчетывается 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);

2) *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);

3) *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);

4) *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 службы 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 проходят 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:

- 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;
- получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумные выводы;
- являются ли сделанные выводы надлежащими в конкретных обстоятельствах и соответствуют ли подготовленные отчеты (заключения) результатам выполненной работы;
- 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 внутреннего аудита зависят от суждения внешнего аудитора о риске существования не-правильного 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.

9.4. Использование работы эксперта

В соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта» аудиторская организация, индивидуальный аудитор при подготовке аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица или при его выполнении может использовать результаты работы эксперта. При использовании результатов работы эксперта аудиторская организация (аудитор) должна получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что такая работа отвечает целям аудита или аудиторских услуг.

Экспертом считается физическое лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной области, отличной от области бухгалтерского учета и аудита, или юридическое

лицо, осуществляющее деятельность в сфере, отличной от сферы оказания бухгалтерских и аудиторских услуг.

Специальное образование и опыт дают аудитору общее представление о различных вопросах ведения предпринимательской деятельности, однако аудитор не обязан обладать экспертными знаниями, которыми обладает лицо, получившее соответствующую подготовку или профессиональную квалификацию, например, для работы в качестве актуария или инженера.

Эксперт может быть привлечен аудируемым лицом (аудитором) по договору к участию в выполнении задания и (или) руководством (собственником) аудируемого лица.

При ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и выполнении дальнейших аудиторских процедур аудитору может потребоваться получить аудиторские доказательства в виде отчетов, мнений, оценок и заявлений эксперта. Такая потребность может возникнуть, например, при:

- 1) оценке определенных видов внеоборотных активов, например земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства;
- 2) определении количественного содержания полезных компонентов в минеральном сырье или полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;
- 3) определении финансовых показателей с помощью специальных приемов и методов (например, актуарная оценка);
- 4) определении степени завершенности производства товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет несколько отчетных периодов (носит долгосрочный характер);
- 5) уяснении условий договоров, положений законодательных и иных нормативных правовых актов.

При изучении деятельности аудируемого лица аудитор также должен рассмотреть необходимость и целесообразность привлечения эксперта к обсуждению членами аудиторской группы вопроса подверженности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица риску существенного искажения информации.

При определении необходимости использования результатов работы эксперта аудитор учитывает:

- знания и предыдущий опыт членов аудиторской группы в данной сфере;
- риск существенного искажения информации исходя из характера, сложности и существенности обстоятельств, подлежащих исследованию;
- ожидаемое количество и качество других аудиторских доказательств, которые предполагается получить.

Перед привлечением к работе эксперта аудитор на основе профессионального суждения должен оценить профессиональную компетентность этого эксперта, рассмотрев:

- наличие у эксперта профессионального аттестата, лицензии или его членство в соответствующей профессиональной саморегулируемой организации (членство эксперта в соответствующей профессиональной саморегулируемой организации, как правило, может являться дополнительным подтверждением профессиональной компетентности эксперта);
- опыт и репутацию эксперта в той области, аудиторские доказательства в которой аудитор предполагает получить.

Аудитор должен на основе профессионального суждения оценить объективность использования работы эксперта. Риск того, что эксперт не сможет сохранить объективность, увеличивается, если он:

- является сотрудником аудируемого лица;
- связан с аудируемым лицом каким-либо иным образом, например, является финансово зависимым от него или имеет какие-либо инвестиции в аудируемое лицо.

Если аудитор не уверен в профессиональной компетентности или объективности эксперта, то он должен обсудить любые сомнения по данному вопросу с руководством аудиторской организации и определить, можно ли получить достаточный объем необходимых аудиторских доказательств по результатам работы эксперта. Аудитору может потребоваться выполнить дополнительные аудиторские процедуры или получить аудиторские доказательства от другого эксперта.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, что работа, выполненная экспертом, соответствует целям аудита. Такие аудиторские доказательства могут быть получены посредством установления для эксперта технического задания, как правило, в письменной форме. Такое техническое задание может касаться следующих вопросов:

- целей и объема работы эксперта;
- общего описания задач, результаты решения которых, по мнению аудитора, должны быть отражены в отчете эксперта;
- степени доступа эксперта к соответствующей информации и документам;
- порядка взаимоотношений эксперта с аудируемым лицом;
- конфиденциальности информации об аудируемом лице;
- информации о допущениях и методах, которые могут быть использованы экспертом, и об их соответствии допущениям и методам, использованным в предыдущие отчетные периоды.

При нечетком изложении ответов на вопросы, установленные в техническом задании, аудитору может потребоваться обратиться

непосредственно к эксперту в целях получения соответствующих аудиторских доказательств.

Аудитор должен оценить результаты работы эксперта, представленные в виде отчета в письменной форме, с точки зрения получения аудиторских доказательств в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это предполагает оценку того, насколько верно отражена в этой отчетности или подтверждает предпосылки ее подготовки суть сделанных экспертом выводов, а также рассмотрение следующих обстоятельств:

- использованного экспертом при выполнении работы источника информации (достоверность, полнота, актуальность данных, содержащихся в источнике);
- использованных допущений и методов, их соответствия допущениям и методам, использованным в предыдущие отчетные периоды;
- соответствия полученных экспертом результатов достигнутому аудитором общему пониманию деятельности аудируемого лица и результатам выполнения других аудиторских процедур.

Чтобы убедиться, что эксперт использовал соответствующий в данных обстоятельствах источник информации, аудитор рассматривает необходимость выполнения следующих процедур:

- запроса относительно процедур, которые были выполнены экспертом в целях определения уместности и надежности источника информации;
- обзорной проверки или тестирования данных, использованных экспертом.

Эксперт определяет надлежащий характер и разумность использованных допущений и методов, порядок их применения. Аудитор не обладает соответствующими знаниями, поэтому не всегда может оспаривать допущения и методы, использованные экспертом. Тем не менее, основываясь на понимании деятельности аудируемого лица и результатах дальнейших аудиторских процедур, аудитор должен понять, являются ли использованные экспертом допущения и методы уместными и разумными.

Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, то аудитор должен использовать любую из следующих возможностей:

- обсудить ситуацию с руководством аудируемого лица;
- обсудить соответствующие вопросы с экспертом;
- выполнить дополнительные аудиторские процедуры;
- привлечь другого эксперта;
- модифицировать аудиторское заключение.

В безоговорочно положительном аудиторском заключении не должно быть ссылки на результаты работы эксперта. Такая ссылка может быть воспринята как оговорка или как разделение ответственности, что не предполагается.

Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выдать модифицированное аудиторское заключение, то при объяснении причины модификации в аудиторском заключении целесообразно сослаться на работу эксперта или описать ее (идентифицировав эксперта и указав степень его участия в выполнении аудиторского задания). В таком случае аудитору следует получить письменное разрешение эксперта на включение в аудиторское заключение указанной ссылки. Если в разрешении будет отказано, а аудитор считает, что ссылка обязательна, то аудитору следует получить юридические консультации для определения дальнейшего плана действий. После получения юридической консультации аудитор самостоятельно принимает на основе профессионального суждения соответствующее решение.

9.5. Использование работы другого аудитора

В соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности № 28 «Использование результатов работы другого аудитора» аудиторская организация (аудитор) при подготовке аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, предоставленную одним или несколькими подразделениями и включенную в бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица.

Понятие «другой аудитор» включает аффилированных аудиторов по отношению к основному аудитору, а также аудиторов, не связанных с основным аудитором. Основной аудитор и другой аудитор не всегда являются участниками одного договора оказания аудиторских услуг.

Подразделение — это филиал, дочерняя организация или иная организация, чья бухгалтерская (финансовая) информация включается в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, проверяемую основным аудитором.

Основному аудитору при использовании результатов работы другого аудитора необходимо определить, как работа другого аудитора повлияет на проведение аудита.

Основной аудитор отвечает за подготовку аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в случае, если такая отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким подразделениям, которые проверяются другим аудитором.

Другой аудитор не является основным и несет ответственность за подготовку аудиторского заключения по финансовой информации подразделения, включенной в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, проверяемую основным аудитором.

Аудитор определяет, является ли его собственное участие в аудите достаточным для того, чтобы действовать в качестве основного аудитора. В связи с этим основной аудитор учитывает:

- существенность части бухгалтерской (финансовой) отчетности, проверяемой основным аудитором;
- знание основным аудитором особенностей деятельности подразделений;
- риск существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделений, проверяемых другим аудитором;
- состав и объем дополнительных процедур, которые предписаны настоящим федеральным правилом (стандартом) в отношении подразделений, аудируемых другим аудитором, и результатом которых является значительное участие основного аудитора в таком аудите.

При планировании использования работы другого аудитора основной аудитор должен оценить его профессиональную компетентность в зависимости от конкретного поручения. Нужную информацию основной аудитор может получить, используя совместное членство в профессиональном аудиторском объединении, совместное участие в другой аудиторской организации, а также обращение к профессиональному аудиторскому объединению, в котором состоит другой аудитор. Эти источники можно при необходимости пополнить, опросив иных аудиторов, сотрудников кредитных организаций или получив информацию непосредственно от другого аудитора.

Основной аудитор выполняет процедуры для получения достаточных аудиторских доказательств того, что работа другого аудитора адекватна целям основного аудитора в зависимости от конкретного поручения.

Основной аудитор информирует другого аудитора:

- о требованиях независимости как в отношении аудируемого лица, так и в отношении подразделения с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение подразделением этих требований;

- об использовании результатов работы другого аудитора и аудиторского заключения. Кроме того, основной аудитор договаривается с другим аудитором о координации их работы на начальном этапе планирования аудита и сообщает другому аудитору об областях, требующих особого внимания, о процедурах выявления внутригрупповых операций, информацию о которых необходимо раскрыть, и графике проведения аудита;
- о требованиях к ведению бухгалтерского учета, проведению аудита и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение этих требований.

Основной аудитор может:

- обсудить с другим аудитором применяемые процедуры аудита;
- ознакомиться с письменным кратким изложением процедур, выполненных другим аудитором (в виде вопросника или контрольного перечня), или провести обзорную проверку его рабочих документов;
- выполнить указанные процедуры при посещении другого аудитора.

Характер, временные рамки и объем этих процедур будут зависеть от обстоятельств задания, а также знания основным аудитором профессиональной компетентности другого аудитора, которое можно расширить путем обзорной проверки результатов аудиторской работы, проведенной ранее другим аудитором.

Основной аудитор может прийти к заключению об отсутствии необходимости прибегать к перечисленным процедурам, поскольку получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что другой аудитор в своей работе придерживается приемлемой методики и процедур контроля качества работы. Например, основной и другой аудиторы, являясь аффилированными лицами, возможно, поддерживают длительные официальные отношения, предусматривающие процедуры, которые обеспечивают достаточные аудиторские доказательства при проведении периодических взаимных обзорных проверок, при тестировании политики управления и установленных процедур, а также при обзорных проверках рабочих документов по выборочным аудитам.

Основной аудитор принимает во внимание значимые факты, отмеченные другим аудитором.

Основной аудитор может счесть целесообразным обсуждение с другим аудитором и руководством подразделения отмеченных в ходе аудита фактов или других вопросов, влияющих на финансовую информацию подразделения. Он может также решить, что не-

обходимо провести дополнительные тесты бухгалтерских записей или финансовой информации подразделения. Такие тесты могут выполняться основным аудитором или другим аудитором в зависимости от обстоятельств.

Основной аудитор указывает в рабочих документах аудита те подразделения, бухгалтерская (финансовая) информация которых была проверена другими аудиторами, их значимость для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом, наименования (фамилии, имена и отчества, если другими аудиторами являются индивидуальные аудиторы) других аудиторов и любые выводы о том, что отчетность отдельных подразделений является несущественной. Основной аудитор также документально оформляет выполненные процедуры и полученные выводы. Следует, например, указать проверенные им рабочие документы другого аудитора и зафиксировать результаты проведенных с другим аудитором обсуждений. Однако основной аудитор может не документировать причины ограничения процедур при условии, что такие причины обобщены где-либо в другом месте в документации основного аудитора.

Другой аудитор, зная, в каком контексте основной аудитор будет использовать результаты его работы, сотрудничает с основным аудитором и сообщает основному аудитору о любых составляющих частях своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями законодательства РФ и Кодекса этики аудиторов России. Аналогично в соответствии с правовыми и профессиональными нормами другой аудитор должен быть информирован о любых вопросах, о которых стало известно основному аудитору и которые могут серьезно повлиять на работу другого аудитора.

Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам основной аудитор не может выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации подразделений, проверенных другим аудитором, то основной аудитор выражает мнение с оговоркой или отказывается от выражения мнения, поскольку существует ограничение объема аудита.

Если другой аудитор выдает или намеревается выдать модифицированное аудиторское заключение, основной аудитор рассматривает, имеет ли причина модифицирования такой характер и значимость с точки зрения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, по которой готовит аудиторское заключение основной аудитор, что необходимо модифицировать аудиторское заключение основного аудитора.

Если основной аудитор формирует мнение о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом только исклю-

чительно на основе аудиторских заключений другого аудитора по одному или нескольким подразделениям, то в его аудиторском заключении указываются этот факт, а также значимость той части бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая была проверена другим аудитором. Если основной аудитор делает такие ссылки в аудиторском заключении, то аудиторские процедуры могут быть ограничены процедурами, изложенными в п. 7 и 9 федерального стандарта аудиторской деятельности № 28.

Вопросы для самопроверки

1. Что включает в себя понятие «аудиторские доказательства»?
2. Дайте характеристику основных методов сбора аудиторских доказательств.
3. Что представляет собой выборочный метод получения аудиторских доказательств?
4. В каких случаях аудитор может воспользоваться помощью внутренних аудиторов аудируемого лица?
5. Как используется в аудиторской деятельности работа эксперта?
6. В чем суть работы другого аудитора?

Методика проведения аудиторской проверки

10.1. Классификация методик проведения аудита и объектов проверки

В предыдущих главах были рассмотрены основные компоненты, которые включает организация аудиторской проверки. В основном все они изложены в федеральных стандартах аудиторской деятельности и нормативно-правовых документах, положениях по бухгалтерскому учету, в Налоговом кодексе РФ и др.

Рассмотрим общие подходы к организации аудиторских проверок. Можно выделить четыре основных подхода: бухгалтерский, юридический, специальный и отраслевой.

1. Бухгалтерский подход является традиционным. Он заключается в разработке элементов проверки по различным разделам и счетам бухгалтерского учета, например аудиторская проверка учета кассовых операций, учета расчетов с персоналом по оплате труда, учета расчетов с подотчетными лицами и т.д. Положения, применяемые при аудиторской проверке по счетам бухгалтерского учета в том или ином наборе, выступают составными частями общей методики проведения обязательного аудита.

2. Юридический подход предполагает разработку положений по проверке различных аспектов составленных документов и выполненных операций организации с юридической точки зрения. В некоторых случаях такие положения пересекаются с бухгалтерскими, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта в учете. Юридический подход можно использовать при проведении аудиторской проверки уставного капитала. Он включает в себя экспертизу правильности и полноты формирования уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями, экспертизу заключенных экономическим субъектом хозяйственных договоров на соответствие применимому законодательству, экспертизу соблюдения экономическим субъектом трудового законодательства и др.

3. *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, проведение аудита предприятий с иностранными инвестициями, представительств иностранных юридических лиц, действующих на территории РФ, субъектов малого предпринимательства. Специальный подход применяется при проверке предприятий, работающих в условиях специальных налоговых режимов по упрощенной системе налогообложения субъектов малого предпринимательства, системе налогообложения в свободных экономических зонах, системе налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях, системе налогообложения при выполнении договоров концессии и соглашений о разделе продукции (ст. 18 Налогового кодекса РФ).

4. При *отраслевом подходе* разрабатываются методики проведения 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, коммерческих банков и банковских холдингов, страховых организаций, инвестиционных институтов. В этих методиках учтены особенности проверки состава затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), организации управленческого учета и др.

При использовании перечисленных подходов целесообразно применять современные инструментальные средства — тесты, таблицы, анкеты, опросные листы, облегчающие работу аудиторов и ассистентов.

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 налогообложения, отчетность экономического субъекта, систему внутреннего контроля. Для первой группы можно использовать юридический и специальный подходы.

Вторая группа включает разделы и счета бухгалтерского учета. Методика детальной проверки отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам может разрабатываться по единой (типовой) схеме, состоящей из двух разделов.

Первый раздел содержит следующие положения:

- 1) перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по данному бухгалтерскому счету (разделу, участку учета);
- 2) описание альтернативных учетных решений по разделу (участку учета), выбор которых предоставлен экономическому субъекту нормативно-правовыми документами;
- 3) основную цель проведения проверки;
- 4) состав первичных документов по разделу (участку учета);
- 5) перечень основных регистров по разделу (участку учета), включая аналитические и синтетические регистры;
- 6) бухгалтерскую отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, бухгалтерский счет);
- 7) классификатор возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету);
- 8) перечень типовых нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому счету);
- 9) применение информационных технологий и ПК при проведении аудиторских проверок;
- 10) применение методов экономического анализа при проведении аудита.

Во втором разделе методики приводятся основные положения по планированию и проведению аудиторской проверки:

- 1) вопросник для проведения опросов на этапе планирования;
- 2) план и программа проведения проверки;
- 3) перечень аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету (разделу бухгалтерского учета) и последовательность их выполнения.

Таким образом можно сделать вывод, что первый раздел включает общие положения по методике проведения аудита и позволяет использовать приведенные данные для разработки положений второго раздела, в котором приведены в основном практические положения по проведению проверки.

10.2. Основные положения методики проведения проверки

Рассмотрим содержание основных положений проверки.

1. Перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по конкретному бухгалтерскому счету. Он включает следующие документы:

- устанавливающие основные хозяйственные правоотношения — Гражданский кодекс Российской Федерации с указанием конкретных глав и статей;

- определяющие порядок ведения определенных направлений деятельности экономических субъектов — Закон Российской Федерации «О рынке ценных бумаг» от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ, Закон Российской Федерации «О валютном регулировании и валютном контроле» от 9 октября 1992 г. № 3615-1, Таможенный кодекс Российской Федерации;
- устанавливающие порядок ведения учета и составления отчетности в Российской Федерации и организации аудиторской деятельности — Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ, положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, планы счетов бухгалтерского учета, стандарты по аудиторской деятельности, Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ;
- устанавливающие порядок налогообложения экономических субъектов — Налоговый кодекс Российской Федерации, законодательные акты субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления по налогам, действующим на подведомственной им территории, принятые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

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 (табл. 10.1)

Таблица 10.1. Нормативно-правовые документы

№ п/п	На- звание доку- мента	Орган, утвер- дивший документ	Дата доку- мента	Номер доку- мента	Дата регист- рации доку- мента в Минюсте России	Дата внесения изменений в доку- мент	Номер докумен- та, внес- шего 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. Основная цель проведения аудита. В этом подразделе рассматривается назначение проверки — обязательный аудит, инициативный аудит, аудит по специальным заданием — и ее особенности.

4. 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 России и Минэкономразвития России.

В настоящее время в РФ применяются 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.

5. Регистры аналитического и синтетического учета по счету. В соответствии с применяемой формой бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных аналитических группировок по каждому синтетическому 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.

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 находят отражение 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);
- 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. Особенности проведения аудита в условиях использования аудиторами и экономическим субъектом компьютерной обработки данных. Данный раздел методики должен содержать описание процедур, которые следует выполнить аудитору в условиях использования проверяемым экономическим субъектом компьютерной обработки данных (см. подробнее гл. 12).

10. 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 разные 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, графиков. 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 является услугой, сопутствующей 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.

Рассмотрим содержание *второго раздела* методики проведения аудиторской проверки.

1. Перечень вопросов (вопросник) 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. Они помогут выявить возможные нарушения 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.

2. План и программа проведения проверки составляются в соответствии с требованиями федерального стандарта № 3 «Планирование аудита» (см. подробнее гл. 8). При этом учитываются материалы, полученные в результате проведения опроса сотрудников аудиторского лица.

3. Перечень 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 (форма 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 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.

4. Последовательность выполнения аудиторских процедур. Составление классификатора возможных нарушений по счету, а также описание каждой аудиторской процедуры, проведение которой позволяет выявить любое из возможных нарушений, безусловно, дают возможность 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).

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 соответствующие хозяйственные операции отражены в бухгалтерском учете правильно (или неправильно).

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.

(В третьем разделе «Практический аудит» будут приведены методики проведения аудита по различным разделам и счетам бухгалтерского учета.)

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите общие подходы к организации аудиторских проверок.
2. Рассмотрите основные положения методики проведения аудиторской проверки.
3. Приведите характеристику основных процедур, используемых при проведении проверки.
4. Что входит в состав классификатора возможных нарушений по синтетическому счету?

Оформление результатов аудиторской проверки

11.1. Обязанности аудитора при выявлении ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита

Действия аудитора в случае выявления им искажений бухгалтерской отчетности в ходе и по результатам аудиторской проверки определены в федеральном стандарте аудиторской деятельности № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита».

Искажение финансовой (бухгалтерской) 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. Примерами ошибок являются:

- ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась финансовая (бухгалтерская) 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. Недобросовестные действия, совершенные представителями руководства аудируемого лица или представителями собственника, далее именуются недобросовестными действиями руководства, а недобросовестные действия, совершенные сотрудниками аудируемого лица, — недобросовестными действиями сотрудников. В обоих случаях в недобросовест-

ных действиях могут участвовать третьи лица, не относящиеся к аудируемому лицу.

Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита: 1) искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности; 2) искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности в целях введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Недобросовестным составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности считаются следующие действия:

- фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая (бухгалтерская) отчетность;
- преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;
- преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Присвоение активов может быть осуществлено различными 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 недостачи активов.

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 финансовой (бухгалтерской) 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 полностью риск искажений из-за ошибок и недобросовестных действий. Руководство аудируемого лица несет ответственность за любой остающийся риск.

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 финансовой (бухгалтерской) отчетности будут обнаружены. В связи с неотъемлемыми ограничениями аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой (бухгалтерской) 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 (подделка документов, намеренное неотражение хозяйственных операций или целенаправленное искажение фактов, предоставляемых аудитору). Недобросовестные действия еще сложнее выявить, когда 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, величины сумм, являющихся объектом манипуляций, и служебного положения лиц, участвующих в недобросовестных действиях. Процедуры аудита, являющиеся действенными для обнаруже-

ния 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, предполагающее их высокий авторитет, честность и порядочность, 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности основывается на разумной уверенности. Поэтому аудит не может гарантировать выявление существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок. Следовательно, если впоследствии в финансовой (бухгалтерской) 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 аудита федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности определяется адекватностью выполненных процедур аудита и надлежащим характером аудиторского заключения, основанного на результатах этих процедур.

При планировании аудита аудитор должен сделать необходимые запросы руководству аудируемого лица, чтобы:

- понять оценку руководством аудируемого лица риска существенных искажений финансовой (бухгалтерской) 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 соответствующего служебного расследования, проведенного до начала аудита;
- определить, были ли руководством аудируемого лица в отчетном периоде обнаружены существенные ошибки.

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 финансовой (бухгалтерской) 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, являются достаточными 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 финансовую (бухгалтерскую) отчетность в целом либо конкретный счет бухгалтерского учета, группу однотипных операций или предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчет-

ности 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.

Если аудитор подтверждает либо оказывается не в состоянии сделать вывод о том, была ли финансовая (бухгалтерская) отчетность существенно искажена в результате недобросовестных действий и ошибок, он должен рассмотреть последствия этого для результатов аудита и выполнить требования, предусмотренные федеральными правилами (стандартами) № 4 и 6.

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.

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 финансовой (бухгалтерской) отчетности, установленные аудитором при проведении аудита, являются несущественными по отдельности и в совокупности для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом. Краткое изложение таких искажений должно быть включено в заявление руководства или прилагаться к нему;
- информирует аудитора о всех важных фактах, относящихся к любому недобросовестному действию;
- дает оценку риска того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность может содержать существенные искажения, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок;
- признает свою ответственность за надлежащее составление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

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, является необходимым для принятия руководством аудируемого лица соответствующих 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникшие в результате ошибок;
- искажения, которые могут вызвать существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности в будущем.

Если аудитор приходит к выводу о невозможности завершения аудита по причине искажения финансовой (бухгалтерской) 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 органам.

Преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности — результат преднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Оно совершается в корыстных целях, чтобы ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской

отчетности. Но аудитору следует учитывать, что вывод о преднамеренных действиях (или бездействии) персонала экономического субъекта, ведущих к появлению искажений в бухгалтерской отчетности, может быть сделан только уполномоченным на то органом.

Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности — результат непреднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Оно может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в полноте учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта может быть существенным (т.е. влияющим на достоверность его бухгалтерской отчетности в настолько сильной степени, что квалифицированный пользователь его бухгалтерской отчетности может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения) или несущественным.

В процессе аудита аудиторской организации следует оценить риск появления искажений бухгалтерской отчетности и риск их обнаружения. Здесь аудиторская организация должна учитывать факторы, способствующие повышению риска появления как непреднамеренных, так и преднамеренных искажений. К факторам внутрихозяйственной деятельности экономического субъекта, способствующим появлению искажений, относятся:

- наличие значительных финансовых вложений в кризисные отрасли экономики;
- несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объемов продаж (производства) экономического субъекта или значительному снижению прибыли;
- зависимость экономического субъекта в определенный период от одного или небольшого числа заказчиков или поставщиков;
- изменения в практике договорных отношений или в учетной политике, которые ведут к значительному изменению величины прибыли;
- нетипичные сделки экономического субъекта, особенно в период окончания года, которые существенно влияют на величину финансовых показателей;
- наличие платежей за услуги, которые явно не соответствуют предоставленным услугам;
- особенности организационно-управленческой структуры экономического субъекта, ее недостатки;

- особенности структуры капитала и распределения прибыли;
- наличие отклонений от установленных правил в ведении бухгалтерского учета и организации подготовки бухгалтерской отчетности.

К факторам, отражающим особенности состояния конкретной отрасли финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и экономики страны в целом, способствующим появлению искажений, относятся:

- состояние отрасли экономики и экономики страны в целом — кризис, депрессия, подъем;
- отраслевые особенности несостоятельности (банкротства) экономического субъекта в связи с кризисным состоянием отрасли;
- особенности производственной деятельности экономического субъекта, технологические особенности производства.

При проведении аудиторской проверки, в том числе при планировании аудита, аудиторская организация должна учитывать возможное наличие искажений бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта. Исходя из этого, аудиторская организация разрабатывает аудиторские процедуры и оценивает риск искажений бухгалтерской отчетности. В то же время аудиторской организации не следует в процессе аудита специально вести поиск фактов, указывающих на наличие искажений бухгалтерской отчетности.

При выявлении искажений бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация должна оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности во всех существенных отношениях. При этом следует учитывать возможные виды нарушений у экономического субъекта, ведущие к появлению искажений, такие как:

- отклонения от установленных законодательством правил ведения и организации бухгалтерского учета и отчетности;
- отсутствие или несоблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики отражения в бухгалтерском учете отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;
- нарушения гражданского, налогового и валютного законодательства;
- прочие нарушения, влияющие на искажение бухгалтерской отчетности.

В случае выявления искажений бухгалтерской отчетности аудитор должен корректировать разработанные им аудиторские процедуры в зависимости от:

- вида нарушений, ведущих к появлению искажений;
- степени существенности выявленных искажений;
- риска появления искажений при дальнейшей проверке и риска необнаружения искажений.

При выявлении искажений бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна оценить, насколько эффективно действующая у экономического субъекта система внутреннего контроля препятствует возникновению различных нарушений, ведущих к появлению искажений бухгалтерской отчетности. В случае вывода, сделанного аудиторской организацией, о более низкой (чем предполагалось ранее) способности системы внутреннего контроля препятствовать появлению искажений бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна пересмотреть свою предыдущую оценку надежности системы внутреннего контроля и уточнить в связи с этим объем и характер применяемых аудиторских процедур.

Выявленные в процессе аудита факты искажений бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна подробно отразить в своей рабочей документации, оформленной в установленном порядке: включить сведения о выявленных искажениях в аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности при проведении обязательного аудита или в отчет аудитора — при проведении инициативного аудита различной целевой направленности.

Аудиторская организация ответственна за:

- выражение объективного и обоснованного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, представленного в письменном виде в аудиторском заключении и (или) отчете руководству проверяемого экономического субъекта;
- правильность и полноту данных, отраженных в заключении и (или) отчете аудитора, о выявленных им существенных искажениях бухгалтерской отчетности;
- несоблюдение конфиденциальности коммерческой информации экономического субъекта, выразившееся в разглашении сведений о выявленных искажениях бухгалтерской отчетности третьим лицам (за исключением случаев, прямо предусмотренных действующим законодательством).

Персонал проверяемого экономического субъекта, в том числе его руководство, несет ответственность за:

- возникновение преднамеренных и непреднамеренных искажений бухгалтерской отчетности;
- непринятие мер по предупреждению возникновения подобных искажений;
- неустранение или несвоевременное их устранение.

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 — установить, 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 достаточное количество аудиторских доказательств, необходимых для обоснования сделанных выводов;
- аудиторская проверка в целом проведена в соответствии с требованиями внутренних стандартов аудиторской организации.

11.2. Информация аудитора руководству аудируемого лица по результатам проведения аудита

Результаты аудиторской проверки должны быть представлены в двух документах — аудиторском заключении и 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. 6 и федеральном правиле (стандарте) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» (см. подробнее гл. 1.3, 1.4).

Второй документ — информация, полученная по результатам аудита, — не регламентирован федеральным стандартом № 22 «Сообщения информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», и поэтому необходимо привести общие рекомендации в части подготовки этой информации.

Такая информация может быть представлена в устной и письменной форме. Подобное положение связано с прогрессом в области аудиторских проверок, повышением качества ведения бухгалтерского учета в России по сравнению с периодом 1990-х годов.

Рассмотрим требования к информации, которая должна быть предоставлена аудируемому лицу. Эти требования разработаны с учетом международных стандартов аудита в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, руководству (руководящим работникам) аудируемого лица и представителям собственника этого лица.

Информация представляет собой сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Такие сведения, по мнению аудитора, являются одновременно важными для руководства и представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) 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. Руководство аудируемого лица представляют лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление финансово-хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой (бухгалтерской) 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 либо 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 соблюдения требований 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:

1) общий подход аудитора к проведению аудита и его объему, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;

2) выбор или изменение руководством аудируемого лица принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;

3) возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица каких-либо значимых рисков и внешних факторов, которые должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, судебных разбирательств);

4) предлагаемые аудитором существенные корректировки финансовой (бухгалтерской) отчетности, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом;

5) существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно вести свою деятельность;

6) разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для финансовой (бухгалтерской) 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;

7) предполагаемые модификации аудиторского заключения;

8) другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника (например, существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся недобросовестных действий руководства);

9) 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. Для этого аудитор заранее должен обсудить с представителями собственника и руководства аудируемого лица порядок, принципы и сроки сообщения такой информации. В случае необходимости решения срочного вопроса аудитор может сообщить о нем раньше, чем это было согласовано предварительно.

Если аудит проводится единовременно, например после окончания отчетного года, то информация сообщается в процессе или после окончания проверки.

Формы сообщения информации надлежащим получателям могут быть представлены в устной или письменной форме. На решение аудитора о том, сообщать ли 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 и представляющей интерес для управления, 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 аудитор 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 финансовой (бухгалтерской) 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 настоящем федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности, но могут влиять на содержание, форму и сроки представления аудитором информации надлежащим получателям.

Таким образом можно сделать некоторые выводы по поводу представления информации. Письменную информацию целесообразно составлять не менее чем в двух экземплярах. Один экземпляр такой информации передается представителю аудируемого лица, указанному в договоре, а второй экземпляр 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.

Таким образом, и письменная и устная информация представляется экономическому субъекту регулярно при проведении аудиторской проверки. При этом информация может содержать как новые сведения, так и информацию, полученную по результатам предыдущего аудита.

Это необходимо, если аудитор считает, что сведения информации могут иметь значение для достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего года. Если информация представляет интерес для управления экономическим субъектом, то она может быть повторно представлена представителям собственника аудируемого лица. Отметим, что письменная информация обычно хранится в архивном файле, созданном по аудируемой организации, и по мере необходимости может быть использована при дальнейших проверках.

11.3. Структура и содержание аудиторского заключения. Виды аудиторских заключений

В ходе обязательного аудита все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки — формирование объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Это мнение и составляет содержание *аудиторского заключения*.

При составлении аудиторского заключения аудитор руководствуется положениями федерального правила (стандарта) «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности» и федеральными правилами (стандартами) «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».

Как говорилось, 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 (в рублях) Российской Федерации. Исправления в аудиторском заключении 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.

Рекомендации по составлению аудиторского заключения по результатам обязательного аудита содержатся в ст. 6 Закона «Об аудиторской деятельности», в федеральном стандарте аудиторской деятельности «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудиторское заключение является официальным документом о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) 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 степени соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности законодательству Российской Федерации аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения в целях проводимого аудита существенности показателей бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности «Существенность в аудите».

Аудиторское заключение включает в себя:

- 1) наименование;
- 2) адресата;
- 3) следующие сведения об аудиторской организации (аудиторе): организационно-правовую форму 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;
- 4) 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;
- 5) вводную часть;
- 6) часть, описывающую объем аудита;
- 7) часть, содержащую мнение аудитора;
- 8) дату аудиторского заключения;
- 9) подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например должностными лицами аудируемого лица, советом директоров.

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 финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В вводной части аудиторского заключения отмечается следующее.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации УУУ 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 финансовой (бухгалтерской) 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.

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, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

При описании объема необходимо отметить, что аудит проводился или путем сплошной проверки документов и системы внутреннего контроля, или на выборочной основе. Если аудит проводился на выборочной основе, то он включал в себя:

- изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В части, содержащей мнение аудитора, должно быть отмечено, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Помимо мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Изложение информации в части, содержащей аудиторское мнение, может быть примерно следующим:

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) 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 финансовую (бухгалтерскую) отчетность события и операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и представленной руководством аудируемого лица, аудитор не должен

указывать в заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения финансовой (бухгалтерской) 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 финансовая (бухгалтерская) 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторское заключение с точки зрения оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть безоговорочно положительным или модифицированным.

В свою очередь, модифицированное аудиторское заключение может содержать:

- привлекающую внимание часть;
- оговорку;
- отказ от выражения мнения;
- быть отрицательным.

Безоговорочно положительное заключение. Такое заключение означает, что финансовая (бухгалтерская) 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации.

Ниже приводится пример аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения.

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ
ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) 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)

Является членом _____

(указать наименование саморегулируемой

организации аудиторов)

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 финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) 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 финансовой (бухгалтерской) 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 саморегулируемую организацию аудиторов);
- 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 финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) 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, в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

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

Все остальные виды заключений, кроме безоговорочно положительного, являются *модифицированными*.

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 финансовой (бухгалтерской) 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 финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор в случае необходимости 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 (иную, нежели соблюдение принципа непрерывности деятельности), прояснение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) 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.

Приведем пример модифицированного аудиторского заключения в части, привлекающей внимание.

Первая часть аналогична безоговорочно положительному до абзаца «по нашему мнению» и далее. После этого абзаца указывается следующее.

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «YYY» (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. руб. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации «YYY».

Отметим, что включение привлекающей внимание части с описанием проблемы, связанной с соблюдением принципа непрерывности деятельности или со значительной неопределенностью, обычно является достаточным для выполнения аудитором своих обязанностей по подготовке аудиторского заключения. Тем не менее в некоторых случаях, например в случае большого числа факторов неопределенности, значительных для финансовой (бухгалтерской) 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 финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не раскрытой (недостаточно полно раскрытой) или раскрытой некорректно в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности. Например, если, по мнению аудитора, необходимо изменить либо дополнить какие-либо пояснения, содержащиеся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, а аудируемое лицо отказывается внести такие изменения 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- 1) имеется ограничение объема работы аудитора;
- 2) имеется разногласие с руководством относительно:
 - допустимости выбранной учетной политики;
 - метода ее применения;
 - адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Обстоятельства, указанные в п. 1, могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Обстоятельства, указанные в п. 2, 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, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глу-

боко, 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 имеет место 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) 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 финансовой (бухгалтерской) 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 финансовую (бухгалтерскую) 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отметим обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, не являющегося безоговорочно положительным.

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 мне-

нию 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 финансовой (бухгалтерской) 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 следующую примерно информацию.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) 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 финансовой (бухгалтерской) 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 финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводил-

ся на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(Описание разногласий)

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» 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 прикладывается полный комплекс бухгалтерской отчетности экономического субъекта за соответствующий финансовый год, в отношении которой проводился аудит.

В Законе «Об аудиторской деятельности» введено понятие «*заведомо ложное заключение*». В п. 5 ст. 6 сказано: «Заведомо ложное аудиторское заключение — аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда».

Введение понятия «заведомо ложное аудиторское заключение» определяет ответственность за выдачу такого заключения.

11.4. 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 аудиторского заключения. Эти вопросы нашли отражение в федеральном стандарте аудиторской деятельности «События после отчетной даты».

Аудитору следует принимать во внимание влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение событий, произошедших после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных. В финансовой (бухгалтерской) 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 в целях получения достаточных аудиторских доказательств, что все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) 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 финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и обычно включают:

1) анализ методов, установленных руководством аудируемого лица для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

2) 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;

3) анализ последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;

4) направление запросов юристам аудируемого лица или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;

5) направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты, которые могли бы повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, касающихся, в частности, следующих вопросов:

- каково 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 ли продажа активов;
- имели ли место или планируются ли 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 ли внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок;
- произошли ли или могут ли произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, применявшейся при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, например события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения непрерывности деятельности.

Если аудитору становится известно о событиях, оказывающих существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, аудитору следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении финансовой (бухгалтерской) 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 финансовую (бухгалтерскую) отчетность, несет руководство аудируемого лица.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Если руководство аудируемого лица вносит изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и представить руководству новое аудиторское заключение по измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты подписания или утверждения измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и, разумеется, 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 финансовая (бухгалтерская) отчетность и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в финансовую (бухгалтерскую) 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности было выдано аудируемому 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, что аудируемое лицо не должно представлять финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам. Если впоследствии финансовая (бухгалтерская) 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 представления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся на-

правления любых запросов относительно данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если после представления пользователям финансовой (бухгалтерской) 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия. В данном случае имеются в виду финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством Российской Федерации порядке.

Если руководство аудируемого лица пересматривает финансовую (бухгалтерскую) 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 финансовую (бухгалтерскую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и представить новое заключение по пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности, а значит, 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 финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата представления финансовой (бухгалтерской) отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

11.5. Аудиторское заключение по специальным аудиторским заданиям

Наряду с обязательным аудитом в практике аудиторской деятельности возникает необходимость проведения проверок по специальным аудиторским заданиям и выдачи по их результатам 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».

Заказчиками специального аудиторского задания могут выступать:

- 1) государственные и правоохранительные органы в случаях, прямо установленных актами законодательства Российской Федерации;
- 2) органы, выдавшие лицензии;
- 3) 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. 2, понимаются органы, выдавшие лицензии на осуществление прочих аудиторских услуг. Под иными правоспособными юридическими и физическими лицами (п. 3) понимаются лица, не подпадающие под действие п. 1 и 2, т.е. счетные и контрольные палаты, собственники и инвесторы экономических субъектов, вышестоящие органы экономического субъекта.

екта, 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 приговора (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 (заказавшим) 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, поручившему (заказавшему) выполнение 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.

Примерная структура заключения аудитора по всем специальным аудиторским заданиям имеет следующий вид.

- 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 соответствующее 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.
- Дата выдачи заключения.
- Подпись руководителя аудиторской организации или индивидуального аудитора.

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 (товариществу) 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.

Аудитор, выполняя специальное задание по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, должен помнить о том, что каждая статья отчетности, как правило, связана с другими статьями отчетности. 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.

Аудитор, оценивая возможность выполнения специального задания, должен поставить в известность лицо, поручившее выполнение задания, что для выполнения задания необходима дополнительная бухгалтерская информация, и определить, какая именно.

В отличие от аудита достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом при выполнении специальных аудиторских заданий определение уровня существенности затруднено. Если для выполнения специального аудиторского задания не представлена

бухгалтерская отчетность экономического субъекта, то величина оборотов по какому-либо бухгалтерскому счету представляется 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 несущественна.

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 (контрактов), 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 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 (контрактов), регулирующих гражданско-правовые отношения, только после того, как полностью рассмотрены вопросы бухгалтерского учета и аспекты налогообложения на всех этапах реализации договора (контракта). 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 существенным 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). К такой финансовой отчетности не относятся соглашения по бухгалтерскому учету, сформированные для каких-либо специфических целей. 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 подготовлен. 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», «растра-

та», «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 процессуальным 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, произошедших 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.

Применение компьютерных информационных технологий в аудиторской деятельности

12.1. Автоматизированная информационная система аудиторской деятельности

Основным содержанием аудиторской деятельности, особенно проведения аудита, является работа с большими информационными массивами, имеющими форму как бумажных документов, так и электронных баз данных. Поэтому использование персональных компьютеров (ПК) в этой деятельности является естественным ходом прогресса в области информационных технологий.

Применению ПК и современных информационных технологий в аудиторской деятельности посвящены не только научные публикации, но и стандарты аудиторской деятельности.

В системе российских правил (стандартов) эти вопросы 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». Из приведенного списка российских стандартов видно, что для российских аудиторов разработаны наиболее существенные из стандартов, имеющих отношение к компьютеризации аудита. 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 правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД), как «Планирование аудита», «Документирование аудита», «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

В действующих в настоящее время ФПСАД, пришедших на смену российским, отдельным стандартам, посвященных применению ПК в аудите, нет, поэтому основные положения упомянутых

российских стандартов не потеряли своей актуальности и сейчас. 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.

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 раскрыты в первом и втором правилах (стандартах) из перечисленных выше. Эти два стандарта тесно взаимосвязаны. При этом первый имеет большее отношение к аудируемым лицам, а второй — непосредственно к аудиторам и аудиторским организациям.

В настоящее время сложились благоприятные условия, когда и аудируемое лицо, и аудитор располагают и используют ПК. Однако само по себе наличие персональных компьютеров в бухгалтерии аудируемого лица или у аудитора еще не является достаточным поводом считать, что бухгалтерский учет или аудит ведутся в условиях системы компьютерной обработки данных (КОД). Важно, чтобы у экономического субъекта были автоматизированы работы по внутреннему контролю, бухгалтерскому учету и другим процессам управления, т.е. чтобы в процессе учета большие объемы учетной информации обрабатывались с использованием ПК. Компьютерная обработка имеет место в случаях, когда с помощью компьютерной техники осуществляется обработка значительных объемов учетной информации независимо от следующих факторов:

1) компьютер используется экономическим субъектом самостоятельно или по договору с третьей стороной;

2) компьютер используется экономическим субъектом для обработки экономической информации во всех аспектах хозяйственной деятельности и ее учета или только для автоматизации обработки информации по отдельным видам фактов хозяйственной жизни, отдельным участкам учета.

Аналогична и оценка степени компьютеризации аудиторской деятельности. В аудиторских организациях и у индивидуальных аудиторов ПК могут использоваться не только для автоматизации управленческих работ, но и для проведения аудита у экономических субъектов. При этом понятие «использование ПК в аудите» весьма

общее и может включать следующие направления использования (табл. 12.1).

Таблица 12.1 Варианты использования ПК в аудиторской деятельности

Вариант	Виды выполняемых работ с использованием компьютера
I	Выполнение таких функций управления хозяйствующим субъектом, как учет, планирование, анализ и т.д.
II	Выполнение расчетов, печать типовых форм аудиторских документов, опросных листов, анкет, планов, программ, отчетов и др.
III	Использование нормативно-правовой справочной базы в электронном виде (системы «Гарант», «Кодекс», «КонсультантПлюс» и др.)
IV	Выполнение аудиторских процедур по тестированию надежности системы внутреннего контроля и достоверности остатков (сальдо) и результатов учета однотипных хозяйственных операций (оборотов) по счетам бухгалтерского учета
V	Составление альтернативного баланса и необходимых регистров учета, форма отчетности
VI	Выполнение аналитических процедур и расчетов
VII	Выполнение услуг сопутствующих и связанных с аудитом

В федеральном стандарте аудиторской деятельности № 8 отмечено, что аудиторы особое внимание уделяют анализу надежности автоматизированных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и оценке риска существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, источниками которого являются недостатки этих систем. При планировании и проведении аудита с применением ПК выявление и оценка риска существенных искажений и его составляющих, присущих автоматизированным информационным системам, используемым в учете, имеют большое значение.

Аудиторская деятельность представляет собой информационную систему, так как включает три ее основных компонента:

- 1) информацию как предмет и продукт труда;
- 2) средства, методы и способы переработки информации;
- 3) персонал, который реализует информационный процесс.

Автоматизация аудиторской деятельности стала возможной благодаря сложившимся предпосылкам.

1. 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 систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, расчетами экономических показателей, реализацией различных запросов к базе данных, создаваемой в автоматизированной системе бухгалтерского учета (АСБУ), выработать рекомендации по стратегии улучшения финансово-хозяйственной деятельности.

2. Автоматизация бухгалтерского учета. В процессе работы АСБУ формируется информация о хозяйственной деятельности экономического субъекта в форме электронной базы данных, анализ которой возможен с применением компьютера.

3. Математические методы экономического анализа. Существующий математический аппарат анализа финансово-хозяйственного состояния экономического субъекта позволяет разработать и реализовать автоматизированные системы анализа.

4. 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.

5. 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.

В настоящее время на рынке информационных технологий уже появились пакеты прикладных программ, позволяющие использовать компьютеры в работе аудиторов и создавать комплексные системы автоматизации аудиторской деятельности (СААД).

Задачи аудиторской деятельности отражаются в функциональной структуре СААД, а факторами или условиями ее работы, выполнения предусмотренных задач являются информационное, техническое, математическое, программное, технологическое, организационное, правовое и эргономическое обеспечение. *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. Особенностью информационного обеспечения СААД является наличие двух составляющих: информации, получаемой от аудируемого лица в форме документации и копий баз данных, с одной стороны, и информационно-справочной системы, библиотеки аудиторской документации, специфических справочников, используемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами в управлении и при выполнении аудита и услуг, связанных и сопутствующих аудиту, — с другой.

Техническое обеспечение предполагает комплекс вычислительной и организационной техники, средства обработки, передачи и вывода информации. В практике аудита возможно использование аудиторами как ПК, предоставляемых аудируемым лицом, так и собственных ПК аудиторской организации. *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. Состав алгоритмов определяется функциональной структурой СААД. *Программное обеспечение* включает операционную систему и пакеты прикладных программ, реализующих алгоритмы обработки информации в СААД. *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 разных 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 задачи управления аудиторской организацией как хозяйствующим субъектом (эти задачи в данном курсе не рассматриваются, так как они практически не отличаются от описанных в теории управления) и два основных направления аудиторской деятельности: собственно аудит и услуги, сопутствующие и связанные с аудитом.

Собственно аудит состоит из последовательного выполнения комплексов работ, осуществляемых в несколько этапов:

- предварительное ознакомление с особенностями экономического субъекта, заключение договора о проведении аудита;
- анализ организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, оценка риска существенных искажений и его составляющих, расчет общего и частных уровней существенности;
- составление общего плана и программы аудита, составление заданий исполнителям;

- тестирование надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, выполнение аудиторских процедур по существу и аналитических 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, которые играют далеко не последнюю роль в его деятельности.

Сопутствующие и прочие аудиторские услуги включают самые разные виды работ, многие из которых можно эффективно выполнять с использованием средств вычислительной техники.

12.2. Применение информационных технологий при проведении аудиторской проверки

Рассмотрим содержание основных этапов проведения аудиторской проверки с применением компьютеров в процессе ее подготовки и проведения.

Этап I — предварительное ознакомление с особенностями экономического субъекта. Такое ознакомление, проводимое в соответствии с ФПСАД № 8, может быть выполнено только путем просмотра документов, описывающих основные виды деятельности, организационную и производственную структуру, регистрационных и лицензионных документов, статистических отчетов, экономических публикаций и т.д. Если интересующая аудитора информация содержится в базе данных АСБУ в доступной аудитору электронной форме, то последний может переносить в свои рабочие документы фрагменты документации в режиме редактирования.

Этап II — анализ организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, оценка риска существенных искажений и его составляющих, расчет общего и частных уровней существенности. Он осуществляется также в соответствии с ФПСАД № 8, а также № 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. п. 5.2). 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 рабочего аудиторского документа (см. подробнее п. 13.3).

Для реализации данной технологии анализа УП в базу данных СААД должен входить справочник «Нормативная учетная политика» (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 окнах УП и НУП.

Результаты анализа приводятся в виде табл. 12.2.

Таблица 12.2. 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 гр. 3 — из УП. При отсутствии такого раздела в УП в гр. 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, ознакомившись 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 записей с количественной и суммовой оценкой каждой используемой корреспонденции.

В результате обработки данных ЖБП может быть получена рабочая таблица применяемых бухгалтерских записей (проводок), (табл. 12.3).

Таблица 12.3. Рабочая таблица бухгалтерских записей (проводок)

Счет (субсчет) дебетуемый	Счет (субсчет) кредитуемый	Количество записей	Сумма по корреспонденции	Примечание
1	2	3	4	5
0101	0801	28	1 350 000	
0102	6001	15	436 970	Некорректно
...	...	...	...	...
Итого		10 351	234 563 780	

В гр. 3 по каждой корреспонденции, определяемой гр. 1, 2, заносится количество записей ЖБП, содержащих корреспонденцию, а в гр. 4 — накопленная сумма по всем этим записям.

Итог гр. 3 характеризует объем проверяемого массива, а ее строки — количество однотипных учитываемых операций. Строки гр. 4 дают представление о значимости отдельных корреспонденций для оценки достоверности проверяемой информации 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.

В гр. 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, 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. 12.4).

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 отбора, выделения счетов (субсчетов) для углубленной проверки разрабатываются каждой аудиторской фирмой или аудитором и являются их ноу-хау.

Таблица 12.4. Рабочая аналитическая таблица сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета

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

Этап III — анализ системы внутреннего контроля (СВК). Также проводится аудитором в соответствии с ФПСАД № 8 для определения допустимого аудиторского риска необнаружения. Допустимый аудиторский риск необнаружения зависит от результатов оценки РСИ, присущего системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

На этапе, предшествующем планированию аудиторской проверки, оценку надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля выполняют с использованием тестов (примеры таких тестов приведены в п. 5.2). 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 проводок — 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;
- 6) 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 могут 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.

Проверка СВК на отдельном участке учета дает большую эффективность, так как количество используемых на нем первичных документов, учитываемых операций и бухгалтерских проводок ограничено, и эти элементы аудитором могут быть проверены с большей тщательностью. При этом аудитор прежде всего должен обратить внимание на необычные или некорректные проводки и проверить реакцию на них СВК. Если выделенные проводки обоснованы, 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 отсутствии 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.

Оценка СВК за формированием регистров бухгалтерского учета по ЖБП нетрудоемка, 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.

На этом этапе также рассчитывается общий уровень существенности.

Процедура определения уровня существенности может быть автоматизирована.

Определение уровня существенности проиллюстрировано примером расчета по данным аналитической табл. 12.5, содержащей основные показатели деятельности экономического субъекта (см. подробнее п. 5.1).

**Таблица 12.5. Расчет показателей деятельности
экономического субъекта**

<i>Базовый показатель</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 гр. 1 и учитываемый процент в гр. 3 могут быть выбраны по усмотрению аудитора, согласно внутрифирменному стандарту; данные гр. 2 вводятся из бухгалтерской отчетности; значения в гр. 4 получают расчетным путем ($\text{гр. 2} \cdot \text{гр. 3} : 100$). Далее рассчитывается среднее арифметическое данных гр. 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 гр. 2 заносятся средние показатели за последние 2—3 года.

Внутренним стандартом аудиторской организации должны быть определены: состав показателей, заносимых в гр. 1; принцип определения данных, заносимых в гр. 2; значения гр. 3 и критерий, по которому следует отбрасывать значения, отличающиеся от среднего арифметического.

Окончательное, уточненное значение среднего показателя гр. 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. 12.5, 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 п. 5.1).

Другая, не менее важная задача на этапе планирования — определение допустимого риска необнаружения.

Подходы к определению допустимого риска необнаружения подробно описаны в п. 5.2. Взаимосвязь между составляющими аудиторского риска иллюстрирует табл. 12.6. В этой таблице аудиторский риск определен в зависимости от оценок неотъемлемого риска и риска СВК. Эти оценки как составляющие оценки риска существенных искажений даются аудитором при ознакомлении с особенностями организации АСБУ и СВК.

Таблица 12.6. Оценка составляющих аудиторского риска

Оценка неотъемлемого риска	Оценка допустимого риска необнаружения при разной оценке риска СВК		
	Высокий	Средний	Низкий
Высокий	Наинизший	Ниже среднего	Средний
Средний	Ниже среднего	Средний	Выше среднего
Низкий	Средний	Выше среднего	Наивысший

Если риски АСБУ и СВК имеют вероятностную оценку, допустимый риск необнаружения ошибок при аудите может быть рассчитан по формуле (см. п. 5.2)

$$P_H = P_{AP} / (P_R \cdot P_{CK}) = P_{AP} / P_{CI},$$

где P_H — допустимый риск необнаружения при аудите;

P_{AP} — принятый аудиторский риск;

P_R — вероятность необнаружения ошибки при работе АСБУ;

P_{CK} — вероятность необнаружения ошибки при работе СВК;

P_{CI} — вероятность того, что в представленной для проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения.

В описанных случаях качественную или количественную оценку можно получить автоматически, если аудитор располагает объективными оценками P_R , P_{CK} или P_{CI} .

Таким образом, итогом проведения второго этапа являются оценка риска существенных искажений и его составляющих — неотъемлемого риска, риска СВК, определение допустимого аудиторского риска необнаружения и уровня существенности исходя из условий конкретной проверки.

Этап IV — планирование и разработка программы аудита. Проводится в соответствии с ФПСАД № 3 «Планирование аудита» (см. подробнее п. 8.3).

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 особен-

ностей бухгалтерского учета (его автоматизации) и возможности применения компьютеров в процессе аудита закреплено в нескольких ФПСАД — № 3, 8, 16. 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.

Э т а п V — тестирование надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудиторских процедур по существу и аналитических аудиторских процедур. На каждом участке учет имеет свою специфику и выполняется в соответствии с комплексом ФПСАД.

К непосредственному выполнению процедур проверки аудитор приступает, имея достаточную информацию об участке учета, полученную на предыдущих этапах. Предполагается, что уже выполнена предварительная 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 неактуален. 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.

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, неактуальные, 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.

Э т а п VI — *формирование аудиторского заключения*. Это обобщение результатов, полученных на всех предыдущих этапах.

В соответствии с ФПСАД № 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 — письменная информация аудитора о выполненной проверке и ее результатах, адресованная руководству аудируемого лица и носящая 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 нахо-

дить необходимые выдержки в нормативной документации и переносить их для обоснования тех или иных утверждений в текст аналитической части.

12.3. Информационные технологии при оказании аудиторских услуг

Помимо проведения аудиторских проверок аудиторская деятельность включает выполнение услуг, сопутствующих или связанных с аудитом. Состав и содержание этих услуг рассмотрены в гл. 3

Выполнение услуг, сопутствующих аудиту, регламентируется ФПСАД № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации», № 31 «Компиляция финансовой информации», № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности. Как следует из сути этих услуг, все они в той или иной степени являются составляющими полной аудиторской проверки, и поэтому все рекомендации по применению ПК при их выполнении соответствуют рекомендациям по проведению аудита.

Прочие услуги, связанные с аудитом, перечислены в ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ. 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, организации 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, графиков. 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 разные аспекты и подходы к анализу деятельности администрации с точки зрения оптимальности принимаемых ею решений, описаны математические модели для определения оптимальных значений отдельных экономических показателей, в частности:

- 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;

¹ Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1999.

- 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.

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 КонсультантПлюс, Гарант и др. Вторую — используя различные редакторы, из которых наиболее распространен Microsoft Word.

Вопросы для самопроверки

1. Какие российские 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. Рассмотрите основные принципы проведения аудита с применением компьютеров.
6. Для выполнения каких видов сопутствующих и прочих аудиторских услуг применяются персональные компьютеры?

Практический аудит

- Глава 13. Методика аудиторской проверки общих документов организации
- Глава 14. Методика аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта
- Глава 15. Методика аудиторской проверки учета основных средств
- Глава 16. Методика аудиторской проверки учета нематериальных активов
- Глава 17. Методика аудиторской проверки учета материально-производственных запасов
- Глава 18. Методика аудиторской проверки учета операций по кассе
- Глава 19. Методика аудиторской проверки учета операций по внешнеэкономической деятельности
- Глава 20. Методика аудиторской проверки учета операций по расчетному и прочим счетам в банках
- Глава 21. Методика аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками
- Глава 22. Методика аудиторской проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда и соблюдению трудового законодательства
- Глава 23. Методика аудиторской проверки учета затрат на производство
- Глава 24. Методика аудиторской проверки учета финансовых вложений
- Глава 25. Методика аудиторской проверки учета продаж готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг)
- Глава 26. Методика аудиторской проверки учета кредитов и займов
- Глава 27. Методика аудиторской проверки учета финансовых результатов и их использования

Методика аудиторской проверки общих документов организации

13.1. Экспертиза учредительных документов аудируемого лица

Среди документов, обрабатываемых и хранимых в организации, особое место занимают те, которые определяют статус этой организации, права и обязанности ее учредителей. Аудитор должен в первую очередь познакомиться со следующими комплексами документов:

- 1) учредительными документами;
- 2) связанными с формированием уставного капитала;
- 3) определяющими расчеты с учредителями;
- 4) отражающими налогообложение при формировании уставного капитала и расчеты с учредителями.

Первый комплекс включает проверку юридических оснований на право функционирования экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством, второй — проверку правильности и своевременности формирования уставного капитала, третий — проверку правильности формирования уставного капитала, промежуточных и окончательных расчетов с учредителями (участниками), четвертый — проверку начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей.

При анализе этой документации необходимо решить (вытекающие из содержания этих комплексов следующие задачи):

- проверить юридические основания на право функционирования экономического субъекта;
- подтвердить правильность формирования уставного капитала;
- подтвердить правильность промежуточных и окончательных расчетов с учредителями;
- установить полноту и своевременность формирования уставного капитала;

- установить полноту и правильность расчетов с учредителями;
- подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в части: 1) величины и структуры уставного капитала; 2) задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал; 3) наличия собственных акций, выкупленных у акционеров; 4) задолженности учредителям (участникам) по выплате доходов; 5) организационных расходов. Финансовые вложения в части вложения в уставные капиталы других экономических субъектов;
- установить правильность, наличие расчетов и оснований оценки вносимых в качестве вкладов в уставный капитал материальных ценностей (включая объекты недвижимости), нематериальных активов, ценных бумаг и т.д.;
- установить правильность и своевременность получения доходов от участия в уставных капиталах других экономических субъектов;
- установить юридические основания для вхождения, участия и выбытия из уставных капиталов других экономических субъектов;
- установить правильность начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей.

В ходе аудиторской проверки экономического субъекта аудитор должен осуществить экспертизу учредительных документов 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.

Полученная в ходе экспертизы учредительных документов информация может быть использована при проверке других участков и операций учета. Поэтому в рабочих документах 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 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 форме;
- 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».

Аудиторская организация, аудитор при проверке общих документов организации обязаны руководствоваться следующими нормативными документами: Гражданским кодексом, Налоговым кодексом, федеральными законами «О бухгалтерском учете», «Об аудиторской

деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, «Об акционерных обществах», «О рынке ценных бумаг», «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ, «О лицензировании отдельных видов деятельности», федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности в Российской Федерации, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУЗ/2006, утв. приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н, Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н, Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утв. приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, письмом Минфина России от 24 июля 1992 г. № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях», Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

Проверке подлежат следующие 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, которые находятся 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.

Кроме того, аудитор должен проверить следующее: 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; документы, подтверждающие внесе-

ние долей учредителей в уставный капитал в денежной, материальной, нематериальной форме 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 форме; годовая отчетность; отчетность на дату ликвидации или реорганизации аудируемого субъекта.

Планирование аудиторской проверки общих документов и учета расчетов с учредителями осуществляется на основании сводного общего плана и сводной программы аудита аудируемого субъекта.

План и программа проверки общих документов и расчетов с учредителями должны учитывать направления проверки, рассмотренные выше; их содержание приведено в табл. 13.1 и 13.2.

**Таблица 13.1. План проверки общих документов
и учета расчетов с учредителями**

Аудируемая компания ООО «Монолит»
 Аудируемый период с 1 января по 31 декабря 2009 г.
 Трудоемкость, человеко-час 100
 Руководитель аудиторской группы Иванов И.И.
 Состав аудиторской группы Иванов И.И., Петров И.Я.
 Планируемый риск необнаружения средний
 Планируемый уровень существенности _____

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Проверка учредительных документов	В течение года	Иванов И.И. Петров И.Я.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Проверка формирования уставного капитала	В течение года	Иванов И.И. Петров И.Я.	
3	Проверка расчетов с учредителями	В течение года	Петров И.Я. Иванов И.И.	
4	Проверка начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей	В течение года	Петров И.Я. Иванов И.И.	

Руководитель аудиторской организации _____
 (подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
 (подпись)

**Таблица 13.2. План проверки общих документов
и учета расчетов с учредителями**

Аудируемая компания ООО «Монолит»
 Аудируемый период с 1 января по 31 декабря 2009 г.
 Трудоемкость, человеко-час 100
 Руководитель аудиторской группы Иванов И.И.
 Состав аудиторской группы Иванов И.И., Петров И.Я.
 Планируемый риск необнаружения средний
 Планируемый уровень существенности _____

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период прове- дения	Исполнитель	Рабочие докумен- ты аудитора	Примеча- ние
1	Проверка учредитель- ных документов	В тече- ние года	Иванов И.И. Петров И.Я.		Согласно сводной програм- ме аудита экономи- ческого субъекта
1.1	Проверка учредитель- ных документов			Копии учреди- тельных докумен- тов	
1.2	Проверка наличия разрешительных доку- ментов на право зани- маться определенными видами деятельности			Копии разреше- ний, лицензии и т.п.	
1.3	Прослеживание отра- жения уставного капи- тала, долей, распреде- ленным согласно учре- дительным документам			Копии учреди- тельных докумен- тов, регистров бухгалтерского учета, баланса	
1.4	Сопоставление учре- дительных докумен- тов, решений акцио- неров, собственников, руководства экономи- ческого субъекта с дан- ными бухгалтерского учета по отражению видов деятельности			Копии учреди- тельных докумен- тов, копии реше- ний, регистры бухгалтерского учета	
1.5	Проверка докумен- тов, подтверждающих права собственности учредителей на иму- щество, вносимое в качестве вклада в уставный капитал			Договоры купли- продажи, патенты, авторские свиде- тельства, платеж- ные документы, нотариальные до- кументы	

Продолжение табл. 13.2

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период прове- дения	Исполнитель	Рабочие докумен- ты аудитора	Примеча- ние
1.6	Проверка регистрации изменений учредительных документов			Копии о регистрации и перерегистрации учредительных документов	
2	Проверка формирования уставного капитала	В течение года	Иванов И.И. Петров И.Я.		
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. 13.2

№ 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 течение года	Иванов И.И. Петров И.Я.		
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. 13.2

№ 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, справ- ки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении де- нежных средств	
4	Проверка начисления, удержания и перечис- ления налогов и иных обязательных платежей	В те- чение года	Иванов И.И. Петров И.Я.	НК РФ, ч. 2	
4.1	Проверка правильности расчетов по НДС			НК РФ, ч. 2, гл. 21, справки, расчеты	
4.2	Проверка правильности расчетов по нало- гу на прибыль			НК РФ, ч. 2, гл. 25, Отчет о прибылях и убытках, справ- ки, расчеты	
4.3	Проверка правильности расчетов по нало- гу на доходы физиче- ских 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)

План и программа проверки общих документов и учета 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 зако-

ном на дату регистрации общества, а для остальных коммерческих 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 об-

щества, 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—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, предоставленного 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 иму-

ществом, 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 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 «Расчеты 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 РФ 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: НДС, налогу на доходы физических лиц, налогу на прибыль и единому социальному налогу.

13.2. Экспертиза хозяйственных договоров на соответствие законодательству

Экспертиза хозяйственных договоров относится к аудиту системных вопросов в процессе проверки, который подразумевает изучение, анализ и оценку финансово-хозяйственных отношений с контрагентами аудируемого лица.

Данное направление является системным, потому что позволяет установить соответствие хозяйственной деятельности клиента требованиям законодательства, оценить процесс формирования финансовых результатов хозяйственной деятельности, и в конечном итоге воздействует на достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Экспертиза проводится как на этапе предварительного знакомства с аудируемым лицом (клиентом), так и на этапе сбора аудиторских доказательств в отношении каждой статьи (показателя) бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Кроме того, аудиту подвергаются прочие документы, являющиеся подтверждением законных оснований функционирования организации или индивидуального предпринимателя.

При аудиторской экспертизе хозяйственных договоров необходимо определить вид, предмет, состав контрагентов и существенные условия каждого договора. Правовая экспертиза договоров предполагает следующие действия.

1. Определение видов договоров (купли-продажи, аренды, комиссии, подряда, возмездного оказания услуг и др.), используемых клиентом в хозяйственной деятельности, и выполнение процедуры, устанавливающей их соответствие требованиям ГК РФ. На этом же этапе осуществляется группировка хозяйственных договоров для целей выборочно-сплошного наблюдения аудиторских процедур по существу на основе своего профессионального суждения и понимания особенностей бизнеса аудируемого лица.

2. Проверка соблюдения в хозяйственных договорах формальных признаков (правильное указание реквизитов), при этом следует обратить внимание на утвердительные подписи и наличие полномочий у лиц, подписавших договоры.

3. Проведение устного опроса (тестирования) руководства клиента для выяснения условий подготовительной работы перед заключением договора. В частности, уточняется, имеется ли досье на контрагентов, какой характер сотрудничества с контрагентами и т.д.

4. Анализ количественного и качественного состава поставщиков, покупателей и других контрагентов — местные (одногородные), иногородние, российские, иностранные и другие параметры, характеризующие их субъектный состав, т.е. анализ параметров, оказывающих существенное влияние на характер сотрудничества с аудируемым лицом, например, в части условий франко, страхования и т.п.

5. Изучение предмета договора, его сути. Договор должен толковаться в порядке, установленном гражданским законодательством, в договоре не должно быть двусмысленности, нечеткости. Не достигнув понимания сути хозяйственных договоров, аудитор не может оценить правильность отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности.

6. Изучение порядка расчетов по договорам, сроков исполнения обязательств, форм расчетов (наличные, безналичные, платежными поручениями, аккредитивами, чеками и др.). Аудитор не только выполняет процедуры на соответствие действующему законодательству, но и рассматривает характер расчетов с контрагентами с позиции экономических интересов клиента. Анализируются также формулировки форс-мажорных обстоятельств, предусмотренных в договорах, с позиций имущественных интересов клиента.

7. Выполнение аналитических процедур в отношении полученных и уплаченных штрафных санкций за несоблюдение условий хозяйственных договоров. Выясняется порядок организации пре-

тензионной работы в случае нарушения условий договоров путем опроса и инспектирования записей по счету 76, субсчет «Расчеты по претензиям», регистрации претензионных дел, их продвижения в судах, арбитражах, а также проведения полного анализа случаев отказов в удовлетворении предъявленных исков.

По результатам аудита хозяйственных договоров должна быть выяснена степень соответствия условий договоров с контрагентами содержанию отраженных в бухгалтерском учете операций. Результаты целесообразно оформить в специальных рабочих документах аудитора, которые информативно должны помочь аудитору выполнять процедуры тестирования учетных записей не только на счетах расчетов.

13.3. Экспертиза учетной политики аудируемого лица

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 аудитора 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.

Отметим, что 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 ее элементы.

Для проведения экспертизы основных элементов учетной политики целесообразно разработать типовой вариант и использовать его при проведении аудита (табл. 13.3).

В гр. 1 отражены положения учетной политики, в гр. 2 — ссылки на нормативный акт, которым предоставлено право выбора, в гр. 3 — основные альтернативные варианты. А в гр. 4 аудитор проставляет вариант, который используется на проверяемом экономическом субъекте.

Таблица 13.3. 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
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. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (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 пропорционально объему продукции 3. Способ уменьшаемого остатка 4. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	
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 пропорционально объему продукции (работ) По фактической себестоимости	
3	Оценка производственных запасов	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 58 ПБУ № 5/01 «Учет материально-производственных 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 себестоимости 4. По прямым статьям затрат	

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: 1) равномерно, 2) 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: 1) по статьям калькуляции 2) по видам продукции 3) накладные (косвенные) расходы распределяются пропорционально прямой заработной плате основных рабочих и т.д.	
10	Признание прибыли от реализации продукции (работ, услуг)	НК РФ, ст. 271—273	1. По методу начислений 2. По кассовому методу	

Продолжение табл. 13.3

<i>№ п/п</i>	<i>Положения учетной политики</i>	<i>Нормативный акт, которым представлено 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>
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	
<i>Технический аспект учета</i>				
13	План счетов 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)	В соответствии с действующим Планом счетов организация составляет рабочий план счетов, субсчетов и шифров аналитического учета	
14	Форма бухгалтерского учета	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»	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	

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 предприятия, 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. Показанный 3. Поиздельный 4. Попердельный	

Окончание табл. 13.3

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым представлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
21	Распределение косвенных расходов	Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) План счетов бухгалтерского учета и Инструкции 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. По процессам	
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	

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 3. Имеется подразделение внутреннего контроля	

После заполнения таблицы проводится анализ зафиксированных в ней данных и делаются соответствующие выводы об общем уровне применяемой экономической субъектом учетной политики в целях ведения бухгалтерского учета: хороший, удовлетворительный, неудовлетворительный.

Неудовлетворительный уровень свидетельствует о том, что:

- 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.

Экспертиза учетной политики в целях налогообложения.

Основные положения, которые должны быть включены в учетную политику в целях налогообложения, приведены в табл. 13.4.

Таблица 13.4. Таблица элементов учетной политики организации в целях налогообложения

№ п/п	Положение учетной политики	Статья Налого- вого кодекса	Вариант организации учета в целях налогообложения	Вариант учетной полити- ки орга- низации
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	Линейный Нелинейный	
3	В отношении группы основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации	259, п. 7	1) применять коэффициент 2 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	1) специальный коэффициент 3 2) специальный коэффициент 2 3) повышающий коэффициент не применяется	
5	По амортизируемым основным средствам понижающий коэффициент	259, п. 10	1) применяется 2) не применяется	

Продолжение табл. 13.4

№ п/п	Положение учетной политики	Статья Налого- вого кодекса	Вариант организации учета в целях налогообложения	Вариант учетной полити- ки орга- низации
6	При определении нормы амортизации по амортизируемому имуществу она определяется	259, п. 12	1) с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество месяцев эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками 2) без учета количества месяцев эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками	
7	Организация резерва по сомнительным долгам	266	1) создает 2) не создает	
8	Организация резерва предстоящих расходов на оплату отпусков	324а	1) не создает 2) создает. Предельная сумма отчислений. Ежемесячный процент отчислений	
9	Организация резерва предстоящих расходов на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет	324а	1) не создает 2) создает. Предельная сумма отчислений. Ежемесячный процент отчислений	
10	Организация резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждения по итогам работы за год	324а	1) не создает 2) создает. Предельная сумма отчислений. Ежемесячный процент отчислений	
11	Организация резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию	267	1) не создает 2) 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	1) по средней себестоимости 2) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) 3) по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) 4) по стоимости единицы запасов	

Продолжение табл. 13.4

№ п/п	Положение учетной политики	Статья Налого- вого кодекса	Вариант организации учета в целях налогообложения	Вариант учетной полити- ки орга- низации
13	Резерв расходов на ремонт основных средств	324	1) не создается 2) создается. Резерв расходов на ремонт основных средств создается исходя из: • совокупной стоимости основных средств на начало налогового периода; предельной суммы отчислений в резерв на ремонт основных средств • средняя величина фактических расходов, сложившаяся 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	1) производится 2) не производится	
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	1) в пределах норматива расходов — ставка рефинансирования ЦБ РФ 1,1 (по долговым обязательствам в рублях) (15% — по долговым обязательствам в валюте) 2) 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	1) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) 2) по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)	

Продолжение табл. 13.4

<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>
16	Стоимость реализованных покупных товаров оценивается следующим методом	268, п. 1	3) по средней стоимости (в случаях, когда с учетом технологических особенностей невозможно применение ФИФО и ЛИФО) 4) по стоимости единицы товара	
17	При реализации или ином выбытии ценных бумаг оценка стоимости выбывших ценных бумаг определяется	280, п. 9	1) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) 2) по стоимости единицы	
18	Предприятие уплачивает авансовые платежи по налогу на прибыль	286, 287	1) ежемесячно исходя из расчета за предыдущий квартал 2) ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли 3) ежеквартально по основаниям (подчеркнуть): • доходы не превышают 3 млн руб. • бюджетная организация • иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное представительство • некоммерческая организация, не имеющая дохода от реализации • участник простого товарищества в отношении доходов от него • инвестор соглашения о разделе продукции	

Окончание табл. 13.4

№ п/п	Положение учетной политики	Статья Налого- вого кодекса	Вариант организации учета в целях налогообложения	Вариант учетной полити- ки орга- низации
19	Оценка незавершенного производства (НПЗ) производится по методике	319	1) для производств, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья 2) налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг) 3) 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	1) путем составления самостоятельных регистров налогового учета 2) на основе данных бухгалтерских регистров, дополненных недостающими реквизитами 3) на основе данных бухгалтерских регистров и их корректировки	

Анализ приведенных положений позволяет аудитору сделать соответствующие 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 об-

щие 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 производится 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта

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 законодательным и нормативным документам. Согласно Закону «Об аудиторской деятельности» и федеральному стандарту аудита № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» в РФ основная цель аудита состоит в подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также в проверке ее соответствия по составу и формам действующему законодательству.

В РФ понятие «бухгалтерская отчетность» раскрыто в Законе «О бухгалтерском учете». Понятие же «финансовая отчетность» в нормативно-правовых актах не определено. В этой связи вопрос о том, какие виды отчетности подлежат обязательной аудиторской проверке в качестве финансовой, остается открытым.

Аудиторской проверке подлежит преимущественно внешняя отчетность. Кроме того, несмотря на то что аудиторское заключение прикладывается (или подшивается) только к бухгалтерской отчетности, проверке в той или иной степени подлежат все виды внешней отчетности.

В аудиторской проверке отчетности можно выделить, например, следующие направления:

- 1) проверка индивидуальной бухгалтерской отчетности;
- 2) проверка консолидированной бухгалтерской отчетности;
- 3) проверка налоговой отчетности;
- 4) проверка статистической отчетности;
- 5) проверка прочей 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 от-

четность. Прежде всего, следует выяснить, об исчислении и уплате каких налогов обязано отчитываться аудируемое лицо. Кроме того, следует учитывать, что часть налогов для аудируемого лица может не исчисляться в случае применения так называемых специальных налоговых режимов, например упрощенной системы налогообложения и др. В соответствии с достигнутым пониманием деятельности аудируемого лица должен быть сформирован перечень законодательных и нормативных документов, на соответствие которым будет проверена налоговая отчетность¹.

Необходимость и особенности проверки статистической и прочей отчетности должны определяться аудиторами с учетом положений федерального стандарта аудита № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита» применительно к условиям конкретной проверки с учетом тяжести финансовых (штрафы) и иных последствий (уголовное наказание руководителей, сотрудников и т.д.) для аудируемого лица за ее непредставление или искажение. При проверке статистической отчетности следует выяснить, какие виды деятельности (по ОКВЭД) осуществляет аудируемое лицо, каковы его статус (например, малое предприятие), кадровая структура и т.д. В соответствии с достигнутым пониманием деятельности аудируемого лица должен быть сформирован 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 финансовой отчетности (например, бухгалтерской) нормативные документы, устанавливающие состав, формы и содержание статистической отчетности, изменяются достаточно часто (как правило, каждый год) или носят разовый характер (относятся к конкретному отчетному периоду, например за 2009 г.). Кроме того, следует учитывать тот факт, что в России формы статистической отчетности утверждаются как на федеральном уровне (например, Росстатом и т.д.), так и на региональном (например, Мосгорстатом и т.д.).

14.1. Основные законодательные и нормативные документы, регулирующие объект проверки

При проверке отчетности аудитор должен проверить соответствие отчетности требованиям законодательных и нормативных документов. К основным законодательным и нормативным документам, на

¹ Подробнее об аудиторской проверке налоговой отчетности см.: *Савин А.А., Савина А.А. Аудит налогообложения: Учеб. пособие. М.: Вузовский учебник, 2008.*

основании которых составляется и представляется пользователям индивидуальная и консолидированная по российским стандартам бухгалтерская отчетность, относятся следующие.

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Закон РФ «О бухгалтерском учете» (с последующими изменениями и дополнениями) от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
4. Постановление Правительства РФ «О совершенствовании информационной системы представления бухгалтерской отчетности» (с последующими изменениями и дополнениями) от 21 апреля 1995 г. № 399.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утв. приказом Минфина России № 34н от 26 июля 1998 г. с последующими изменениями и дополнениями).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утв. приказом Минфина России № 106н от 6 октября 2008 г. с последующими изменениями и дополнениями).
7. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» (утв. приказом Минфина России № 43н от 6 июля 1999 г. с последующими изменениями и дополнениями).
8. Приказ МФ РФ № 67н от 22 июля 2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с последующими изменениями и дополнениями).
9. Приказ Госкомстата РФ № 475 и Минфина России № 102н от 14 ноября 2003 г. «О кодах показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики».
10. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Минфина России № 154н от 27 ноября 2006 г. с последующими изменениями и дополнениями).
11. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (утв. приказом Минфина России № 56н от 25 ноября 1998).
12. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (утв. приказом Минфина России № 96н от 28 ноября 2001 г. с последующими изменениями и дополнениями).
13. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (утв. приказом Минфина России № 48н от 29 апреля 2008 г.).

14. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» (утв. приказом Минфина России № 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 России № 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 Минфина России № 66н от 2 июля 2002 г. (с последующими изменениями и дополнениями)).

17. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» (утв. приказом Минфина России № 106н от 6 октября 2008 г.).

18. Приказ Минфина России «О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» (с последующими изменениями и дополнениями) от 30 декабря 1996 г. № 112.

19. Приказ Минфина России «Об утверждении методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию» (с последующими изменениями и дополнениями) от 21 марта 2000 г. № 33н.

20. Приказ Минфина России «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» (с последующими изменениями и дополнениями) от 20 мая 2003 г. № 44н.

21. Приказ Минфина России «О порядке публикации бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами» от 28 ноября 1996 г. № 101.

14.2. Аудит 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:

- 1) баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) приложения к ним, предусмотренные нормативными актами;
- 4) 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»¹ от 22 июля 2003 г. № 67н и включает:

- 1) отчет об изменениях капитала (ф. № 3);
- 2) отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
- 3) приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
- 4) отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6)².

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 взаимосвязку 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, когда имеет место форма учета журнал-главная, отчетность заполняется по данным оборотной ведомости по счетам и т.д. Автоматизированные формы ведения учета

¹ Исключение составляют организации, для которых состав отчетности регламентируется отдельно, например кредитные, страховые и т.д.

² Рекомендован для составления некоммерческими организациями.

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 соответствующих статей баланса: незавершенного производства, товаров и материальных ценностей, основных средств, денежных средств, расчетов и т.д. 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 инвентаризации, должны быть исправлены и отражены в соответствующих 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 бухгалтерской отчетности может проводиться по следующим направлениям:

1. Проверка техники составления отчетности. Проверка по данному направлению 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. 14.1).

Таблица 14.1. 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										
2										
3										
...										

Проверка по второму направлению осуществляется на основе специальных разработочных таблиц взаимосвязки показателей отчетности, например взаимосвязь показателей между ф. № 1 «Баланс» и ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и т.д., на основе нормативных документов.

Результаты такой проверки соответствия показателей форм отчетности регистрам бухгалтерского учета отражаются аудитором в своей рабочей документации (табл. 14.2).

Таблица 14.2. 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									
2									
3									
...									

Ниже также приводится примерный вариант таблиц взаимосвязки показателей отчетности (табл. 14.3).

Таблица 14.3. 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), раз- дел III «Капитал и ре- зервы»			Отчет об изменениях ка- питала (ф. № 3), раздел I «Изменения капитала»		
Уставный капитал	410	3	Остаток на 1 января от- четного года	100	3
Уставный капитал	410	4	Остаток на 31 декабря от- четного года	140	3
Добавочный капитал	420	3	Остаток на 1 января от- четного года	100	4
Добавочный капитал	420	4	Остаток на 31 декабря от- четного года	140	4
Резервный капитал	430	3	Остаток на 1 января от- четного года	100	5
Резервный капитал	430	4	Остаток на 31 декабря отчетного года	140	5
Нераспределенная прибыль (непокры- тый убыток)	470	3	Остаток на 1 января от- четного года	100	6
Нераспределенная прибыль (непокры- тый убыток)	470	4	Остаток на 31 декабря отчетного года	140	6
Нераспределенная прибыль (непокры- тый убыток)			Отчет об изменениях капитала (ф. № 3), раз- дел II «Резервы»		
Резервы, образован- ные в соответствии с законодательством	431	3	Данные отчетного года (подраздел «Резервы, образованные в соответ- ствии с законодательст- вом»): сумма остатков всех созданных резервов	б/№	3
Резервы, образован- ные в соответствии с законодательством	431	4	Данные отчетного года (подраздел «Резервы, образованные в соответ- ствии с законодательст- вом»): сумма остатков всех созданных резервов	б/№	6
Резервы, образован- ные в соответствии с учредительными документами	432	3	Данные отчетного года (подраздел «Резервы, образованные в соответ- ствии с учредительными документами»): сумма остатков всех созданных резервов	б/№	3

Продолжение табл. 14.3

Форма, раздел/показатель	Код стр.	Графа	Форма, раздел/показатель	Код стр.	Гра- фа
1	2	3	4	5	6
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
Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами			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
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

Продолжение табл. 14.3

Форма, раздел/показатель	Код стр.	Графа	Форма, раздел/показатель	Код стр.	Гра- фа
1	2	3	4	5	6
Нематериальные активы	110	4	Разница между общей суммой первоначальной стоимости всех видов нематериальных активов и общей суммой начисленной амортизации	6/№— 050	6 4
Нематериальные активы			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»	6/№— 140	3 3
Основные средства	120	4	Разница между показателями: суммы общей стоимости основных средств («Итого») и «Амортизация основных средств — всего»	6/№— 140	6 4
Основные средства			Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), раздел «Доходные вложения в материальные ценности»		
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»	6/№— 6/№	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»	6/№— 6/№	6 4
Доходные вложения в материальные ценности			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

Продолжение табл. 14.3

Форма, раздел/показатель	Код стр.	Графа	Форма, раздел/показатель	Код стр.	Гра- фа
1	2	3	4	5	6
Баланс (ф. № 1), раз- дел II «Оборотные активы»			Приложение к бухгалтер- скому балансу (ф. № 5), раздел «Расходы по обыч- ным видам деятельности (по элементам затрат)»		
Изменение статьи «За- траты в незавершен- ном производстве» (подраздел «Запасы») за отчетный год	213— 213	4—3	незавершенного произ- водства (подраздел «Из- менение остатков»)	765	3
Изменение статьи «Расходы будущих пери- одов» (подраз- дел «Запасы») за от- четный год	216— 216	4—3	расходов будущих пери- одов (подраздел «Измене- ние остатков»)	766	3
Изменение статьи «Расходы будущих периодов» (подраз- дел «Запасы») за от- четный год			Приложение к бухгалтер- скому балансу (ф. № 5), раздел «Дебиторская и кредиторская задолжен- ность»		
Дебиторская задол- женность (платежи по которой ожидают- ся более чем через 12 месяцев после от- четной даты)	230	3	Долгосрочная — всего (подраздел «Дебиторская задолженность»)	б/№	3
Дебиторская задол- женность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после от- четной даты)	230	4	Долгосрочная — всего (подраздел «Дебиторская задолженность»)	б/№	4
В том числе покупа- тели и заказчики	231	3	В том числе расчеты с по- купателями и заказчиками (подраздел «Дебиторская задолженность» из статьи «Долгосрочная — всего»)	б/№	3
В том числе покупа- тели и заказчики	231	4	В том числе расчеты с по- купателями и заказчиками (подраздел «Дебиторская задолженность» из статьи «Долгосрочная — всего»)	б/№	4
Дебиторская задол- женность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	3	Краткосрочная — всего (подраздел «Дебиторская задолженность»)	б/№	3

Продолжение табл. 14.3

Форма, раздел/показатель	Код стр.	Графа	Форма, раздел/показатель	Код стр.	Гра- фа
1	2	3	4	5	6
Дебиторская задол- женность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	4	Краткосрочная — всего (подраздел «Дебиторская задолженность»)	б/№	4
В том числе покупа- тели и заказчики	241	3	В том числе расчеты с по- купателями и заказчиками (подраздел «Дебиторская задолженность» из статьи «Краткосрочная — всего»)	б/№	3
В том числе покупа- тели и заказчики	241	4	В том числе расчеты с по- купателями и заказчиками (подраздел «Дебиторская задолженность» из статьи «Краткосрочная — всего»)	б/№	4
В том числе покупа- тели и заказчики			Приложение к бухгалтер- скому балансу (ф. № 5), раздел «Финансовые вло- жения»		
Краткосрочные фи- нансовые вложения	250	3	Итого	540	5
Краткосрочные фи- нансовые вложения	250	4	Итого	540	6
Баланс (ф. № 1), раз- дел IV «Долгосрочные обязательства»			Приложение к бухгалтер- скому балансу (ф. № 5), раздел «Дебиторская и кре- диторская задолженность»		
Займы и кредиты	510	3	Сумма показателей «Кре- диты» и «Займы» (подраз- дел «Кредиторская задол- женность» из статьи «Дол- госрочная — всего»)	б/№+ б/№	3+ 3
Займы и кредиты	510	4	Сумма показателей «Кре- диты» и «Займы» (подраз- дел «Кредиторская задол- женность» 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 «Кредитор- ская задолженность») и суммой показателей «Кредиты» и «Займы»	б/№— б/№— б/№	4— 4— 4

Продолжение табл. 14.3

Форма, раздел/показатель 1	Код стр. 2	Графа 3	Форма, раздел/показатель 4	Код стр. 5	Гра- фа 6
Баланс (ф. № 1), раз- дел V «Краткосрочные обязательства»			Приложение к бухгалтер- скому балансу (ф. № 5), раздел «Дебиторская и кре- диторская задолженность»		
Займы и кредиты	610	3	Сумма показателей «Кре- диты» и «Займы» (подраз- дел «Кредиторская задол- женность» из статьи «Краткосрочная — всего»)	б/№+ б/№	3+ 3
Займы и кредиты	610	4	Сумма показателей «Кре- диты» и «Займы» (подраз- дел «Кредиторская за- долженность» из статьи «Краткосрочная — всего»)	б/№+ б/№	4+ 4
Кредиторская задол- женность	620	3	Разница между статьей «Краткосрочная — всего» (подраздел «Кредитор- ская задолженность») и суммой показателей «Кредиты» и «Займы»	б/№— б/№— б/№	3— 3— 3
Кредиторская задол- женность	620	4	Разница между статьей «Краткосрочная — все- го» (подраздел «Креди- торская задолженность») и суммой показателей «Кредиты» и «Займы»	б/№— б/№— б/№	4— 4— 4
Поставщики и под- рядчики (из статьи «Кредиторская задол- женность»)	621	3	В том числе расчеты с по- ставщиками и подрядчи- ками (подраздел «Креди- торская задолженность» из статьи «Краткосроч- ная — всего»)	б/№	3
Поставщики и под- рядчики (из статьи «Кредиторская за- долженность»)	621	4	В том числе расчеты с по- ставщиками и подрядчи- ками (подраздел «Креди- торская задолженность» из статьи «Краткосроч- ная — всего»)	б/№	4
Задолженность по на- логам и сборам (из статьи «Кредитор- ская задолженность»)	624	3	В том числе расчеты по налогам и сборам (под- раздел «Кредиторская задолженность» из статьи «Краткосрочная — всего»)	б/№	3
Задолженность по на- логам и сборам (из статьи «Кредитор- ская задолженность»)	624	4	В том числе расчеты по налогам и сборам (подраз- дел «Кредиторская задол- женность» из статьи «Краткосрочная — всего»)	б/№	4

Продолжение табл. 14.3

Форма, раздел/показатель	Код стр.	Графа	Форма, раздел/показатель	Код стр.	Гра- фа
1	2	3	4	5	6
Задолженность по налогам и сборам (из статьи «Кредиторская задолженность»)			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	Данные 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
Арендованные основные средства			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
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»		

Окончание табл. 14.3

Форма, раздел/показатель	Код стр.	Графа	Форма, раздел/показатель	Код стр.	Гра- фа
1	2	3	4	5	6
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

2. Проверка качества отчетной информации. Бухгалтерская отчетность в рыночной экономике призвана удовлетворять информационные потребности широкого круга пользователей (табл. 14.4).

Аудитор, являясь независимым гарантом достоверности отчетности, помимо проверки техники ее формирования, должен проводить 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 следующим требованиям ее соответствия:

- 1) уместности (зависит от содержания и существенности информации);
- 2) надежности (обеспечивается путем достижения объективности, полноты и нейтральности информации);

3) 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 14.4. Интересы пользователей
в информации бухгалтерского учета*

<i>Пользователи отчетности</i>	<i>Требуемая информация</i>
Инвесторы и их представители	Информация о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; о возможности и целесообразности распоряжаться инвестициями; о способности организации выплачивать дивиденды
Займодавцы	Информация, позволяющая определить, будут ли своевременно погашены предоставленные ими организации займы и выплачены соответствующие проценты
Поставщики и подрядчики	Информация, позволяющая определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы
Покупатели и заказчики	Информация о продолжении деятельности организации
Органы власти	Информация для осуществления возложенных на них функций: по распределению ресурсов; регулированию народного хозяйства; разработке и реализации общегосударственной политики; ведению статистического наблюдения
Общественность	Информация о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях
Работники и их представители	Информация о стабильности и прибыльности работодателей; способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест

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. 14.5).

Проверка качества отчетной информации является достаточно сложной и должна проводиться аудитором исходя из своего профессионального опыта, знаний и т.д. Методики таких проверок, как правило, являются ноу-хау аудиторских организаций. Ниже, в качестве одного из направлений проверки качества отчетности, будет рассмотрена проверка пояснительной записки к бухгалтерской отчетности.

Таблица 14.5. Показатели качества отчетности

Показатель	Требования
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

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 вышеуказанных принципов обеспечения качества отчетности (достоверность, полнота, существенность, нейтральность и сопоставимость информации и др.). 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 РФ приводятся положения, касающиеся пояснительной записки и (или) пояснений к отчетности. Часть этих положений носит характер обязательных для исполнения при подготовке отчетности, другая часть имеет рекомендательный характер. 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, опери-

ругут понятием «пояснения бухгалтерской к отчетности», подразумеваемая 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 нашел отражение 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 тот факт, что из типовых форм отчетности, утвержденных приказом № 67н, по сравнению с ранее применявшимися формами, утвержденными приказом № 4н от 13 января 2000 г., был убран целый 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 количество показателей, обязательных к отслеживанию аудиторами на предмет их раскрытия в пояснительной записке, после появления приказа № 67н несколько возросло. Следует также отметить, что в требованиях к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности в РФ можно разделить на две категории:

1) требования документов (в том числе ПБУ) общего характера, например Федерального закона «О бухгалтерском учете», ПБУ 4/99 и 1/2008, приказа МФ РФ № 67н и др.;

2) требования частных документов — ПБУ по учету конкретных объектов бухгалтерского учета, например ПБУ 5/01, 6/01, 14/2007 и др.

В табл. 14.6 и 14.7 приведены основные требования по обязательному раскрытию в пояснительной записке данных (преимущественно неотражаемых в номерных формах отчетности) со ссылками на соответствующие нормативные акты.

**Таблица 14.6. Обязательные к раскрытию данные
(требования общих документов)**

№ п/п	Информация, подлежащая раскрытию	Норматив- ный документ
1	Существенная информация об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности, сведения, предусмотренные законодательством об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности. Сообщения о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете. Изменения в учетной политике на следующий отчетный год	ФЗ РФ № 129-ФЗ, ст. 13, п. 4
2	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
3	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
4	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 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
5	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;	ПБУ 4/99, п. 27

Продолжение табл. 14.6

№ п/п	Информация, подлежащая раскрытию	Норматив- ный документ
5	- 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 связанных сторонах); - о государственной помощи	ПБУ 4/99, п. 27
6	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 прочих доходов и расходов	ПБУ 4/99, п. 27
7	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

Продолжение табл. 14.6

№ п/п	Информация, подлежащая раскрытию	Норматив- ный документ
8	Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств. В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию: • причину изменения учетной политики; • содержание изменения учетной политики; • порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности; • суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, — также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию; • сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, до той степени, до которой это практически возможно. Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом. В случае если раскрытие такой информации по какому-то отдельному предшествующему отчетному периоду, представленному в бухгалтерской отчетности, или по отчетным периодам, более ранним в сравнении с представленными, является невозможным, факт невозможности такого раскрытия подлежит раскрытию вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики	ПБУ 1/2008, п. 16, 21, 22
9	Принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств. Состав и содержание подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.	ПБУ 1/2008, п. 17, 18

Окончание табл. 14.6

№ п/п	Информация, подлежащая раскрытию	Норматив- ный документ
9	В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным данным	ПБУ 1/2008, п. 17, 18
10	При формировании учетной политики организации, исходя из допущений, отличных от предусмотренных пунктом 5 ПБУ 1/2008, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности	ПБУ 1/2008, п. 19
11	Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана	ПБУ 1/2008, п. 20
12	В случае если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть факт его неприменения, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, в котором начнется применение	ПБУ 1/2008, п. 23

* Если данные сведения (показатели) не раскрыты в формах отчетности № 1—6.

Таблица 14.7. Обязательные к раскрытию данные
(требования частных документов)

№ п/п	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
1	Информация по договорам, исполнявшимся в отчетном периоде: • сумма признанной в отчетном периоде выручки по договору; • способы определения признанной в отчетном периоде выручки по договору. Информация по каждому договору, не завершённому на отчетную дату: • общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату; • сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатка на отчетную дату; • сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков работы на отчетную дату.	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (п. 27—29)

Продолжение табл. 14.7

№ п/п	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
1	Разница между величиной, не предъявленной к оплате начисленной выручки, которая признана в отчете о прибылях и убытках за предыдущие и/или текущий отчетные периоды, и величиной начисленной выручки по предъявленным к оплате промежуточным счетам отражается раз- вернуто в бухгалтерском балансе организации: • в качестве актива — не предъявленная к оплате начис- ленная выручка (если разница положительная); • в качестве обязательства — задолженность перед за- казчиками (если разница отрицательная)	ПБУ 2/2008 «Учет до- говорov строитель- ного под- ряда» (п. 27—29)
2	Величина курсовых разниц, образовавшихся по операци- ям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимо- сти активов и обязательств, подлежащих оплате в ино- странный валюту. Величина курсовых разниц, образовавшихся по операци- ям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимо- сти активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях. Величина курсовых разниц, зачисленных на счета бухгал- терского учета, отличные от счета учета финансовых ре- зультатов организации. Официальный курс иностранной валюты к рублю, установ- ленный Банком России, 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 ак- тивов и обяза- тельств, стоимость которых выражена в ино- странный валюте» (п. 22)
3	О способах оценки материально-производственных запас- сов по их группам (видам). О последствиях изменений способов оценки материаль- но-производственных запасов. О стоимости материально-производственных запасов, пе- реданных в залог. О величине и движении резервов под снижение стоимо- сти материальных ценностей	ПБУ 5/01 «Учет ма- териально- производ- ственных запасов» (п. 27)
4	О первоначальной стоимости и сумме начисленной аморти- зации по основным группам основных средств на нача- ло 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, получен- ных по договорам, предусматривающим исполнение обя- зательств (оплату) неденежными средствами. Об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дообо- рудование, реконструкция, частичная ликвидация и пере- оценка объектов).	ПБУ 6/01 «Учет ос- новных средств» (п. 32)

Продолжение табл. 14.7

№ п/п	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
4	О принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам). Об объектах основных средств, стоимость которых не погашается. 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)
5	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)
6	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 с п. 11 ПБУ 8/01; • неиспользованная (излишне начисленная) сумма резерва, отнесенная в отчетном периоде на прочие доходы организации; • примененная ставка (ставки), способы дисконтирования и их обоснование.	ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (п. 5, 19, 20, 23, 24)

Продолжение табл. 14.7

№ п/п	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
6	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. В исключительных случаях, когда раскрытие информации о последствиях условных фактов в объеме, предусмотренном ПБУ 8/01, наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий соответствующего условного факта, то организация может не раскрывать информацию в полном объеме. Следует указать в пояснительной записке лишь общий характер условного факта и причину, по которой более подробная информация не раскрывается.	ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (п. 5, 19, 20, 23, 24)
7	В составе информации об учетной политике организации информация: • о порядке признания выручки организации; • 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: • общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки; • доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями; • 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)
8	• 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)

Продолжение табл. 14.7

№ п/п	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
9	Если в отчетном периоде организация проводила операции со связанными сторонами, то в бухгалтерской отчетности по каждой связанной стороне раскрывается, как минимум следующая информация: • характер отношений (в соответствии с п. 6 ПБУ 11/2008); • виды операций; • объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении); • стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям; • условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форма расчетов; • величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода; • величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам. Показатели, отражающие аналогичные по характеру отношения и операции со связанными сторонами, могут быть сгруппированы, за исключением случаев, когда обособленное раскрытие их необходимо для понимания влияния операций со связанными сторонами на бухгалтерскую отчетность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность. Информация, подлежащая раскрытию, должна раскрываться отдельно для каждой из следующих групп связанных сторон: • основного хозяйственного общества (товарищества); • дочерних хозяйственных обществ; • преобладающих (участвующих) хозяйственных обществ; • зависимых хозяйственных обществ; • участников совместной деятельности; • основного управленческого персонала организации, составляющей бухгалтерскую отчетность. Под основным управленческим персоналом организации понимаются руководители (генеральный директор, иные лица, осуществляющие полномочия единоличного исполнительного органа организации), их заместители, члены коллегиального исполнительного органа, члены совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления организации, а также иные должностные лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации; • других связанных сторон.	ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (п. 10—13)

Продолжение табл. 14.7

№ п/п	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
9	В составе информации о связанных сторонах организация раскрывает информацию о размерах вознаграждений, выплачиваемых такой организацией основному управленческому персоналу в совокупности и по каждому из следующих видов выплат: • краткосрочные вознаграждения — суммы, подлежащие выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и другие платежи в пользу основного управленческого персонала); • долгосрочные вознаграждения — суммы, подлежащие выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты: • вознаграждения по окончании трудовой деятельности (платежи (вносы) организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу основного управленческого персонала со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), и иные платежи, обеспечивающие выплаты пенсий и другие социальные гарантии основному управленческому персоналу по окончании ими трудовой деятельности); • вознаграждения в виде опционов эмитента, акций, паев, долей участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе; • иные долгосрочные вознаграждения. Если юридическое и (или) физическое лицо контролирует другое юридическое лицо, или юридические лица контролируются (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними	ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (п. 10—13)
10	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;	ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» (п. 21—23)

Продолжение табл. 14.7

№ п/п	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
10	• 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% 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% 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; • балансовая величина активов; • величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы	ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» (п. 21—23)
11	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);

Продолжение табл. 14.7

№ п/п	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
12	Способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства. Принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов. Способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка. Изменения сроков полезного использования нематериальных активов. Изменения способов определения амортизации нематериальных активов. Информация по отдельным видам нематериальных активов: • фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года; • стоимость списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов; • сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования; • фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов; • стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов; • оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций; • стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения; • наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды; • наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.	ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (п. 40, 41);

Продолжение табл. 14.7

№ п/п	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
13	О наличии и изменении величины обязательств по займам (кредитам). О суммах процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов О суммах расходов по займам, включенных в прочие расходы. О величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций. О сроках погашения займов (кредитов). О суммах дохода от временного использования средств полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива. О суммах, включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива. В случае неисполнения или неполного исполнения заимодавцем договора займа (кредитного договора) организация-заемщик раскрывает в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности информацию о суммах займов (кредитов), недополученных по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора)	ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (п. 17, 18)
14	Информация по прекращаемой деятельности: 1) описание прекращаемой деятельности: • операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности; • дата признания деятельности прекращаемой; • дата или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы; 2) стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности; 3) суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности; 4) движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (п. 11);

Продолжение табл. 14.7

№ п/п	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
15	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)
16	При наличии постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются: • 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; • 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 (актива), 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 в связи с выбытием актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства	ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (п. 25)

Продолжение табл. 14.7

№ n/n	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
17	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 п. 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)
18	Информация об участии в совместной деятельности: • цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.д.) и вклад в нее; • способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность); • классификация отчетного сегмента (операционный или географический); • стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности; • суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (п. 22)

Окончание табл. 14.7

№ n/n	Раскрываемая информация	Норматив- ный документ
19	Информация об изменении оценочного значения: • содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за данный отчетный период; • содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно. Факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию	ПБУ 21/2008 «Измене- ния оце- ночных значений» (п. 6)
20	• 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. 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: • по поводу 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.	Методиче- ские реко- мендации по рас- крытию инфор- мации о прибы- ли, прихо- дящейся на одну акцию (п. 16—19)

Аналогично, в табл. 14.8 приведены сведения о деятельности организации, рекомендуемые к раскрытию в пояснительной записке.

Таблица 14.8. Рекомендованные к раскрытию данные

№ п/п	Информация, рекомендованная к раскрытию	Нормативный документ
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
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

Как было отмечено, аудитор должен потребовать от аудируемого лица включения в пояснительную записку ряда показателей. Однако на практике это требование выполняется далеко не всегда. В этом случае аудитор в обязательном порядке должен модифицировать аудиторское заключение соответствующим образом. Модификация заключения зависит от существенности не отраженной в пояснительной записке информации. В отдельных случаях (часть которых рассматривается в федеральных стандартах аудита, посвященных подготовке аудиторских выводов и заключений, 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 требования закона можно трактовать как разногласие аудитора с руководством аудируемого лица, аудитор должен выдать заключение с оговоркой либо отрицательное заключение (модификации заключения с изменением аудиторского мнения). В этой связи аудиторам целесообразно разрабатывать методики оценки (например, по балльной системе и т.д.) существенности не отраженной в пояснительной записке информации.

14.3. Особенности проверки отчетности субъектов малого предпринимательства

Понятия «субъекты малого предпринимательства», а также «субъекты среднего предпринимательства» определяются ст. 4 Федерального закона «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями) от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ.

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 (далее — индивидуальные предприниматели), крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям.

1. Для юридических лиц — суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, 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 25% (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 25% (данное ограничение не распространяется на хозяйственные общества, деятельность которых заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат учредителям (участникам) таких хозяйственных обществ, как бюджетные научные учреждения или созданные государственными академиями наук научные учреждения либо бюджетные образовательные учреждения высшего профессионального образования или созданным государственными академиями наук образовательные учреждения высшего профессионального образования);

2. 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 ста одного до двухсот пятидесяти человек включительно для средних предприятий;
- до ста человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия — до пятнадцати человек.

3. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством Российской Федерации для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства (данный критерий применяется начиная с 1 января 2010 г.).

Указанные предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг) и балансовой стоимости активов устанавливаются Правительством Российской Федерации один раз в пять лет с учетом данных сплошных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства. Постанов-

лением Правительства РФ «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» от 22 июля 2008 г. № 556 были установлены предельные значения выручки (без НДС) в следующем объеме:

- микропредприятия — 60 млн руб.;
- малые предприятия — 400 млн руб.;
- средние предприятия — 1000 млн руб.

Категория субъекта малого или среднего предпринимательства определяется в соответствии с наибольшим по значению условием, установленным п. 2 и 3. Категория субъекта малого или среднего предпринимательства изменяется только в случае, если предельные значения выше или ниже предельных значений, указанных в п. 2 и 3, в течение двух календарных лет, следующих один за другим.

Вновь созданные организации или вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства в течение того года, в котором они зарегистрированы, могут быть отнесены к субъектам малого и среднего предпринимательства, если их показатели средней численности работников, выручки от реализации товаров (работ, услуг) или балансовой стоимости активов (остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов) за период, прошедший со дня их государственной регистрации, не превышают предельных значений, установленных в п. 2 и 3.

Порядок определения средней численности работников малого предприятия установлен Постановлением Росстата № 3 от 14 января 2008 г. (с последующими изменениями и дополнениями). 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 законодательством РФ 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. В отношении техники проведения проверки этот момент не вносит каких-либо существенных особенностей в порядок проведения проверки.

Но 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 Российской Федерации.

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, а также исполняют обязанности налоговых агентов, предусмотренные НК РФ.

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 России «Об утверждении формы книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, и порядка ее заполнения» от 30 декабря 2005 г. № 167н (с последующими изменениями и дополнениями);

3) приказом Минфина России «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и порядка ее заполнения» от 17 января 2006 г. № 7н (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 МФ РФ. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, также должны вести учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухгалтерском учете. Кроме того, для таких организаций сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Однако норма об освобождении организаций от обязанностей ведения бухгалтерского учета противоречит нормам ряда федеральных законов РФ. Так, согласно законодательству, акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью и ряд других организаций (в зависимости от организационно-правовой формы и видов деятельности) обязаны, например, рассчитывать стоимость чистых активов, 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 Министерства финансов СССР «Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций» от 6 июня 1960 г. № 176;
- письмом Министерства финансов РФ «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях» от 24 июля 1992 г. № 59.

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 России «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» от 21 декабря 1998 г. № 64н.

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.

Понятие упрощенной формы бухгалтерской отчетности подразумевает усечение ее состава и (или) периодичности представления пользователям. Применение упрощенных форм отчетности допускается в следующих случаях.

В соответствии с нормами п. 4 ст. 15 «О бухгалтерском учете» общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие кроме выывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтерскую 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 России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22 июля 2003 г. № 67н) субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ, 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 (ф. № 3), Отчет о движении денежных средств (ф. № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), пояснительную записку. Таким образом, отчетность готовится в следующем составе:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках.

Субъектам же малого предпринимательства, обязанным проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетно-

сти в соответствии с законодательством РФ, предоставлено право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала, Отчет о движении денежных средств, Приложение к бухгалтерскому балансу при отсутствии соответствующих данных. Однако на практике воспользоваться этим правом практически невозможно, поскольку отсутствие соответствующих данных предполагает, что:

- 1) организация не вела хозяйственной деятельности, отсутствовали доходы и расходы, а значит, изменения в составе капитала (уставного, резервного, прибыли и т.д.) — в этом случае не заполняется ф. № 3;
- 2) в организации не осуществлялось движение денежных средств — в этом случае не заполняется ф. № 4;
- 3) в организации не менялся состав и стоимость активов (имущества) и обязательств, отсутствовали расходы — в этом случае не заполняется ф. № 5.

14.4. Типичные ошибки

При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности по РСБУ возможны следующие ошибки и нарушения.

1. Организацией не утверждены формы внешней бухгалтерской отчетности.
2. Организацией не составляется или составляется не в полном объеме пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности.
3. Организацией, которая согласно законодательству является малым предприятием и подлежит обязательной аудиторской проверке, не составляются отчетные формы № 3—5 при фактическом осуществлении хозяйственной деятельности.
4. Данные бухгалтерской отчетности не тождественны данным главной книги и (или) других учетных регистров.
5. Акционерным обществом или обществом с ограниченной ответственностью не производится расчет стоимости чистых активов.
6. Организация не составляет месячную промежуточную отчетность.
7. Показатели форм внешней бухгалтерской отчетности не увязаны между собой.
8. На отчетности вместо подписей ответственных лиц проставляются оттиски факсимиле.
9. Отчетность составляется на дату, следующую за отчетной.
10. В формах отчетности допускаются арифметические ошибки в виде неравенства итоговых показателей суммам входящих в них статей и т.д.

11. В отчетных формах не указываются обязательные реквизиты, например единицы измерения показателей, даты утверждения отчетности и т.д.

12. При составлении баланса осуществляется зачет статей актива и пассива.

13. Данные за предшествующие или аналогичные периоды в отчетности за текущий год не совпадают с данными отчетности за предшествующие или аналогичные периоды.

14. Перед составлением отчетности не проведена обязательная инвентаризация активов и обязательств.

15. Данные отчетности не подтверждены результатами обязательной ревизии (в случае обязательности ее проведения).

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. Что входит в состав годовой бухгалтерской отчетности?
5. В какой оценке должны быть представлены числовые показатели статей баланса?
6. В чем состоят особенности аудиторской проверки отчетности малых предприятий?
7. На кого распространяется действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности?
8. Каковы должны быть действия аудитора, если он не обнаружил нарушений при проверке отчетности?
9. Перечислите действия аудитора, если он обнаружил нарушения в составленных формах отчетности.

Методика аудиторской проверки учета основных средств

15.1. Основные законодательные и нормативные документы

Аудиторская проверка основных средств осуществляется на базе следующих нормативных документов.

1. Гражданский кодекс РФ, ч. 1, 2, 3 и 4.
2. Налоговый кодекс РФ, ч. 1 и 2.
3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 31 декабря 2008 г. № 307-ФЗ
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ
5. Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» № 34н от 29 июля 1998 г.
6. Приказ Минфина России «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» от 31 октября 2000 г. № 94н
7. Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации (ПБУ 1/2008)”» от 6 октября 2008 г. № 106н.
8. О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утв. постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.
9. О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утв. постановлением Совмина СССР от 22 октября 1990 г. № 1072.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утв. приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н.
12. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утв. письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утв. приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

14. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утв. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.

17. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

18. Приказ Минэкономразвития России и Росстата «Об утверждении статистического инструментария для организации статистического наблюдения за основными фондами и строительством на 2009 год» от 14 августа 2008 г. № 189.

19. Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94, утв. постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359.

20. Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22 июля 2003 г. № 67н.

15.2. Источники информации для проверки

Проводя проверку, аудитор пользуется различными источниками информации, одной из составляющих которой являются все перечисленные выше нормативные документы, принятая предприятием учетная политика. Учетная политика определяет методы начисления амортизационных отчислений, учета 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 счетам 01, 02, 08, главная книга.

Результаты учета отражаются в отчетной документации, которую также рассматривают как информацию, анализируемую аудитором:

- 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.

15.3. План и программа аудиторской проверки учета основных средств

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 комплекса проверки: учет наличия и сохранности основных средств; учет движения основных средств; расчеты по начислению амортизации; расчеты по налогообложению по основным средствам.

Аудиторская проверка учета основных средств проводится на основании общего плана и программы аудита основных средств (табл. 15.1 и 15.2).

Таблица 15.1. Общий план аудиторской проверки учета основных средств

Аудируемая организация	<u>ООО «Монолит»</u>
Аудируемый период	<u>с 1 января по 31 декабря 2009 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>100</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>И.И. Иванов</u>
Состав аудиторской группы	<u>И.И. Иванов, И.Я. Петров</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>низкий</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Проверка наличия и сохранности основных средств	В течение отчетного года	Иванов И.И. Петров И.Я.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Проверка учета движения основных средств	В течение отчетного года	Иванов И.И.	
3	Проверка учета расчетов по начислению амортизации	В течение отчетного года	Петров И.Я.	
4	Проверка правильности налогообложения по основным средствам	В течение отчетного года	Иванов И.И. Петров И.Я.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

**Таблица 15.2. Программа аудиторской проверки
учета основных средств**

Аудируемая организация	<u>ООО «Монолит»</u>
Аудируемый период	<u>с 1 января по 31 декабря 2009 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>100</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>И.И. Иванов</u>
Состав аудиторской группы	<u>И.И. Иванов, И.Я. Петров</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>низкий</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведе- ния	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	Проверка наличия и сохранности основных средств	В тече- ние года	Иванов И.И. Петров И.Я.	
1.1	Проверка создания ко- миссии по приемке ос- новных средств	Ежеквар- тально	Иванов И.И.	Приказы, распо- ряжения
1.2	Проверка оформления договоров купли-продажи основных средств	Ежеквар- тально	Петров И.Я.	Договоры, согла- шения
1.3	Проверка оформления протоколов договорной цены	Ежеквар- тально	Иванов И.И.	Протоколы, со- глашения, приказы
1.4	Проверка правильности отражения первоначаль- ной стоимости в актах приемки-передачи ос- новных средств	Ежеквар- тально	Петров И.Я.	Акты приемки- передачи, инвен- тарные карточки, журналы регист- рации
1.5	Проверка правильности отражения первоначаль- ной стоимости после достройки и дооборудо- вания объектов, рекон- струкции или частичной ликвидации объектов	Ежеквар- тально	Иванов И.И.	Проектно-сметная документация, приказы, акты инвентаризации
1.6	Оценка организации синтетического и анали- тического учета основ- ных средств в бухгалте- рии предприятия и по материально ответствен- ным лицам в местах эксплуатации основных средств	Ежеквар- тально	Петров И.Я.	Первичные доку- менты, учетные регистры, учетная политика

Продолжение табл. 15.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
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
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 ответственными 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 учета 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

Продолжение табл. 15.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
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 учета расчетов по начислению 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
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 которым 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.	

Окончание табл. 15.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
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
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)

15.4. Описание аудиторских процедур

Проверка учета 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 предприятия составить детальный список всех основных средств, которыми владеет 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 счете 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 бухгалтерской записи и прослеживания в обратном порядке, т.е. поиск исходных документов, подтверждающих ее правильность. 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 устанавливаются 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 начисления 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.

1. 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.

2. При приобретении основных средств должен быть оформлен договор купли-продажи с указанием первоначальной стоимости, износа и цены приобретения.

3. При приобретении объектов основных средств в комплекте (например, мебель для офиса) в инвентарную карточку должна быть вписана расшифровка — перечень отдельных предметов, входящих в комплект.

4. При приобретении объектов основных средств за иностранную валюту первоначальная стоимость объекта должна учитываться по пересчитанному курсу в рублях на момент приобретения.

5. Объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств, а учитываются как незавершенные капиталовложения.

6. Объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды, учитываются на забалансовом счете 001.

7. 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).

8. 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.

9. 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.

10. 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-т 10—К-т 01).

Проверка учета 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 в целях 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 следующее: 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 про-

дукции и финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновных в том лиц, предлагают меры к недопущению подобных недостатков в будущем.

Проверка налогообложения операций с основными средствами.

При проведении проверки правильности исчисления НДС по операциям с основными средствами аудитор должен установить, правильно ли и своевременно ли проверяемая организация исчисляет и отражается в учете суммы НДС по операциям с основными средствами.

Источниками информации здесь могут служить учетная политика, счета-фактуры, книги покупок и продаж, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, первичные документы по учету основных средств, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность.

В первую очередь аудитор просматривает учетную политику аудируемого лица в целях ознакомления с системой документооборота и порядком исчисления НДС в организации. По основным средствам, поступившим в организацию в проверяемом периоде, аудитор проводит полистную сверку документов в следующей последовательности: договор, связанный с поступлением основных средств в организацию, — акт приемки-передачи — карточка учета — 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 выявляет, не подлежат ли суммы НДС включению в первоначальную стоимость основных средств в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ.

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.

Требования гл. 25 НК РФ и ПБУ 18/02 вызывают необходимость в процессе проведения аудиторской проверки уделять большое внимание вопросам организации налогового учета, оказывающего непосредственное влияние на достоверность формирования показателей бухгалтерской отчетности организации.

Основными информационными источниками при осуществлении данной процедуры являются учетная политика организации для целей налогообложения, регистры налогового учета, первичные документы по учету операций с основными средствами, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерские справки.

Аудитору необходимо ознакомиться с положениями налоговой учетной политики организации и определить их соответствие действующему законодательству.

По основным средствам, которые поступили в организацию в проверяемом периоде, аудитор проводит полистную сверку документов в следующей последовательности: договор, связанный с поступлением основных средств, — акт приемки-передачи — регистр учета операций приобретения имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте основных средств.

Такая сверка позволяет провести проверку правильности оформления документов по налоговому учету операций по поступлению основных средств, а также проверить правильность формирования первоначальной стоимости поступивших объектов. Особое внимание должно уделяться расходам, связанным с поступлением основных средств, 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 основным средствам, которые получены безвозмездно, их стоимость включена в состав внереализационных доходов организации.

Проверка правильности начисления и отражения в налоговом учете сумм амортизационных отчислений по основным средствам проводится аудитором путем полистного просмотра документов в следующей последовательности: учетная политика для целей налогообложения — регистр информации об объекте основных средств — регистр-расчет амортизации основных средств — регистр учета прочих расходов — Декларация по налогу на прибыль.

Для проверки правильности формирования финансового результата от выбытия основных средств аудитор проводит полистную сверку документов в следующей последовательности: учетная политика в целях налогообложения — договор — акт о списании активов — регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте основных средств — регистр-расчет финансового результата от реализации амортизируемого имущества — регистр учета доходов текущего периода — Декларация по налогу на прибыль.

Если в результате выбытия основных средств организацией получен убыток, то проверка его формирования осуществляется в следующей последовательности: учетная политика в целях налогообложения — договор — акт о списании — регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте основных средств — 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 основными средствами, по которым выявлены расхождения в порядке учета доходов и расходов для целей бухгал-

терского и налогового учета, аудитор путем арифметического пересчета данных проводит проверку правильности определения постоянных и временных разниц и постоянных и отложенных налоговых обязательств (активов).

15.5. Типичные ошибки

Примерный перечень типичных ошибок следующий.

1. 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.

2. Материальная ответственность организуется лишь в отношении собственных основных средств, учитываемых на счете 01 «Основные средства».

3. Несоответствие информации о наличии основных средств по данным Главной книги информации об их остатках по данным инвентарных карточек нередко влечет за собой неправильное начисление амортизации.

4. Оприходование основных средств не по цене их приобретения.

5. При передаче основных средств в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия сумма превышения их договорной стоимости над балансовой нередко включается в состав доходов будущих периодов.

6. При безвозмездной передаче основных средств выявленный убыток не всегда списывается на уменьшение добавочного капитала.

7. Начисление амортизации основных средств производится один раз в квартал, а не раз в месяц.

8. Предприятие продолжает начислять амортизацию по объектам с истекшим сроком нормативной эксплуатации.

9. Неправомерное ускоренное начисление амортизации основных средств.

Вопросы для самопроверки

1. Какие типовые формы первичных документов применяются по учету основных средств?
2. Перечислите комплексы задач, которые необходимо проверить аудитор по учету основных средств.
3. Приведите характерные ошибки, которые встречаются при проверке учета основных средств.

Методика аудиторской проверки учета нематериальных активов

16.1. 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» от 31 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ от 29 июля 1998 г. № 34н.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению от 31 октября 2000 г. № 94н.
7. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” (ПБУ 1/2008)» от 6 октября 2008 г. № 106н.
8. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” (ПБУ 14/2007)» от 27 декабря 2007 г. № 153н.
9. «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Изменения оценочных знаний” (ПБУ 21/2008)» от 6 октября 2008 г. № 106н.
10. «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13 июня 1995 г. № 49.
11. «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22 июля 2003 г. № 67н

16.2. 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*);
- 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, переоценке, 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 (ф. № 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, 83, 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 — ф. № 1 «Бухгалтерский баланс», ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках», ф. № 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.

16.3. План и программа аудиторской проверки учета нематериальных активов

В общем виде содержание плана аудита учета нематериальных активов, разрабатываемого в соответствии с основными направлениями и задачами проверки, представлено в табл. 16.1.

Таблица 16.1. Факторы, влияющие на форму использования, организацию учета и контроля нематериальных активов

Аудируемая организация	<u>ООО «Вымпел»</u>
Аудируемый период	<u>с 1 января по 31 декабря 2009 г.</u>
Число человеко-часов	<u>80</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Иванов И.И.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Иванов И.И., Петров И.Я.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведе- ния	Исполни- тель	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 правильности учета результатов переоценки нематериальных активов	В течение отчетного года	Петров И.Я.	
4	Проверка своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по движению нематериальных активов	В течение отчетного года	Иванов И.И.	
5	Проверка правильности проведения инвентаризаций нематериальных активов и отражения ее результатов в учете	В течение отчетного года	Петров И.Я.	
6	Проверка учета выбытия нематериальных активов	В течение отчетного года	Иванов И.И.	
7	Проверка правильности раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности	В течение отчетного года	Петров И.Я.	
8	Проверка правильности налогообложения операций с нематериальными активами	В течение отчетного года	Иванов И.И.	
9	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. 16.2.

Таблица 16.2. Программа проверки учета нематериальных активов

Аудируемая организация	<u>ООО «Вымпел»</u>
Аудируемый период	<u>с 1 января по 31 декабря 2009 г.</u>
Число человеко-часов	<u>80</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Иванов И.И.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Иванов И.И., Петров И.Я.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ 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 И.Я.
1.5	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приема-передачи нематериальных активов	Ежеквартально	Акты приема-передачи, накладные, приказы	Петров И.Я.

Продолжение табл. 16.2

№ 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 уставный капитал	Методики оценки, протоколы собраний учредителей	Иванов И.И.
1.7	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал нематериальных активов	Ежеквартально	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	Ежемесячно	Методики оценки, маршрутные листы, штатное расписание, договоры о материальной ответственности	Иванов И.И.
1.9	Проверка отражения в отчетности поступления и создания нематериальных активов	Ежеквартально	Формы отчетности	Петров И.Я.
2	Проверка учета амортизации нематериальных активов	В течение года		Иванов И.И. Петров И.Я.
2.1	Проверка обоснованности определения срока полезного использования НМА	Ежемесячно	Документы, подтверждающие существование НМА и право на него, приказы по установлению срока полезного использования НМА, создания специальных комиссий, учетная политика	Петров И.Я.
2.2	Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по нематериальным активам	Ежемесячно	Приказы, регистры, расчеты, справки	Иванов И.И.
2.3	Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации нематериальных активов	Ежеквартально	Формы отчетности	Петров И.Я.

Продолжение табл. 16.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период прове- дения	Рабочие документы аудитора	Исполнитель
3	Проверка результатов произведенной переоценки нематериальных активов	В течение года	Приказы, акты, инвентаризационные документы, учетные регистры	
4	Проверка своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по движению нематериальных активов	Ежеквартально	Журнал-ордер № 10, 13, 16, ведомость № В-1, № 17, журнал проводок, первичные документы по учету нематериальных активов, главная книга, оборотно-сальдовые ведомости, бухгалтерские справки-расчеты, учетная политика	Сидоров С.С.
5	Проверка правильности проведения инвентаризаций нематериальных активов и отражения ее результатов в учете	В течение года	Приказ о назначении действующей инвентаризационной комиссии, инвентарные описи, сличительные ведомости, учетная политика	Петров И.Я.
6	Проверка учета выбытия нематериальных активов	В течение года		Иванов И.И. Петров И.Я.
6.1	Проверка фактического выбытия нематериальных активов в результате расчетов с учредителями	Ежеквартально	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс	Иванов И.И.
7	Проверка правильности раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности	Ежеквартально	Регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность	Петров И.Я.
8	Проверка правильности налогообложения операций с нематериальными активами	В течение года		Петров И.Я. Иванов И.И.
8.1	Проверка правильности расчетов по НДС	По срокам налоговых платежей	Счета-фактуры, книга покупок и продаж, регистры синтетического и аналитического учета по счетам 19 и 68, налоговые декларации	Петров И.Я.

Окончание табл. 16.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период прове- дения	Рабочие документы аудитора	Исполнитель
8.2	Проверка правильности расчетов по налогу на прибыль	По срокам налоговых платежей	Бухгалтерские справки, регистры налогового учета, декларации по налогу на прибыль, регистры синтетического и аналитического учета по сч. 68	Петров И.Я.
8.3	Проверка правильности расчетов по НДС	По срокам налоговых платежей	Бухгалтерские справки, расчеты, сведения, декларации, регистры синтетического и аналитического учета по сч. 68	Сидоров С.С.
9	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.

Для получения аудиторских доказательств относительно эффективности структуры систем учета и внутреннего контроля в части операций с нематериальными активами аудитор может воспользоваться специально разработанными для этого тестами.

16.4. Перечень аудиторских процедур

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 опера-

циям с нематериальными активами в частности аудитор проводит тестирование средств внутреннего контроля.

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.

Источниками информации здесь служат:

- документы, подтверждающие существование объектов нематериальных активов, — патенты, свидетельства, документы о регистрации авторских и смежных прав и т.п.;
- документы, подтверждающие исключительное право у аудируемого лица на объекты интеллектуальной собственности, — договоры об уступке (передаче) исключительных прав, авторские договоры, договор продажи предприятия, договор о передаче ноу-хау;
- карточки учета нематериальных активов и др.

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 предмет возможных ошибок, содержащихся 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 документах по таким показателям как:

- 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 соответствующего 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 аудитор 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 ее результатов в бухгалтерском учете. Основной целью проверки правильности проведения инвентаризаций нематериальных активов является получение достаточных доказательств того, что в организации проводятся обязательные и периодические инвентаризации нематериальных активов и оформляются соответствующие 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 соответствующих 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 про-

ведения данной 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 недостаткам ценностей».

Проверка правильности документального оформления операций с нематериальными активами. Основная цель данной аудиторской процедуры состоит в получении аудитором уверенности в том, что в организации присутствует вся первичная документация, связанная с движением нематериальных активов в организации.

Источниками информации здесь служат:

- карточки учета нематериальных активов, формы нетиповых первичных учетных документов, утвержденные приказом об учетной политике;
- график документооборота;
- регистры аналитического учета.

Первичные документы по учету операций, связанных с поступлением объектов нематериальных активов, должны фиксировать факт их объективного существования, поступления в организацию и принятия к бухгалтерскому учету, поэтому для достижения указанной цели аудитором просматриваются полностью и сравниваются соответствующие 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 в целях 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 доказательства 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.

В качестве информационных источников для выполнения данной аудиторской процедуры могут быть:

- договоры передачи исключительных прав, авторские договоры, договоры уступки прав на получение патента;
- акты приемки-передачи нематериальных активов, карточки учета нематериальных активов;
- договоры на оказание информационных и консультационных услуг, договоры страхования, договоры займа, кредитные договоры, акты сдачи-приемки выполненных работ;
- регистры аналитического и синтетического учета;
- учредительные документы;
- информация о порядке определения рыночной стоимости объектов нематериальных активов.

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.

Должное внимание аудитора при проведении данной процедуры 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 нематериальные 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 пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, со-

ответствующие 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 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. Основной целью данной аудиторской процедуры является 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. Проведение такой проверки осуществляется следующим образом. По данным регистров синтетического учета проверяется правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций с нематериальными активами. Затем путем применения такой аудиторской процедуры, как взаимный контроль корреспондирующих счетов, выполняется 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 в 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 количества оприходованных объектов с аналитическими данными контрагентов.

Проверка правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам. Аудитору необходимо установить, что в проверяемой организации расчет амортизационных отчислений по нематериальным активам выполняется 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.

Источниками информации могут быть:

- учетная политика организации;
- карточки учета нематериальных активов, бухгалтерские справки-расчеты сумм амортизационных отчислений;
- приказы по установлению сроков полезного использования и формирования однородных групп нематериальных активов;
- регистры бухгалтерского учета.

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 полностью 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. 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 суммах 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 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. Целью данной аудиторской процедуры является 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 качестве информационных источников аудитор может использовать:

- регистры аналитического и синтетического учета, первичные документы по учету нематериальных активов;
- договоры по уступке исключительных прав, авторские и иные аналогичные договоры;
- бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках.

В процессе проведения процедуры аудитору необходимо просмотреть соответствующие документы и провести опросы уполномоченных лиц в целях 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, что нематериальные активы, используемые в деятельности аудируемого лица в течение проверяемого периода, не утратили способность приносить экономические выгоды, т.е. отвечают соответствующим идентификационным критериям. Для этого путем проведения опроса руководящего звена, анализа производственных процессов, просмотра и сравнения соответствующих 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) — наличие данных 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 — наличие учредительных документов, оценочных актов и соответствующих первичных документов;

3) при безвозмездной передаче — наличие 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 — наличие 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 соответствующих 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 соответствующей оценке и вся существенная информация о них раскрыта в отчетности должным образом.

Для этого аудитор путем изучения и анализа бухгалтерской отчетности определяет, отражены 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 отражает в учете суммы НДС по операциям с нематериальными активами.

Источниками информации здесь могут служить учетная политика, счета-фактуры, книги покупок и продаж, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, первичные документы по учету нематериальных активов, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность.

В первую очередь аудитор просматривает учетную политику аудируемого лица в целях 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 следующей последовательности: договор, связанный с поступлением нематериальных активов в организацию, — акт приемки-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 выявляет, 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 другим договорам, а также переданным безвозмездно, аудитор проводит полистную сверку документов в последовательности: договор уступки исключительных прав — акт о списании нематериальных активов — карточка учета нематери-

альных 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.

Требования гл. 25 НК РФ и ПБУ 18/02 вызывают необходимость в процессе проведения аудиторской проверки уделять большое внимание вопросам организации налогового учета, оказывающего непосредственное влияние на достоверность формирования показателей бухгалтерской отчетности организации.

Основными информационными источниками при осуществлении данной процедуры являются учетная политика организации для целей налогообложения, регистры налогового учета, первичные документы по учету операций с нематериальными активами, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерские справки.

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 приемки-передачи нематериальных активов — регистр учета операций приобретения имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте нематериальных активов.

Такая сверка позволяет провести проверку правильности оформления документов по налоговому учету операций по поступлению нематериальных активов, а также проверить правильность 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 просмотра следующих документов в следующей последовательности: 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 выполняется 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 выявлены расхождения в порядке учета доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета, аудитор путем арифметического пересчета нужных данных проводит проверку правильности определения постоянных и временных разниц и постоянных и отложенных налоговых обязательств (активов).

16.5. 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) неправильное и несвоевременное отражение в бухгалтерском учете результатов переоценки нематериальных активов;
- 12) начисление амортизации после окончания срока полезного использования;
- 13) необоснованное списание нематериальных активов;
- 14) хищение средств (основной тип мошенничества).

Вопросы для самопроверки

1. Какова цель аудиторской проверки операций с нематериальными активами?
2. Каковы основные задачи аудиторской проверки операций с нематериальными активами?
3. Перечислите основные источники, необходимые для организации аудиторской проверки учета нематериальных активов.
4. Охарактеризуйте положения общего плана аудиторской проверки учета нематериальных активов.
5. Какие существуют виды поступлений нематериальных активов?
6. Какие вопросы рассматриваются в ходе аудиторской проверки учета амортизации нематериальных активов?
7. Рассмотрите 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. В чем состоят действия аудитора при обнаружении ошибок по учету нематериальных активов?
13. Перечислите 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

17.1. Основные законодательные и нормативные документы

К документам, регулирующим учет материально-производственных запасов, относятся следующие.

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 128-ФЗ.
2. Налоговый кодекс РФ (ч. 1 и 2).
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина России от 28 июля 1998 г. № 34н).
4. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (приказ Минфина России от 31 ноября 2000 г. № 94-н).
5. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены приказом МФ России от 28 декабря 2001 г. № 119н).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ № 5/01).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99).
10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).
11. Основные положения по учету тары на предприятиях (приказ Минфина СССР от 30 сентября 1985 г. № 166).

17.2. 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 с производственными запасами в соответствии с действующими нормативными актами Российской Федерации.

Необходимо проверить, как ведется учет на синтетических счетах 10, 11, 14, 15, 16 и 19. Основное внимание при этом уделяется счету 10 «Материалы», для которого обычно открываются субсчета по группам материальных ценностей.

Основными источниками информации для аудитора служат первичные документы по учету производственных запасов и различные регистры аналитического и синтетического учета, а также показатели, отражаемые в отчетности. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие:

- *доверенность* (ф. № М-2 и № М-2а) — применяется для оформления права лица выступать в качестве 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 соответствующие машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

17.3. План и программа аудиторской проверки учета материально-производственных запасов

Содержание плана и программы аудиторской проверки учета материально-производственных запасов приведены в табл. 17.1 и 17.2.

Таблица 17.1. План аудиторской проверки учета материально-производственных запасов

Аудируемая организация	<u>ОАО «Машиностроительный завод»</u>
Аудируемый период	<u>с 1 января 2007 по 31 декабря 2007 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>320</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Викторов И.Я.</u>
Состав аудиторской группы:	<u>Викторов И.Я., Соколова В.В., Петрова И.В.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>5% валюты баланса</u>

№ п/п	Планируемые виды работ (комплексы задач)	Период проведения	Исполнители
1	Проверка учета поступления 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.

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

**Таблица 17.2. Программа проведения аудита
материально-производственных запасов**

Аудируемая организация	<u>ОАО «Машиностроительный завод»</u>
Аудируемый период	<u>с 1 января 2006 по 31 декабря 2007 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>320</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Викторов И.Я.</u>
Состав аудиторской группы:	<u>Викторов И.Я., Соколова В.В., Петрова И.В.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>5% валюты баланса</u>

<i>№ п/п</i>	<i>Аудиторские процедуры</i>	<i>Период проведе- ния</i>	<i>Исполнители</i>	<i>Рабочие документы аудитора</i>
1. Проверка учета поступления материально-производственных запасов				
1.1	Проверка учета операций по приобретению (купле) материальных ценностей	В течение года	Викторов И.Я. Соколова В.В.	Ведомости по учету 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 учету поступления
1.3	Проверка учета прочих операций по поступлению материалов (безвозмездно при взносе вклада в уставный капитал и др.)	В течение года	Викторов И.Я. Соколова В.В.	Ведомости по учету поступления
2. Проверка аналитического учета движения материально-производственных запасов на складах предприятия				
2.1	Изучение организации хранения материальных ценностей (наличие весоизмерительных приборов, стеллажей и тары, состояние картотеки складских карточек)	I квартал	Викторов И.Я.	Инструкция о приемке материалов, технические паспорта по весоизмерительным приборам, книги санитарного состояния складов
2.2	Изучение организации пропускной системы при ввозе и вывозе материальных ценностей с предприятия	I квартал	Соколова В.В. Петрова И.В.	Книга регистрации пропусков, сообщения работников охраны и кладовщиков
2.3	Проверка полноты оприходования ценностей и правильность их оценки	В течение года	Соколова В.В. Петрова И.В.	Таблицы сверки внутренних документов с документами поставщиков

Продолжение табл. 17.2

№ п/п	Аудиторские процедуры	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
3. Проверка учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений				
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
4. Проверка сводного учета материальных ценностей				
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. 17.2

№ п/п	Аудиторские процедуры	Период проведе- ния	Исполнители	Рабочие документы аудитора
4.4	Аудит результатов переоценки материальных ценностей	Декабрь 2006 г.	Викторов И.Я.	Регистры по учету материалов
5. Проведение анализа использования материальных ценностей				
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

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

17.4. 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». Особое внимание следует обратить на то:

- 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. 17.3.

Уточнив положения 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 17.3. Элементы учетной политики предприятия, связанные с учетом ТМЦ

№ п/п	Элементы учетной политики предприятия	Вариант выбора
1	Форма бухгалтерского учета	Упрощенная Мемориально-ордерная Журнально-ордерная Компьютерная
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 подтверждения фактического наличия товарно-материальных ценностей можно провести инвентаризацию. В ходе аудиторской проверки аудиторы могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения.

Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных ценностей, соответствия их величине, отраженной 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 подтверждения.

Контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению МПЗ проводится путем соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций.

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 специали-

стов отдельных положений совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение или неясных.

Для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учете поступления и расходования МПЗ, полноты и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского учета, обоснованности их оценки используется проверка документов.

Операции, отраженные в первичных документах, в журналах-ордерах, ведомостях, главной книге, бухгалтерской отчетности, проверяются в ходе прослеживания. 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 различные 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 их использования. 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 (бартер), поступившим безвозмездно и др.

При *проверке организации учета движения материальных ценностей на складах* прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Далее проверяют, как организован складской учет материалов и как ведется контроль со стороны бухгалтерии. Предприятия могут применять преимущественно три основных варианта учета движения материалов на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, картоечно-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 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 персонального компьютера (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 производилось его отнесение на счет 68. НДС по материальным ресурсам списывается полностью на счет 68 в момент оплаты счетов.

Особое внимание должно быть уделено *проверке учета использования материальных ценностей по направлению затрат*. 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) является наиболее распространенным. 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.

По каждому методу применяются свои алгоритмы расчета проверки, которые и использует аудитор. Здесь, безусловно, неоцени-

мую 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 (землетрясение, наводнение, пожар) 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.

17.5. 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. Дайте общую характеристику методов, применяемых для учета материальных ценностей при отпуске их на производственные цели.

Методика аудиторской проверки учета операций по кассе

18.1. Основные законодательные и нормативные документы

Основные законодательные и нормативные документы.

1. Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ;

2. Порядок ведения кассовых операций в РФ (письмо Центрального банка России от 22 сентября 1993 г. № 40).

3. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).

4. О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя (указание ЦБ РФ от 20 июня 2007 г. № 1843-У, в ред. указания ЦБ РФ от 28 апреля 2008 г. № 2003-У и официальных разъяснений ЦБ РФ от 28 сентября 2009 г. № 34-ОР).

5. Положение о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями (Постановление Правительства РФ от 23 июля 2007 г. № 470, в ред. Постановления Правительства РФ от 7 июня 2008 г. № 441).

6. Административный регламент исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по регистрации в установленном порядке контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством Российской Федерации (приказ Минфина России от 20 марта 2009 г. № 19н).

7. Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением (Постановление Минфина России от 30 августа 1993 г. № 104).

18.2. Источники информации для проверки

Источниками информации для проверки являются учетная политика аудируемого лица, первичные документы по разделу (участку) учета, регистры синтетического учета по разделу (участку) учета, регистры аналитического учета по разделу (участку) учета, бухгалтерская отчетность.

1. Порядок учета движения средств в кассе не является элементом учетной политики.

2. Первичные кассовые документы: приходные и расходные кассовые ордера, кассовая книга, отчеты кассира, 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.

3. Регистры синтетического учета по счету 50 «Касса», в частности журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 (для журнально-ордерной формы счетоводства).

4. Регистры аналитического учета к счету 50. Планом счетов бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных аналитических группировок по каждому бухгалтерскому счету.

5. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: бухгалтерский баланс предприятия (ф. № 1), отчет о движении денежных средств (ф. № 4), пояснительная записка к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

18.3. План и программа аудиторской проверки операций по кассе

Составлению плана проверки предшествует оценка состояния внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств и других ценностей в кассе предприятия.

Аудитор с помощью специально составленного вопросника определяет состояние внутреннего контроля, дает предварительную оценку соблюдения на предприятии кассовой дисциплины, выявляет наиболее уязвимые в отношении злоупотреблений места, планирует состав основных контрольных процедур, определяет специфические черты ведения учета на предприятии, описание которых отсутствует в имеющемся у него наборе стандартных процедур.

Признаками отсутствия или недостаточности внутреннего контроля за движением денежных средств в кассе организации для аудитора являются:

- отсутствие в организации налаженной системы проведения внезапных ревизий кассы с полным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе;
- отсутствие в организации 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, свидетельствующих о полнотном 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 организаций, главных бухгалтеров и кассиров, поэтому аудитор должен опросить каждого из ответственных лиц. Вопросник аудитора составляется таким образом, что в большинстве случаев ответ не надо вписывать, так как аудитор отмечает в вопроснике полученный ответ и номер предварительного вывода. Вопросник построен по принципу блок-схемы: если нет необходимости задавать какой-либо вопрос, номер следующего вопроса указан в графе «Номер следующего вопроса» (табл. 18.1).

Результаты опроса ответственных лиц могут не совпадать: кассир может не знать, имеется ли на предприятии приказ о внезапных ревизиях кассы, руководитель организации — о необходимости заключать договор о полной материальной ответственности с кассиром. Несовпадения в ответах на поставленные аудитором вопросы могут также свидетельствовать о слабых сторонах внутреннего контроля.

Таблица 18.1. Вопросник аудитора по оценке состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в отношении операций по кассе

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Номер следующе- го вопроса	Номер вывода
1	Кому было предоставлено право подписи приходных и расходных кассовых ордеров в качестве главного бухгалтера	Только главному бухгалтеру	3	
		Уполномоченному лицу (лицам)		
2	Имеются ли письменные распоряжения руководителя организации о назначении уполномоченного лица ставить подписи на приходных и расходных кассовых ордерах в качестве главного бухгалтера	Нет		1
		Да		
3	Кому предоставлено право подписи расходных кассовых документов в качестве руководителя организации	Только руководителю организации	5	
		Уполномоченному лицу (лицам)		
4	Имеются ли письменные распоряжения руководителя организации о назначении уполномоченного лица ставить подписи на расходных кассовых ордерах и оправдательных документах в качестве руководителя организации	Нет	5	2
		Да		
5	Ведется ли в организации журнал регистрации приходных кассовых ордеров	Нет		3
		Да		
6	Ведется ли в организации журнал регистрации расходных кассовых ордеров	Нет		4
		Да		
7	В каком размере банком установлен лимит денег в кассе			
8	Установлены ли руководителем организации сроки внезапной ревизии кассы приказом по организации	Нет		8
		Да		
9	Сменялись ли кассиры в организации в проверяемом периоде	Нет	11	
		Да	10	

Окончание табл. 18.1

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Номер следующе- го вопроса	Номер вывода
10	Была ли проведена ревизия при смене кассиров	Нет		5
		Да		
11	Назначена ли приказом руководителя организации комиссия для проведения ревизии кассы	Нет		6
		Да		
12	Соблюдались ли установленные сроки внезапных ревизий кассы	Нет		7
		Да		
13	Заключен ли договор с кассиром о полной материальной ответственности	Нет		8
		Да		
14	Производит ли организация реализацию готовой продукции (товаров, работ, услуг) населению за наличный расчет	Нет	18	
		Да	15	
15	Имеются ли в организации контрольно-кассовые машины	Нет		9
		Да		
16	Зарегистрированы ли контрольно-кассовые машины в налоговом органе	Нет		10
		Да		
		Да		
17	Ведется ли в организации кассовая книга	Нет		11
		Да		
18	Ведется ли в организации журнал выданных доверенностей	Нет		12
		Да		
19	Ведется ли в организации журнал регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей	Нет		13
		Да		
20	Имеется ли в организации список лиц, которым разрешено выдавать деньги на хозяйственные нужды, утвержденный приказом по организации	Нет		14
		Да		
21	При выдаче денег на хозяйственные нужды устанавливается ли срок, на который они выдаются	Нет		15
		Да		
22	Составляет ли кассир реестр депонированных сумм	Нет		16
		Да		
23	Ведется ли в организации журнал учета депонентов	Нет		17
		Да		
24	На кого возложена обязанность ведения книги регистрации депонентов, картотеки депонентов	На кассира		18
		На счетного работника		

Ответы на вопросы могут быть типа «должен (должны) быть», т.е. отвечающий может быть не уверен в своем ответе, в этом случае ответ на поставленный вопрос аудитору приходится находить самому или опрашивать других сотрудников организации.

По результатам опроса у аудитора складывается определенное мнение о состоянии кассовой дисциплины на предприятии. Вопросник позволяет аудитору сделать ряд промежуточных выводов, на основании которых он формирует основной вывод о том, что кассовая дисциплина у клиента не соблюдается, а порядок ведения кассовых операций нарушается.

Подобный вывод может стать основанием для следующих действий.

1) 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 материальности статьи «Касса» в отчетности предприятия;

2) 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.

По результатам опроса ответственных работников проверяемой организации по вопроснику (см. табл. 18.1) аудитор может сделать следующие выводы.

1. В нарушение п. 13 Порядка ведения кассовых операций в РФ кассовые ордера подписываются параллельно с главным бухгалтером лицами, полномочия которых не подтверждены письменным распоряжением (приказом) руководителя организации.

2. В нарушение п. 14 Порядка ведения кассовых операций в РФ расходные кассовые ордера подписываются параллельно с руководителем организации лицами, полномочия которых не подтверждены письменным распоряжением (приказом) руководителя организации.

3. В нарушение п. 21 Порядка ведения кассовых операций в РФ в бухгалтерии организации не ведется журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов.

4. В нарушение п. 37 Порядка ведения кассовых операций в РФ в организации не установлены приказом (распоряжением) руководителя организации сроки внезапной ревизии кассы с полным поллистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе.

5. В нарушение п. 37 Порядка ведения кассовых операций в РФ в организации при смене кассира не была проведена ревизия кассы.

6. В нарушение п. 37 Порядка ведения кассовых операций в РФ приказом руководителя организации не назначена специальная комиссия для проведения ревизии кассы.

7. В нарушение п. 37 Порядка ведения кассовых операций в РФ и приказа руководителя организации № ____ от _____ в организации внезапные ревизии кассы не проводились.

8. В нарушение п. 32 Порядка ведения кассовых операций в РФ договор о полной материальной ответственности с кассиром не был заключен

9. В нарушение ст. 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ организация производит расчеты за готовую продукцию, материалы, товары, работы и услуги без использования контрольно-кассовой техники.

10. В нарушение ст. 4 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ организация не зарегистрировала в налоговом органе используемую контрольно-кассовую технику.

11. В нарушение п. 22, 23 Порядка ведения кассовых операций в РФ в организации 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, листы не пронумерованы, книга не прошнурована и не опечатана печатью организации.

12. В нарушение п. 6 инструкции МФ СССР «О порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности» от 14 января 1967 г. № 17 для регистрации и учета выданных доверенностей журнал выданных доверенностей в организации не ведется.

13. Внутренний контроль за правильностью и своевременностью расчетов с персоналом по выплате заработной платы и социально-трудовых льгот ослаблен отсутствием в организации журнала регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей, передаваемых из отдела труда и заработной платы в кассу организации для оплаты.

14. Внутренний контроль за расходованием и целевым использованием денежных средств из кассы организации ослаблен отсутствием в организации установленного приказом руководителя организации круга лиц, которым могут быть выданы деньги на хозяйственные нужды.

15. В нарушение 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.

16. В нарушение п. 18 Порядка ведения кассовых операций в РФ кассир при закрытии платежных (расчетно-платежных) ведомостей реестр депонированных сумм не составляет.

17. Внутренний контроль за выплатой депонированных сумм ослаблен отсутствием в организации журнала учета депонентов.

18. Внутренний контроль за выдачей депонированных сумм ослаблен тем, что обязанность ведения книги регистрации депонентов (картотеки депонентов) возложена на кассира, а не на счетного работника.

В общем случае по результатам опроса у аудитора оказывается сформированным план проведения проверки кассовых операций и намечен состав процедур.

План проверки учета кассовых операций должен быть основан на достигнутом аудиторами понимании деятельности аудируемого лица. Примерная форма и содержание плана и программы аудиторской проверки приведены в табл. 18.2 и 18.3.

Таблица 18.2. План аудиторской проверки учета кассовых операций

Аудируемая организация	<u>ЗАО «Ангара»</u>
Аудируемый период	<u>за 2009 год</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>100</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н., Михайлов М.М.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведе- ния	Исполнитель	Примечания
1	Аудит полноты и правильности учета денежных средств в кассе	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
2	Аудит полноты и правильности раскрытия информации о движении денежных средств в кассе в отчете о движении денежных средств	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

**Таблица 18.3. Программа аудиторской проверки
учета кассовых операций**

Аудируемая организация ЗАО «Ангара»
 Аудируемый период за 2009 год
 Трудоемкость, человеко-час 100
 Руководитель аудиторской группы Николаев Н.Н.
 Состав аудиторской группы Николаев Н.Н., Михайлов М.М.
 Планируемый риск необнаружения средний
 Планируемый частный уровень существенности 1% валюты баланса

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий/процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	Аудит полноты и правильности учета денежных средств в кассе	Один раз в год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
1.1	Проведение инвентаризации кассовой наличности	На конец года	Николаев Н.Н.	Регистры учета результатов внезапной инвентаризации кассы
1.2	Проверка полноты документов, подтверждающих приход и расход денежных средств в кассу и из кассы	Поквартально	Николаев Н.Н.	Первичные документы по кассе (приходные и расходные кассовые ордера), оправдательные документы
1.3	Сверка вступительных остатков по кассе на текущий день с исходящим остатком на предыдущий день	Поквартально	Михайлов М.М.	Кассовая книга
1.4	Проверка соблюдения лимита кассы, установленного банком	Поквартально	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	Установленный банком лимит кассы Кассовая книга
1.5	Проверка соблюдения предельной величины расчетов наличными денежными средствами с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями	Поквартально	Николаев Н.Н.	Обороты по расходам наличных денежных средств Договоры с поставщиками (подрядчиками)
2	Аудит полноты и правильности раскрытия информации о движении денежных средств в кассе в отчете о движении денежных средств	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
2.1	Проверка правильности раскрытия информации о движении денежных средств в кассе в отчете о движении денежных средств	За год	Николаев Н.Н.	Учетные регистры Бухгалтерская отчетность

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

18.4. Перечень аудиторских процедур

Для проверки операций по кассе применяются следующие аудиторские процедуры.

1. Для выявления прямого хищения денежных средств, не замаскированного никакими действиями, применяется процедура инвентаризации кассовой наличности способом полного полистного пересчета денег и денежных документов, находящихся в кассе.

2. Для выявления хищения денежных средств, маскируемого расписками должностных лиц, работников бухгалтерии и прочих сотрудников предприятия, применимы процедуры:

2.1) проверки наличия на приходных и расходных кассовых ордерах подписи главного бухгалтера или уполномоченного лица;

2.2) проверки наличия на расходных кассовых документах подписей руководителя организации или уполномоченного лица;

2.3) проверки наличия на расходных кассовых документах расписок получателей денег;

2.4) устный опрос лица, получившего деньги по расходным кассовым ордерам, но не подтвердившего этот факт своей распиской.

Все перечисленные процедуры проводятся методом инспектирования, т.е. сличения данных одних первичных или сводных документов с другими, а также проверки заполнения всех реквизитов, отсутствия помарок и подчисток.

3. Для выявления случаев неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм и, в частности, неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм из банка применяются процедуры:

3.1) проверки чековой книжки (книжек) предприятия на полноту;

3.2) проверки полноты оприходования денежных средств в кассу предприятия, полученных из банка по чеку. В необходимых случаях помимо метода инспектирования может быть применен и запрос в банк для получения выписок банка за определенные дни.

4. Для выявления излишнего списания денег по кассе применяются процедуры:

4.1) проверки полноты первичных расходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира;

4.2) проверки правильности и своевременности гашения приложений;

4.3) проверки совпадения входящего остатка по кассе на каждый день с конечным остатком по кассе за предыдущий день;

4.4) проверки итогов кассовых отчетов;

4.5) проверки совпадения расходных кассовых ордеров с информацией о них, содержащейся в журнале регистрации расходных кассовых ордеров;

4.6) проверки обоснованности включения лиц в расчетно-платежные ведомости;

4.7) проверки соответствия платежных (расчетно-платежных ведомостей) реестрам депонированных сумм;

4.8) проверки полноты и своевременности сдачи в банк и оприходования банком депонированных сумм;

4.9) проверки соответствия выписанных расходных кассовых ордеров журналу регистрации депонентов. Проверка осуществляется методом инспектирования, т.е. сличения различных первичных документов, путем выборочного пересчета итоговых показателей, запроса информации у лиц, получивших деньги из кассы.

5. Для выявления случаев нарушения аудируемым лицом порядка ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами применяют процедуры:

5.1) проверки осуществления расчетов наличными деньгами с другими юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями суммами, превышающими установленную предельную величину;

5.2) проверки соблюдения установленного банком лимита остатка кассы.

Проверка осуществляется методом инспектирования, а также пересчета, в частности сложения сумм, уплаченных наличными из кассы по одному договору.

6. Для выявления случаев расчетов наличными денежными средствами за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги с применением контрольно-кассовой техники применяются процедуры:

6.1) проверки правильности ведения книг кассира-операциониста;

6.2) проверки полноты оприходования в кассу организации выручки контрольно-кассовых машин;

6.3) проверки своевременности постановки на учет и снятия с учета контрольно-кассовой техники в налоговом органе.

Проверка проводится методом инспектирования, а также в некоторых случаях путем направления запросов в налоговые органы в целях получения подтверждения регистрации контрольно-кассовой техники. В условиях автоматизированного составления отчета кассира и ведения кассовой книги необходимость в проведении многих из указанных процедур отпадает.

18.5. Типичные ошибки

Основные нарушения — злоупотребления, хищения, ошибки — в сфере кассовых операций могут быть классифицированы следующим образом.

1. Прямое хищение денежных средств, в том числе ничем не замаскированное или замаскированное неоформленными документами и расписками.

2. Неоприходование и присвоение поступивших денежных сумм, в том числе из банка или от различных физических и юридических лиц по приходным ордерам.

3. Излишнее списание денег по кассе путем повторного использования одних и тех же документов, неправильного подсчета итогов в кассовых документах и отчетах; списание сумм без оснований или по подложным документам; подлог в законно оформленных документах с увеличением сумм списаний.

4. Присвоение сумм, законно начисленных разным лицам и организациям путем присвоения депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям.

5. Расчеты суммами наличных денежных средств, превышающими предельную величину при расчетах с другими юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями.

6. Расчеты с населением наличными за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги без применения контрольно-кассовых машин или без регистрации контрольно-кассовых машин в налоговых органах.

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? В чем состоят основные отличия этой методики от традиционной проверки?
3. Назовите основные источники информации для проверки кассовых операций.
4. Для какой цели составляется вопросник аудитора по кассовым операциям?
5. Назовите типичные ошибки, которые могут быть обнаружены при аудите кассовых операций.

Методика аудиторской проверки учета операций по внешнеэкономической деятельности

19.1. Основные законодательные и нормативные документы

Аудиторская проверка учета операция по внешнеэкономической деятельности проводится с привлечением следующих законодательных и нормативных документов.

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Таможенный кодекс РФ.
4. Кодекс РФ об административных правонарушениях.
5. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.
6. Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ (с изменениями от 29 июня 2004 г.).
7. Федеральный закон «О таможенном тарифе» от 21 мая 1993 г. № 5003-1 (в ред. от 23 декабря 2003 г.).
8. Федеральный закон «О государственном регулировании внешнеэкономической деятельности» от 13 октября 1995 г. № 157.
9. Федеральный закон «О международных договорах Российской Федерации» от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ.
10. Федеральный закон «Об экспортном контроле» от 18 июля 1999 г. № 183-ФЗ.
11. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
12. Постановление Правительства РФ «О порядке определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации» от 13 августа 2006 г. № 500 (в ред. от 2 октября 2009 г.).
13. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Правил представления резидентами и нерезидентами подтверждающих до-

кументов и информации при осуществлении валютных операций агентами валютного контроля, за исключением уполномоченных банков» от 17 февраля 2007 г. № 98.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утв. приказом Минфина России от 27 ноября 2008 г. № 154н.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

16. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

17. Инструкция Центробанка России «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок» № 117-И (в ред. от 12 августа 2008 г.).

18. Инструкция Центробанка России «О видах специальных счетов резидентов и нерезидентов» от 7 июня 2004 г. № 116-И.

19.2. Цели аудиторской проверки операций и источники информации по учету внешнеэкономической деятельности

Данные по учету внешнеторговой деятельности российских организаций, включающих экспортные и импортные операции, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, анализ которой в дальнейшем проводится различными ее пользователями.

Экспорт и импорт товаров подвержен различного рода рискам (коммерческому, финансовому, валютному, риску неэффективности сделки и т.д.) и, как следствие, возможны возникновения искаженных данных отчетности, поэтому считается необходимым выделение экспортных или импортных торговых операций в обособленный объект аудита.

Особенностью внешнеэкономических сделок является то, что они выходят за рамки одного государства, а значит, информационная база значительно шире, чем при оценке других видов операций организаций.

Основным нормативным документом, регламентирующим порядок таможенного оформления товаров и уплаты таможенных платежей, является Таможенный кодекс РФ от 28 мая 2003 № 61-ФЗ.

Документы, которые необходимо представить в таможенные органы на заявленные в таможенной декларации сведения о товаре,

по перечню, установленному в ст. 131 Таможенного кодекса РФ, включают в себя:

- договоры международной купли-продажи (внешнеэкономические контракты), заключаемые при совершении внешнеэкономической сделки;
- имеющиеся в распоряжении декларанта коммерческие документы;
- транспортные (перевозочные) документы международного образца;
- разрешения, лицензии, сертификаты и (или) иные документы, подтверждающие соблюдение ограничений, установленных в соответствии с законодательством РФ о государственном регулировании внешнеторговой деятельности;
- документы, подтверждающие происхождение товаров (в случаях, предусмотренных ст. 37 Таможенного кодекса РФ);
- платежные и расчетные документы;
- документы, подтверждающие сведения о декларанте;
- документы, подтверждающие право декларанта на получение льгот по уплате таможенных платежей, на неприменение к товарам запретов и ограничений, установленных в соответствии с законодательством РФ, либо на уменьшение налоговой базы.

В качестве источников внешней информации при проведении проверки организаций-экспортеров прежде всего необходимо выделить информационные ресурсы банков, таможенных органов, осуществляющих контроль за экспортной торговой деятельностью организаций. К таким источникам информации относятся, например, грузовая таможенная декларация (ГТД), паспорт экспортной сделки (ПС), платежные документы уполномоченных банков, внешнеэкономические контракты.

К внутренним источникам информации относятся сведения, генерируемые самой организацией. В их состав включают:

- правовые документы хозяйствующего субъекта, к которым относятся учредительные документы, являющиеся подтверждением для аудитора правомерности осуществления организацией данных видов деятельности. Кроме того, правильность их составления, своевременность оформления и регистрации изменений позволяют сделать выводы о законности существования организации в целом. С правовой точки зрения аудитор также должен оценить банковские и таможенные документы;
- учетную и налоговую политику;
- экспортные и импортные торговые контракты;
- договоры с транспортными, посредническими, экспедиторскими и другими организациями;

- первичные документы (товарные накладные, инвойсы, акты, счета-фактуры);
- регистры синтетического и аналитического учета (книги покупок и книги продаж, ведомости учета готовой продукции, ведомости учета отгруженной экспортной продукции);
- текущую и годовую бухгалтерская (финансовая) отчетность.

19.3. Методика проведения аудиторской проверки учета экспортных операций

Методика аудита экспортных торговых операций в значительной мере зависит от состояния системы внутреннего контроля аудируемого лица. Если в организации налажена хорошая система внутреннего контроля, то аудиторский риск будет незначительным, а количество аудиторских свидетельств может быть меньше, чем при слабом внутреннем контроле.

Вначале проводится проверка системы внутреннего контроля. Она предваряет составление плана и программы проверки учета экспортных торговых операций. Для этого прибегают, как правило, к опросу (письменному и устному) работников организации.

Для оценки системы внутреннего контроля целесообразно провести тестирование. Тесты средств контроля выполняются в целях получения аудиторских доказательств относительно эффективности: а) структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, б) работоспособности средств внутреннего контроля в течение рассматриваемого периода (табл. 19.1).

Таблица 19.1. Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета экспортных операций по данным организации

Тест	Да	Нет	Примечание
Внутренний контроль			
1. Существуют ли в организации внутрифирменные стандарты или иные документы (справки, отчеты), отслеживающие продвижение экспортного товара, его оплату и предназначенные для обмена данными внутри хозяйствующего субъекта?			Только первичные учетные документы
2. Существует ли защита базы данных по экспортным торговым контрактам?	+		Вход в базу данных защищен паролем
3. Существует ли ограниченный доступ лиц, работающих в организации, к учетной информации по экспортным торговым контрактам?	+		Доступ к информации имеют работники бухгалтерии и руководство

Продолжение табл. 19.1

Тест	Да	Нет	Примечание
4. Существует ли в организации-экспортере разграниченный доступ к данным складского учета и бухгалтерии?	+		
5. Проводится ли в организации обмен документов по экспортным торговым контрактам в электронном виде?	+		Обмен документов по экспортным торговым контрактам в электронном виде проводится в основном между службами бухгалтерии, маркетинга и сбыта
6. Существует ли система контроля за авторизацией аналогов электронных подписей?		+	
7. Существуют ли в организационной структуре хозяйствующего субъекта службы, контролирующие продвижение экспортного товара на всех этапах продаж?	+		Служба сбыта отвечает за своевременность и полноту поставки экспортного товара покупателю, но полного систематизированного контроля за экспортным товаром на всех этапах продаж не осуществляет
8. Соблюдаются ли определенные правила и условия хранения товаров: • при транспортировке • на складе?	+	+	Условия хранения на складе и при транспортировке соответствуют базисным условиям поставки, предусмотренных экспортными контрактами
Система бухгалтерского учета			
9. Экспортные контракты заключаются с постоянными контрагентами?	+		Организация имеет постоянных покупателей
10. Организация ведет ВЭД по одноразовым экспортным контрактам?	+		В течение проверяемого года организация заключала одноразовые экспортные договоры на поставку товаров
11. Поставка экспортного товара осуществляется: • по прямым экспортным договорам; • по посредническим договорам?	+	+	Основная часть поставок товаров на экспорт в проверяемом году осуществляется по прямым экспортным договорам
12. Экспортные контракты совершаются через один обслуживающий банк?	+		Да, экспортные операции совершаются через один обслуживающий банк
13. Ведется ли аналитический учет экспортных готовых изделий по партиям в разрезе стран и контрагентов?	+	+	Организация ведет аналитический учет готовой продукции по партиям в разрезе стран и контрагентов

Окончание табл. 19.1

Тест	Да	Нет	Примечание
14. Утвержден ли учетной политикой организации рабочий план счетов, в соответствии с которым к счету 43 «Готовая продукция» открыты субсчета: • «ГП на экспорт»; • «ГП для продажи на внутреннем рынке»?		+	Аналитического учета по данному разделу нет
15. Утвержден ли учетной политикой организации рабочий план счетов, в соответствии с которым к сч. 45-1 «Товары отгруженные экспортные» открыты следующие субсчета: • «Экспортные товары в пути в СНГ»; • «Экспортные товары в портах и на складах СНГ»; • «Экспортные товары в пути за границей»?		++	Аналитического учета по данному разделу нет
16. Утвержден ли учетной политикой организации рабочий план счетов, в соответствии с которым к сч. 44-1 «Накладные расходы по экспорту» открыты следующие субсчета: • «Накладные расходы по экспорту в рублях»; • «Накладные расходы по экспорту в валюте»; • «Общетошговые накладные расходы»?		+	Аналитического учета по данному разделу нет
17. Предусмотрено ли ведение аналитического учета по счетам учета расчетов с покупателями в разрезе видов задолженности, сроков ее возникновения?	+		Аналитический учет по счетам учета расчетов с покупателями ведется в разрезе вида валюты расчетов
18. Предусмотрено ли учетной политикой организации наличие положений, регламентирующих раздельный учет выручки от продажи товаров на экспорт и прочей реализации?	+		Положения применяются с ограничениями либо с нарушениями действующего порядка
19. Предусмотрено ли учетной политикой организации наличие положений? Предусмотрен ли порядок разделения учета затрат по видам деятельности, которым применяются различные налоговые режимы по НДС?	+		Положения применяются с ограничениями либо с нарушениями действующего порядка
20. Ведется ли аналитический учет по сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» в разрезе сумм НДС, относящихся к экспортной продукции (отгруженной, проданной)?		+	Аналитического учета по данному разделу нет

Согласно представленным ответам работников бухгалтерской службы можно сделать вывод, что уровень системы внутреннего контроля за осуществлением экспортных торговых операций соответствует оценке «высокий».

Общий план и программа аудита экспортных операций приведены в табл. 19.2 и 19.3

Таблица 19.2. Общий план аудита учета экспортных операций

Аудируемая организация	<u>ООО «Прима»</u>
Аудируемый период	<u>с 1 января 2009 г. по 31 декабря 2009 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>375</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Сидоров М.А.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Петрова М.А., Анисимова С.Е.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>низкий</u>
Планируемый уровень существенности	<u>2450 тыс. руб.</u>

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Ссылка на рабочие документы (РД)
1	Аудит учета себестоимости экспортируемой продукции (остатков незавершенного производства)	1—5 марта 2010 г.	Петрова М.А.	Устав организации, экспортный контракт, первичные документы, регистры бухгалтерского учета и пр.
2	Аудит учета расчетов с покупателями экспортного товара	1—15 марта 2010 г.	Анисимова С.Е.	
3	Аудит учета расчетов с комиссионерами (поверенными, агентами) по посредническим договорам	9—15 марта 2010 г.	Петрова М.А.	
4	Аудит учета операций по валютным счетам	1—15 марта 2010 г.	Сидоров М.А.	
5	Аудит соблюдения организациями-экспортерами налогового законодательства	16—20 марта 2010 г.	Петрова М.А.	
6	Оценка применимости допущения принципа непрерывности деятельности организации	18—20 марта 2010 г.	Сидорова М.А.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Таблица 19.3. Программа аудита экспортных операций

Аудируемая организация
Аудируемый период
Трудоёмкость, человеко-час
Руководитель аудиторской группы
Состав аудиторской группы
Планируемый риск необнаружения
Планируемый уровень существенности

ООО «Прима»
с 1 января 2009 г. по 31 декабря 2009 г.
375
Сидоров М.А.
Петрова М.А., Анисимова С.Е.
низкий
2450 тыс. руб.

№ п/п	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения	Исполнители	Рабочие документы	Примечание
1. Аудит учета себестоимости экспортируемой продукции (остатков незавершенного производства)					
1.1	Рабочий документ по проверке экспортных сделок 1.1 РДЭ 1.1. Проверка полноты и правильности формирования себестоимости экспортируемой продукции	1—3 марта 2010 г.	Петрова М.А.	Учетная политика, оборотно-сальдовая ведомость, карточки счетов учета затрат на производство продукции. Производственные, материальные отчеты, наряды-заказы. Экспортные кон-тракты	При проверке используются формальный, арифметический, нормативно-правовой методы, метод обратного счета
1.2	РДЭ 1.2. Аудит формирования коммерческих расходов, списываемых на себестоимость экспортной продукции	1—3 марта 2010 г.	Сидоров М.А.	Учетная политика. Экспортные торговые договоры. Карточки сч. 44 «Расходы на продажу», первичные документы, подтверждающие факт совершения расходов	При проверке используются формальный, арифметический, нормативно-правовой методы, метод контрольного сличения
2. Аудит учета расчетов с покупателями экспортного товара					
2.1	РДЭ 2.1. Аудит обоснованности и возникновения дебиторской задолженности	1—2 марта 2010 г.	Сидоров М.А.	Экспортные договоры. Регистры бухгалтерского учета по сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», сч. 90 «Продажи»	При проверке применяются методы документального исследования учетных документов
2.2	РДЭ 2.2. Анализ положений экспортных договоров	1 марта 2010 г.	Петрова М.А.		При проверке применяется нормативно-правовой метод с учетом аналитического учета экспортных договоров

2.3	РДЭ 2.3 Аудит полноты и своевременности отражения в учете выручки от продажи и перехода права собственности на экспортируемый товар к покупателю	1—2 марта 2010 г.	Анисимова С.Е.	Регистры бухгалтерского учета, карточки сч. 90 «Продажа», сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Экспортные договоры. ГТД, товаросопроводительные документы, накладные	Применяются при проверке арифметический, нормативно-правовой, логический и формальный методы
3. Аудит учета расчетов с комиссионерами (поверенными, агентами) по посредническим договорам					
3.1	РДЭ 3.1. Проверка правильности отражения в учете отгруженного экспортного товара по посредническим договорам	3—5 марта 2010 г.	Петрова М.А.	Экспортные договоры, посреднические договоры. Отчеты посредников, выписки по валютным счетам. Регистры бухгалтерского учета по сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 90 «Продажа»	При проверке используются формальный, нормативно-правовой, арифметический методы с учетом аналитического подхода
3.2	РДЭ 3.2. Проверка полноты и своевременности отражения в учете данных комиссионного отчета (отчета поверенного агента)	3—5 марта 2010 г.	Анисимова С.Е.		
3.3	РДЭ 3.3. Аудит учета коммерческих расходов по продажам экспортного товара, понесенных посредником и подлежащих возмещению ему экспортером	3—5 марта 2010 г.	Петрова М.А.	Экспортные договоры. Отчеты посредников. Выписки по валютным счетам. Регистры бухгалтерского учета по сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажа»	При проверке используются формальный, нормативно-правовой, арифметический методы с учетом аналитического подхода
3.4	РДЭ 3.4. Аудит учета расчетов по комиссионному вознаграждению	3—5 марта 2010 г.	Сидоров М.А.	Экспортные договоры, посреднические договоры. Отчеты посредников, выписки по валютным счетам. Регистры бухгалтерского учета по сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 90 «Продажа»	При проверке используются формальный, нормативно-правовой, арифметический методы с учетом аналитического подхода

№ п/п	Перечень аудиторских проце- дур по разделам аудита	Период проведения	Исполнители	Рабочие документы	Примечание
4. Аудит учета операций по валютным счетам					
4.1	РДЭ 4.1. Проверка наличия договоров с банками на открытие валютных счетов	1—2 марта 2010 г.	Петрова М.А.	Договор с банками на открытие валютных счетов. Дополнительные соглашения	При проверке используются формальный и нормативно-правовой методы
4.2	РДЭ 4.2. Проверка полноты банковских выписок, а также соответствия сумм по выпискам банка по валютному счету суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах	1—2 марта 2010 г.	Анисимова С.Е.	Банковские выписки по валютным счетам, первичные документы, приложенные к банковским выпискам	При проверке используются формальный, нормативно-правовой, арифметический методы, метод встречной проверки, метод контрольного сличения
4.3	РДЭ 4.3. Проверка правильности отражения в учете операций по покупке иностранной валюты	2—3 марта 2010 г.	Сидоров М.А.	Регистры бухгалтерского учета по сч. 52 «Валютный счет», 57 «Переводы в пути», банковские выписки по валютным счетам, курсы валют по курсу Банка России	При проверке используются формальный, нормативно-правовой, арифметический методы, метод встречной проверки
4.4	РДЭ 4.4. Проверка своевременности представления экспортером в банк поручения на перечисление валютной выручки и правильности отражения в учете операций по добровольной продаже иностранной валюты	2—3 марта 2010 г.	Петрова М.А.	Платежные поручения, выписки банка по валютным счетам, регистры бухгалтерского учета по сч. 52, 57 «Переводы в пути», сч. 91 «Прочие доходы и расходы». Официальные курсы валют	При проверке используются формальный, нормативно-правовой, арифметический методы, метод встречной проверки

4.5	РДЭ 4.5. Проверка обособленности использования валютной выручки, оставшейся в распоряжении организации после добровольной продажи	3—4 марта 2010 г.	Петрова М.А.	Платежные поручения, выписки банка по валютным счетам, регистры бухгалтерского учета по сч. 52, курсы валют	При проверке используются формальный, нормативно-правовой, арифметический методы, метод встречной проверки
4.6	РДЭ 4.6. Проверка переоценки средств на валютных счетах, сумм задолженности, выраженных в иностранной валюте	3—4 марта 2010 г.	Анисимова С.Е.	Регистры бухгалтерского учета по сч. 52, 91, курсы валют, данные о дебиторской и кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте	При проверке используется арифметический метод, метод контрольного сличения
5. Аудит соблюдения организациями-экспортерами налогового законодательства					
5.1	РДЭ 5.1. Проверка порядка подтверждения факта экспорта товара	3—5 марта 2010 г.	Сидоров М.А.	Налоговые декларации по НДС, комплект документов, предусмотренный ст. 165 НК РФ	При проверке используются нормативно-правовой, арифметический, аналитический методы, метод взаимного контроля
5.2	РДЭ 5.2. Проверка порядка предъявления сумм НДС, относящихся к реализованной на экспорт продукции, к вычету	4—5 марта 2010 г.	Петрова М.А.	Налоговые декларации по НДС, счета-фактуры, книга покупок, специальные налоговые расчеты, бухгалтерские справки	При проверке используются нормативно-правовой, арифметический и аналитический методы
5.3	РДЭ 5.3. Проверка порядка заполнения налоговой декларации по НДС.	4—5 марта 2010 г.	Петрова М.А.	Налоговые декларации по НДС, счета-фактуры, книги покупок (продаж), регистры бухгалтерского учета по сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»	При проверке используются формальный, нормативно-правовой, арифметический методы и метод встречной проверки
6. Оценка применимости допущения принципа непрерывности деятельности организации					
6.1	РДЭ 6.1. Оценка эффективности экспортных операций	5 марта 2010 г.	Сидоров М.А.	Регистры бухгалтерского учета по сч. 52 90, 62, Главная книга	При проверке используются методы сравнения, сопоставления

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

19.4. Методика проведения аудиторской проверки учета импортных операций

Содержание аудиторской проверки импортных операций включает в себя большой круг задач, определяющих ее целевую направленность. Для их реализации от организации-импортера и аудитора требуется наличие специальных знаний не только в области таможенного, валютного и налогового законодательства, но и гражданского и международного права.

Цель аудита фактов хозяйственной деятельности учета импорта товаров, продукции, (работ, услуг) заключается в формировании объективного независимого мнения о достоверности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности операций, осуществляемых по импорту, и соответствии применяемой в организации методики бухгалтерского и налогового учета нормам действующего законодательства.

В процессе проверки аудитору важно установить не только факт достоверности отражения в бухгалтерском учете и отчетности импортных операций, но и факт соответствия их нормам гражданского, таможенного, валютного и налогового законодательства, а также сделать вывод о надежности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации.

Исходя из цели аудита фактов хозяйственной деятельности по импорту в ходе проверки должны быть решены следующие задачи:

- правовое регулирование фактов хозяйственной деятельности по импорту операций и соответствие их содержания действующему законодательству РФ;
- полнота, достоверность и надежность системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с соблюдением принятых в РФ допущений и требований;
- надежность и эффективность системы внутреннего контроля, ее гибкость и действенность в отношении фактов хозяйственной деятельности по импорту.

Выделенные задачи могут конкретизироваться в зависимости от вида фактов хозяйственной деятельности по импорту, особенностей их проведения по всем этапам прохождения сделки и учетного процесса.

В соответствии с задачами аудита импортных операций можно выделить следующие направления проверки:

- аудит соответствия соблюдения законодательства государств требованиям международных норм и правил;
- аудит достоверности отражения фактов хозяйственной деятельности по импорту в первичных документах;
- аудит достоверности отражения импортных операций на счетах бухгалтерского учета и по этапам проведения самого факта хозяйственной деятельности;
- аудит учета расчетов по импортным операциям;
- аудит налогообложения импортных операций.

Аудит импортных операций целесообразно осуществлять на основе сплошной документальной проверки по причине отсутствия типовых и повторяющихся хозяйственных ситуаций.

Аудиторская проверка учета импортных операций планируется на основе общего плана и программы аудита хозяйствующего субъекта.

Общий план проверки учета импортных операций должен учитывать направления аудита данного участка, названные выше.

Содержание общего плана и программы аудита приведены в табл. 19.4 и 19.5.

Таблица 19.4. Общий план аудита импортных операций

Аудируемая организация	<u>ООО «Гамма»</u>
Аудируемый период	<u>с 1 января 2009 г. по 31 декабря 2009 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>300</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Мамонтов Н.А.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Мамонтов Н.А., Орлов В.К., Ветров А.Б.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>низкий</u>
Планируемый уровень существенности	<u>2700 тыс. руб.</u>

№ п/п	Планируемые виды работ	Период прове- дения	Испол- нитель	Рабочие докумен- ты аудитора	Приме- чание
1	Аудит соответствия соблюдения законодательства государств с учетом требований международных норм и правил	1—5 марта 2010 г.	Мамон- тов Н.А. Орлов В.К.	Импортные контракты	
2	Аудит достоверности отражения импортных операций в первичных документах	1—15 марта 2010 г.	Мамон- тов Н.А.	Первичные доку- менты, регистры бухгалтерского и налогового уче- та, карточки по сч. 60, 76, учиты- вающие поступ- ление МПЗ	

Окончание табл. 19.4

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
3	Аудит достоверности отражения импортных операций на счетах бухгалтерского учета и по этапам проведения самой хозяйственной операции	9—15 марта 2010 г.	Мамонтов Н.А. Ветров А.Б.	Первичные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета, карточки по сч. 60, 76, учитывающие поступление МПЗ	
4	Аудит расчетов по импортным операциям	16—15 марта 2010 г.	Орлов В.К.		
5	Аудит налогообложения импортных операций	16—22 марта 2010 г.	Мамонтов Н.А. Орлов В.К. Ветров А.Б.	Регистры бухгалтерского и налогового учета, налоговые декларации, книга покупок, карточки сч. 19, 68	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Аудит соответствия соблюдения законодательства государств с учетом требований международных норм и правил. Нарушение гражданского, валютного и таможенного законодательства влечет за собой серьезные финансовые санкции, которые могли не попасть в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, но в ближайшей перспективе после выдачи положительного заключения аудитора отрицательно скажутся на финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта.

С этих позиций внешнеторговые сделки должны проверяться на их соответствие действующему законодательству. Осуществляя проверку в этом направлении, аудитор должен выразить независимое мнение:

- о соответствии условий импортных контрактов нормам международного права и гражданского законодательства Российской Федерации;
- о соответствии экономического содержания операций по исполнению импортных сделок требованиям валютного и таможенного законодательства Российской Федерации.

Таблица 19.5. Программа аудиторской проверки импортных операций

Аудируемая организация
 Аудируемый период
 Трудоемкость, человеко-час
 Руководитель аудиторской группы
 Состав аудиторской группы
 Планируемый риск необнаружения
 Планируемый уровень существенности

ООО «Гамма»
 с 1 января 2009 г. по 31 декабря 2009 г.
 300
 Мамонтов Н.А.
 Мамонтов Н.А., Орлов В.К., Ветров А.Б.
 низкий
 2700 тыс. руб.

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
1	Аудит соответствия соблюдению законодательства государств с учетом требований международных норм и правил				
1.1	Проверка документов, подтверждающих переход права собственности в соответствии с: а) международными правилами и нормами; б) Гражданским кодексом РФ; в) Таможенным кодексом РФ; г) валютным законодательством	1–5 марта 2010 г.	Мамонтов Н.А	Импортные контракты, договоры с банками на открытие валютных счетов, дополнительные соглашения	При проверке применяются нормативно-правовой метод и метод сопоставления
1.2	Проверка разрешительных документов на право заниматься ВЭД	1–5 марта 2010 г.	Орлов В.К.	Импортные контракты, договоры с банками на открытие валютных счетов, дополнительные соглашения	При проверке применяются нормативно-правовой, арифметический методы и метод взаимного контроля, документальной и фактической проверки

Продолжение табл. 19.5

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
1.3	Изучение порядка перехода рисков, связанных с гибелью или порчей товаров, анализ терминов, используемых ИНКОТЕРМС-2000	1—5 марта 2010 г.	Орлов В.К.	Импортные контракты, договоры с банками на открытие валютных счетов, дополнительные соглашения	
2	Аудит достоверности отражения импортных операций в первичных документах				
2.1	Проверка достоверности и правильности оформления контракта	1—15 марта 2010 г.	Мамонтов Н.А	Импортные контракты, данные аналитического учета по сч. 60, 76, ГТД и другие первичные документы	
2.2	Проверка контракта: • вид и сроки поставки товара; • условия платежа и форма расчетов; • упаковка и маркировка товара; • гарантии продавца; • штрафные санкции при нарушении условий контракта и возмещения убытков; • страхование товара	1—15 марта 2010 г.	Мамонтов Н.А	Импортные контракты, данные аналитического учета по сч. 60, 76, ГТД и другие первичные документы	
2.3	Проверка полноты и достоверности сформированной таможенной стоимости: • обоснованность контрактной цены; • проверка правильности накладных расходов: а) в инвалюте; б) в рублях	1—15 марта 2010 г.	Мамонтов Н.А	Импортные контракты, данные аналитического учета по сч. 60, 76, ГТД и другие первичные документы	

3	Аудит достоверности отражения импортных операций на счетах бухгалтерского учета и по этапам проведения хозяйственных операций				При проверке применяются нормативно-правовой, расчетный методы и методы документальной проверки и взаимного контроля
3.1	Аудит организации первичного учета импортных операций	9—10 марта 2010 г.	Ветров А.Б.	Импортные контракты	
3.2	Правильность определения даты совершения импортной операции	11—12 марта 2010 г.	Ветров А.Б.	Карточки по сч. 60, 76, 19, 68, 08, 10.41 и др.	
3.3	Проверка правильности определения валютного курса Банка России	13—14 марта 2010 г.	Ветров А.Б.	Официальные курсы валют	
3.4	Проверка правильности определения курсовой разницы и порядка ее отражения на счетах бухгалтерского учета	13—14 марта 2010 г.	Ветров А.Б.	Карточки по сч. 52, 57, 91	
3.5	Проверка достоверности раскрытия в отчетности информации о наличии и движении ценностей, поступивших по импорту	15 марта 2010 г.	Мамонтов Н.А.	Текущая и годовая бухгалтерская отчетность	
4	Аудит расчетов по импортным операциям	1—10 марта 2010 г.	Мамонтов Н.А.	Договоры и контракты на поставки продукции, таможенные декларации	При проверке применяются нормативно-правовой, расчетный, аналитический методы и метод документальной проверки
4.1	Проверка достоверности учета расчетов с иностранными поставщиками	6—7 марта 2010 г.	Орлов В.К	Импортные контракты, карточки по сч. 60, 76, 91, 51, 52	

Окончание табл. 19.5

№	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
4.2	Проверка достоверности учета расчетов с российскими посредниками	9—10 марта 2010 г.	Орлов В.К	Импортные контракты, карточки по сч. 60, 76, 91, 51, 52	
4.3	Проверка достоверности учета расчетов с таможенными органами	11—12 марта 2010 г.	Орлов В.К	Импортные контракты, карточки по сч. 60, 76, 91, 51, 52	
4.4	Проверка соответствия данных аналитического учета расчетов с иностранными поставщиками данным синтетического учета	13—15 марта 2010 г.	Орлов В.К	Импортные контракты, карточки по сч. 60, 76, 91, 51, 52	
5	Аудит налогообложения импортных операций				
5.1	Проверка правильности, полноты и достоверности определения облагаемой базы по уплате НДС на таможене РФ в разрезе: • таможенной стоимости; • таможенной пошлины; • акциза; • других сборов и платежей	16—22 марта 2010 г.	Мамонтов А.И. Ветров А.Б. Орлов В.К.	Налоговые декларации, бухгалтерские справки, карточки по сч. 19, 68, 60, 76 и др.	Применяются арифметические методы сравнения, сопоставления

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Осуществление данных процедур аудитором обязательно, поскольку форма и содержание контрактов могут быть различными, так как различны нормы законодательства, на которых они основываются.

Для проверки существенных условий импортных контрактов аудитор может воспользоваться:

- законодательством российской стороны либо страны-контрагента;
- международными источниками права;
- совокупностью источников российского и международного права.

Учитывая требования ст. 1186 Гражданского кодекса РФ, нормы российского законодательства, противоречащие международным соглашениям, применяться не должны. Следовательно, при проверке условий осуществления импортных контрактов и экономического содержания фактов хозяйственной деятельности, отражаемых в них, аудитору необходимо определить, на основе какого права и какого государства регулируются взаимоотношения.

Основопологающим условием исполнения импортного контракта является определение сторонами момента перехода прав собственности согласно Гражданскому кодексу РФ (ГК РФ). Это касается в первую очередь контрактов, предполагающих поставку материалов, товаров, оборудования. В соответствии с нормами ст. 223, 224 ГК РФ право собственности у импортера возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Передачей материальных ценностей признается:

- вручение вещи или товарораспорядительного документа лично импортеру;
- сдача вещи перевозчику для отправки приобретателю;
- передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее.

Если в контракте сторонами не определен момент перехода права собственности, то аудитор должен принимать в расчет нормы ГК РФ, которые предусматривают как минимум три даты перехода права собственности, не совпадающие по времени. Кроме того, в процессе аудита таких контрактов аудитор должен принять во внимание нормы ст. 211 ГК РФ, определяющие, что риск случайной гибели или случайного повреждения имущества несет собственник, если иное не предусмотрено законом или договором. Однако аудитор должен иметь в виду, что данное правило не означает, что лицо, принявшее на себя коммерческие риски, является собственником материалов, товаров, оборудования.

Нормами ст. 1206 ГК РФ определено, что возникновение и прекращение права собственности на имущество, являющееся предметом сделки, определяются по праву той страны, в которой находится имущество в момент передачи права собственности на него, если иное не установлено соглашением сторон. Право собственности на имущество, находящееся в пути по внешнеэкономической сделке, определяется согласно законодательству страны, из которой это имущество отправлено, если иное не закреплено в импортном контракте.

Оценка аудитором внешнеторгового контракта — одна из процедур определения законности импортной сделки. Отсутствие в нем даты перехода права собственности служит аудитору основанием для отнесения такой сделки к разряду рискованных, так как неопределенность в этом вопросе может повлечь не только возникновение штрафных санкций, но и нарушение требований достоверности и полноты отражения операций в бухгалтерском учете у импортера. Данный вопрос регулируется также нормами международного права, что является отличием внешнеэкономического контракта от любого другого вида договора.

Требования НК РФ обязательны для исполнения любым юридическим лицом-резидентом на территории Российской Федерации и включает весь спектр фактов хозяйственной деятельности, в том числе по импорту материалов, товаров, оборудования.

Источником информации аудиторской проверки импортных операций на предмет соблюдения норм действующего законодательства являются статьи Таможенного кодекса Российской Федерации. Он определяет юридический статус таможенных органов, виды таможенных платежей, оформления товаров и транспортных средств, основания для ввоза и вывоза товаров. Закон РФ «О таможенном тарифе» устанавливает ставки таможенных пошлин, их виды, меры оперативного регулирования внешней торговли с помощью сезонных и особых пошлин, порядок определения таможенной стоимости товара и страны его происхождения и предоставления тарифных льгот.

Действующим таможенным законодательством аудитор руководствуется при проверке законности и достоверности определения таможенной стоимости импортных товаров, материалов, оборудования, порядка расчета таможенных платежей, оснований для наличия преференций.

Согласно нормам Федерального закона «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» аудитор классифицирует операцию как импортную, если она касается ввоза то-

вара на таможенную территорию РФ из-за границы без обязательства в обратном вывозе. Данный Закон предусматривает лицензирование внешнеторговой деятельности (ст. 24), что дает основание аудитору для проверки наличия лицензии у организации-импортера, в противном случае операция расценивается как незаконная.

Соблюдение организацией норм валютного законодательства устанавливается аудитором при проверке порядка осуществляемых расчетов между контрагентами, предполагающего перевод средств за границу в валюте согласно условиям импортного контракта. Основопологающим документом для такой проверки является Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле». Закон устанавливает срок кредитования импортных операций, которые осуществляются без ограничений. При совершении импортных сделок с длительными сроками исполнения предусмотрено установление требования резервирования до 50% суммы осуществленной предоплаты по истечении определенного срока (при импорте товаров, указанных в разд. XVI, XVII и XIX Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности, — 3 года, остальных товаров — 180 дней). При проверке содержания импортного контракта аудитор обязан обратить внимание на характер операции, и в случае превышения указанного срока законной будет считаться сделка только при осуществлении импортером резервирования необходимой суммы.

Формирование аудитором мнения о достоверности и законности импортных операций должно основываться на соответствии фактического состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности. При оценке достоверности и полноты отражения в бухгалтерском учете импортных операций основным документом для аудитора является Закон «О бухгалтерском учете». Он устанавливает обязательное наличие первичных документов при регистрации фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. Это требование приобретает особое значение при проверке организаций, у которых отсутствует система документооборота. Если в ходе аудиторской проверки установлено, что импортная операция отражена на счетах бухгалтерского учета, а первичных документов, подтверждающих ее осуществление, нет (или еще не поступили), то аудитор должен констатировать факт нарушения действующего законодательства. Кроме того, Законом установлено, что бухгалтерский учет должен вестись организацией непрерывно с момента ее регистрации, в чем аудитор должен убедиться при проверке соответствия содержания импортной операции действующему законодательству.

Осуществляя проверку соблюдения организацией норм действующего законодательства, аудитор должен руководствоваться в своей работе федеральными стандартами аудиторской деятельности. Так, в федеральном стандарте «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита» приводятся примеры фактов, которые могут указывать на несоблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов. К ним относятся:

- внеплановая проверка, проводимая органами государственной власти, или наложение штрафов и пеней;
- оплата услуг, характер которых не определен либо вызывает сомнение, или выдача льготных кредитов и (или) ссуд внешним консультантам, аффилированным лицам, их работникам или государственным служащим;
- вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату, установленную в данной организации или в данной отрасли для данного вида услуги;
- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночной;
- сомнительные платежи наличными;
- сомнительные операции с организациями, зарегистрированными в офшорных зонах;
- платежи за товары или услуги, осуществляемые не в то государство, из которого поставлялись соответствующие товары и услуги;
- платежи в иностранной валюте без надлежащего оформления документации;
- организация бухгалтерского учета, которая не обеспечивает адекватных документальных свидетельств для аудита или достаточных доказательств;
- операции, не разрешенные руководством аудируемого лица или не учитываемые надлежащим образом;
- негативная информация об аудируемом лице, размещенная в средствах массовой информации.

Если в ходе проверки аудитору становятся известны подобные факты, которые могут указывать на несоблюдение требований законодательства, то он должен получить дополнительные сведения, необходимые для оценки возможного влияния такого несоблюдения на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого хозяйствующего субъекта.

При установлении фактов несоблюдения требований гражданского, валютного, таможенного, налогового законодательства, а также законодательства в области бухгалтерского учета и оценке их

влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудитор принимает во внимание:

- возможные финансовые последствия, в частности санкции, ущерб, угрозу конфискации активов по решению суда, вынужденное прекращение деятельности и судебные разбирательства;
- необходимость раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о возможных финансовых последствиях для аудируемого лица при несоблюдении им требований нормативных правовых актов;
- необходимость поставить под сомнение достоверность всей бухгалтерской (финансовой) отчетности в случае, если последствия несоблюдения требований нормативных правовых актов являются существенными для аудируемого хозяйствующего субъекта.

Аудит достоверности отражения импортных операций в первичных документах и порядка их отражения в бухгалтерском учете.

Особенностью проведения этой процедуры является необходимость сопоставления данных оприходования товаров, сырья, материалов, оборудования с данными таможенных деклараций. Особое внимание аудитор уделяет условиям перехода прав собственности, оговоренным во внешнеторговом контракте. Необходимость процедуры сопоставления заключается в том, что в отдельных ситуациях дата таможенной очистки товаров, применяемая бухгалтерами при принятии материальных ценностей, поступивших по импорту, к учету, и дата перехода прав собственности на них не всегда совпадают.

Так, если в контракте оговорено условие FOB (порт Варна), то в соответствии с Международными правилами толкования торговых терминов его содержание означает, что товар «свободен на борту», т.е. продавец выполнил свои обязательства по поставке товара с момента перехода его через поручни судна в порту отгрузки. В этом случае дата перехода товара в собственность покупателя определяется не датой его выпуска российскими таможенными органами, а датой расписки капитана (коносамента) торгового судна при взятии груза на борт в порту отгрузки.

Основанием для организации учета сырья, материалов, товаров, оборудования, поступивших по импортному контракту, а также их движения являются оформленные надлежащим образом:

- 1) документы, подтверждающие полномочия лиц на совершение таможенных операций;

2) таможенная декларация в форме грузовой таможенной декларации (ГТД), заполненная в соответствии с правилами ее заполнения при декларировании иностранных товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации или выпускаемых для свободного обращения. Однако возможно наличие других форм, если нормативными правовыми актами ГТК России установлено применение таможенной декларации иной формы, в том числе в качестве неотъемлемой части таможенной декларации;

3) документы в соответствии с законодательством Российской Федерации, подтверждающие правоспособность лиц, сведения о которых указаны в таможенной декларации, по осуществлению деятельности на территории Российской Федерации. В составе таких документов могут быть учредительные документы, свидетельство об аккредитации филиала либо представительства иностранного юридического лица, паспорт (если соответствующий таможенный режим заявляется физическим лицом), свидетельство о государственной регистрации юридического лица либо свидетельство о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

4) документы, свидетельствующие о постановке лиц, сведения о которых указаны в таможенной декларации, на учет в налоговых органах;

5) документы, подтверждающие заявленные сведения о таможенной стоимости. Их наличие аудитор проверяет в обязательном порядке;

6) коммерческие документы, имеющиеся в наличии у заявителя таможенного режима. Их наличие аудитор проверяет в обязательном порядке;

7) договор (включая дополнения, соглашения к нему, имеющие отношение к декларируемым товарам) или выписка из договора при условии, что в ней содержатся сведения, необходимые для таможенного оформления, если перемещение товаров через таможенную границу Российской Федерации или изменение таможенного режима производится в целях исполнения договора;

8) паспорт импортной сделки (или паспорт бартерной сделки), оформленный в установленном порядке. Его наличие аудитор проверяет в том случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации при таможенном оформлении товаров требуется представление паспорта сделки;

9) разрешение Банка России на открытие счета за рубежом или на проведение валютной операции, связанной с движением капитала. Оно необходимо в том случае, если счет российского лица по

договору открыт за рубежом или его условиями предусмотрено проведение валютной операции, связанной с движением капитала, для осуществления которой в соответствии с законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле требуется получение разрешения;

10) разрешение уполномоченного органа на превышение срока ввоза товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности. Проверка этого документа осуществляется в тех случаях, если товары ввезены в счет исполнения договора, заключенного при совершении внешнеэкономической бартерной сделки, с превышением срока, установленного законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле для исполнения текущих валютных операций;

11) документы, подтверждающие право на получение тарифных преференций или льготного налогообложения, не вытекающие из содержания или условий заявленного в таможенной декларации таможенного режима. Их наличие аудитор проверяет в том случае, если в отношении декларируемых товаров в соответствии с законодательством Российской Федерации и международными договорами Российской Федерации при их перемещении через таможенную границу Российской Федерации предоставляются льготы по уплате таможенных платежей;

12) предварительное решение о классификации товаров в соответствии с ТН ВЭД России или о происхождении товара из конкретной страны, если оно имеется;

13) разрешения, лицензии, сертификаты и иные документы, выдаваемые уполномоченными органами. Их наличие аудитор проверяет в том случае, если такие разрешения в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации и международными договорами Российской Федерации являются документами, необходимыми для помещения товаров под выбранный таможенный режим;

14) платежные документы, подтверждающие уплату таможенных платежей. Их наличие проверяется в обязательном порядке при аудиторской проверке учета расчетов по импортным контрактам;

15) документы, подтверждающие внесение обеспечения уплаты таможенных платежей и иных гарантий надлежащего исполнения обязанностей. Проверяются в тех случаях, если они установлены законодательством Российской Федерации;

16) транспортные (перевозочные) документы, по которым осуществляется (или осуществлялась) международная перевозка това-

ров или перевозка товаров, находящихся под таможенным контролем, за исключением случаев, когда товары (при изменении или завершении действия таможенного режима) не пересекают государственную границу Российской Федерации;

17) разрешение таможенного органа на помещение товаров под выбранный таможенный режим. Наличие данного документа необходимо в том случае, если в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации, правовыми актами Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами ГТК России разрешение таможенного органа на помещение товаров под выбранный таможенный режим выдается в виде отдельного документа;

18) предшествующая таможенная декларация (ГТД или иной документ, используемый в качестве таможенной декларации), если в отношении товаров изменяется (завершается) ранее выбранный таможенный режим;

19) иные документы и сведения, представление которых таможенным органам требуется в соответствии с иными нормативными правовыми актами ГТК России;

20) иные документы и сведения, которые импортер сочтет необходимым представить для целей помещения товаров под выбранный таможенный режим;

21) опись документов, прилагаемых к таможенной декларации;

22) иные документы, запрошенные таможенным органом в письменной форме для осуществления выпуска товаров в соответствии с выбранным таможенным режимом. В их числе документы, необходимые для проведения таможенными органами таможенного контроля за правильностью классификации товаров в соответствии с ТН ВЭД России, определения страны происхождения товаров, подтверждения соблюдения запретов и ограничений и соблюдения исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности.

Для выбора анализируемых счетов синтетического и аналитического учета импортных товаров аудитору необходимо учесть положения действующей учетной политики организации. Оприходование МПЗ, приобретенных по импорту, должно производиться в размере контрактной цены, рассчитываемой в рублях на дату перехода собственности по курсу Банка России на дату оприходования. Поскольку поступление материальных ценностей отражается в учете по дебету ряда счетов учета материальных ценностей (счета 07, 08, 10, 15, 41, 44) в корреспонденции с кредитом счетов расчетов (счета 60, 76) исходя из положений учетной политики, то аудитору необ-

ходимо сопоставить данные аналитического и синтетического учета в разрезе контрактов.

Результаты, полученные путем сопоставления данных, аудитором оформляются в виде таблицы или другого рабочего документа.

Одним из этапов аудита импортных операций является проверка правильности и достоверности определения таможенной стоимости и ее составляющих. Таможенная стоимость является исходной величиной для исчисления таможенных платежей, уплачиваемых при ввозе материальных ценностей на таможенную территорию РФ. В соответствии со ст. 376 Таможенного кодекса РФ недостоверное определение таможенной стоимости ведет к применению штрафных санкций к организации при проведении таможенных и налоговых проверок.

Документом, регулирующим полноту и достоверность сформированной таможенной стоимости, является Закон РФ «О таможенном тарифе». Согласно его нормам достоверность и полнота определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ, аудитором проводятся по одному из методов:

- по стоимости сделки с ввозимыми товарами;
- по стоимости сделки с идентичными товарами;
- по стоимости сделки с однородными товарами;
- вычитания стоимости;
- сложения стоимости;
- резервным методом.

Основным методом определения таможенной стоимости является метод по стоимости сделки с ввозимыми товарами. Если данный метод не может быть использован, аудитор применяет последовательно каждый из перечисленных методов. Каждый последующий метод применяется в том случае, если таможенная стоимость не может быть определена путем использования предыдущего метода.

В соответствии с требованиями ст. 4 Закона РФ «О таможенном тарифе» аудиторской проверке подвергаются таможенные пошлины, исчисляемые на основе классификатора видов товара. Ставки ввозных таможенных пошлин применяются дифференцированно в зависимости от страны происхождения товара. Так как в соответствии с требованиями п. 5 ПБУ 10\99 сумма оплаченной таможенной пошлины включается в состав расходов по обычным видам деятельности в качестве расходов на продажу, то аудиторской проверке должны быть подвергнуты бухгалтерские записи по счетам 44, 68, 76 и 90. Кроме того, на этих же счетах отражаются расходы по

уплате сборов за таможенное оформление, включаемые в расходы на продажу.

Результаты проверки достоверности таможенной стоимости и ее составляющих могут быть оформлены в виде рабочего документа аудитора.

Другие элементы программы аудиторской проверки фактов хозяйственной деятельности по импорту находят отражение в конкретных аудиторских процедурах, направленных на сбор доказательств, подтверждающих мнение аудитора.

19.5. Типичные ошибки

1. Нарушение порядка добровольной продажи части экспортной валютной выручки.

2. При отсутствии движения по счетам расчетов в иностранной валюте курсовая разница отражается ежеквартально, а не ежемесячно.

3. Неправильно определяется дата продажи экспортной продукции или поступления импортных товаров.

4. Неправомочно отражается НДС к возврату по экспорту продукции (товаров), когда документально не подтвержден факт экспорта, или с импортных поставок.

5. Не начисляется (не вовремя начисляется) НДС с авансов под экспортные поставки.

6. Неправильно определяется место реализации работ (услуг) как территория иностранных государств. И как следствие, не начисляется НДС с реализации на территории РФ.

7. Неправильно отражается в бухгалтерском учете дата продажи экспортной продукции (товаров) у комитента.

8. Комиссионер не вовремя сообщает комитенту о моменте продажи экспортной продукции (работ).

9. Продажа валюты отражается без использования бухгалтерского счета 91 «Прочие доходы и расходы».

10. Неправильно калькулируется себестоимость экспортного товара или формируется таможенная стоимость импортного товара.

11. Неправильно отражаются в бухгалтерском учете накладные расходы.

12. Учет валютных операций ведется или только в рублях, или только в иностранной валюте. В соответствии с законодательством РФ учет валютных операций необходимо вести и в иностранной валюте, и в рублях по курсу ЦБ РФ.

Вопросы для самопроверки

1. Какова цель аудиторской проверки операций по внешнеэкономической деятельности?
2. Назовите источники внешней информации при проведении аудиторской проверки операций внешнеэкономической деятельности.
3. Перечислите источники внутренней информации для проведения аудиторской проверки экспортных и импортных операций.
4. Рассмотрите этапы осуществления аудиторской проверки экспортных операций.
5. По каким видам договоров может осуществляться поставка экспортного товара?
6. Назовите процедуры аудиторской проверки учета операций по валютным счетам.
7. Какие существуют процедуры аудиторской проверки учета расчетов с покупателями экспортного товара?
8. Какова цель аудита импортных операций?
9. Какие методы применяются при аудиторской проверке учета расчетов с контрагентами внешнеэкономической деятельности?
10. По каким направлениям осуществляется аудиторская проверка импортных операций?
11. Рассмотрите процедуры аудиторской проверки достоверности отражения импортных операций в первичных документах.

Глава 20

Методика аудиторской проверки учета операций по расчетному и прочим счетам в банках

20.1. Основные законодательные и нормативные документы

Аудиторская проверка учета операций по расчетному и прочим счетам в банке основывается на следующих законодательных и нормативных документах.

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ).
4. «О бухгалтерском учете» (Федеральный закон РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ).
5. Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (письмо Центрального банка РФ от 9 июля 1992 г.).
6. Положение об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники (Постановление Правительства РФ от 31 марта 2005 г. № 171).
7. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению.

Для проведения аудиторской проверки расчетного, валютного и прочих счетов в банках аудитор должен помнить следующее.

В соответствии с гл. 45 ГК РФ по договору банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету.

Банк может использовать имеющиеся на счете денежные средства, гарантируя право клиента беспрепятственно распоряжаться этими средствами. Банк не вправе определять и контролировать направления использования денежных средств клиента и устанавливать другие, не предусмотренные законом или договором банковского счета ограничения его права распоряжаться денежными средствами по своему усмотрению.

При заключении договора банковского счета клиенту или указанному им лицу открывается счет в банке на условиях, согласованных сторонами.

Банк обязан заключить договор банковского счета с клиентом, обратившимся с предложением открыть счет, на объявленных банком для открытия счетов данного вида условиях, соответствующих требованиям, предусмотренным законом и установленными в соответствии с ним банковскими правилами.

Банк не вправе отказать в открытии счета, совершение соответствующих операций по которому предусмотрено законом, учредительными документами банка и выданным ему разрешением (лицензией), за исключением случаев, когда такой отказ вызван отсутствием у банка возможности принять на банковское обслуживание либо допускается законом или иными правовыми актами.

Права лиц, осуществляющих от имени клиента распоряжения о перечислении и выдаче средств со счета, удостоверяются клиентом путем представления банку документов, предусмотренных законом, установленными в соответствии с ним банковскими правилами и договором банковского счета.

Клиент может дать распоряжение банку о списании денежных средств со счета по требованию третьих лиц, в том числе связанному с исполнением клиентом своих обязательств перед этими лицами. Банк принимает эти распоряжения при условии указания в них в письменной форме необходимых данных, позволяющих при предъявлении соответствующего требования идентифицировать лицо, имеющее право на его предъявление.

Договором может быть предусмотрено удостоверение прав распоряжения денежными суммами, находящимися на счете, электронными средствами платежа и другими документами с использованием в них аналогов собственноручной подписи, кодов, паролей и иных средств, подтверждающих, что распоряжение дано уполномоченным на это лицом.

Банк обязан совершать для клиента операции, предусмотренные для счетов данного вида законом, установленными в соответствии

с ним банковскими правилами и применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота, если договором банковского счета не предусмотрено иное.

В случаях когда в соответствии с договором банковского счета банк осуществляет платежи со счета несмотря на отсутствие денежных средств (кредитование счета), банк считается предоставившим клиенту кредит на соответствующую сумму со дня осуществления такого платежа. Права и обязанности сторон, связанные с кредитованием счета, определяются правилами о займе и кредите, если договором банковского счета не предусмотрено иное.

В случаях, предусмотренных договором банковского счета, клиент оплачивает услуги банка по совершению операций с денежными средствами, находящимися на счете. Плата за услуги банка может взиматься банком по истечении каждого квартала из денежных средств клиента, находящихся на счете, если иное не предусмотрено договором банковского счета.

Если иное не предусмотрено договором банковского счета, за пользование денежными средствами, находящимися на счете клиента, банк уплачивает проценты, сумма которых зачисляется на счет в сроки, предусмотренные договором, а в случае когда такие сроки договором не предусмотрены — по истечении каждого квартала. Проценты уплачиваются банком в размере, определяемом договором банковского счета, а при отсутствии в договоре соответствующего условия — в размере, обычно уплачиваемом банком по вкладам до востребования.

Денежные требования банка к клиенту, связанные с кредитованием счета и оплатой услуг банка, а также требования клиента к банку об уплате процентов за пользование денежными средствами прекращаются зачетом, если иное не предусмотрено договором банковского счета. Зачет указанных требований производится банком. Банк обязан информировать клиента о произведенном зачете в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором, а если соответствующие условия сторонами не согласованы — в порядке и в сроки, которые являются обычными для банковской практики предоставления клиентам информации о состоянии денежных средств на соответствующем счете.

Списание денежных средств со счета осуществляется банком на основании распоряжения клиента. Без распоряжения клиента списание денежных средств, находящихся на счете, допускается по решению суда, а также в случаях, установленных законом или предусмотренных договором между банком и клиентом.

При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом. При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности.

В первую очередь осуществляется списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов.

Во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору.

В третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту).

В четвертую очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди.

В пятую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований.

В шестую очередь производится списание по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

В случаях несвоевременного зачисления на счет поступивших клиенту денежных средств либо их необоснованного списания банком со счета, а также невыполнения указаний клиента о перечислении денежных средств со счета либо о их выдаче со счета банк обязан уплатить на эту сумму проценты в порядке и в размере, предусмотренных ст. 395 ГК РФ.

Банк гарантирует тайну банковского счета и банковского вклада, операций по счету и сведений о клиенте. Сведения, составляю-

щие банковскую тайну, могут быть предоставлены только самим клиентам или их представителям. Государственным органам и их должностным лицам такие сведения могут быть предоставлены исключительно в случаях и в порядке, предусмотренных законом. В случае разглашения банком сведений, составляющих банковскую тайну, клиент, права которого нарушены, вправе потребовать от банка возмещения причиненных убытков.

Договор банковского счета расторгается по заявлению клиента в любое время.

20.2. Цель и источники информации для проверки

Источниками информации для проверки являются учетная политика аудируемого лица, первичные документы по разделу (участку) учета, регистры синтетического учета по разделу (участку) учета, регистры аналитического учета по разделу (участку) учета, бухгалтерская отчетность.

1. Первичные учетные документы: платежные поручения, платежные требования-поручения, объявления на взнос наличными, чековые книжки, реестры чеков, аккредитивы, кредитные договоры, выписки банка и др.

2. Регистры синтетического учета по счету 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», в частности по каждому из указанных счетов — журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 (для журнально-ордерной формы счетоводства).

3. Регистры аналитического учета к счетам 51, 52 и 55. Планом счетов бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных аналитических группировок по каждому бухгалтерскому счету.

4. Бухгалтерская отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, бухгалтерский счет), должна включать в себя официальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (баланс по ф. № 1, приложение к балансу по ф. № 5, отчет о движении денежных средств по ф. № 3).

20.3. План и программа аудиторской проверки операций по расчетному и прочим счетам в банке

Для составления плана и программы аудиторской проверки аудитор может воспользоваться следующим перечнем вопросов (табл. 20.1).

Таблица 20.1. Вопросы для проверки

№ n/n	Вопрос	Вариант ответа	Информация или документ, который следует запросить	Назначаемая аудитор- ская процедура
1	2	3	4	5
1	Предприятие имеет один расчетный счет	Да	Договор с банком, выписки банка, первичные документы	Проверка договора (договоров) с банком и первичных документов
		Нет	Договоры с банками, выписки банка, первичные документы	
2	Предприятие имеет валютный счет (счета)	Да	Договор (договоры) с банком, выписки банка, первичные документы, расчет курсовых разниц	Проверка договора (договоров) с банком, первичных документов, правильности расчета курсовых разниц
		Нет		
3	Предприятие использует аккредитивную форму расчетов	Да	Договоры на открытие аккредитива	Проверка договора (договоров) на открытие аккредитива
		Нет		

План проверки учета операций по счетам в банках должен быть основан на достигнутом аудиторами понимании деятельности аудируемого лица. Примерная форма и содержание плана и программы аудиторской проверки приведены в табл. 20.2 и 20.3.

Таблица 20.2. План аудиторской проверки учета операций по счетам в банках

Аудируемая организация	<u>ЗАО «Ангара»</u>
Аудируемый период	<u>за 2009 год</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>100</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н., Михайлов М.М.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ n/n	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Аудит полноты и правильности учета операций по счетам в банках	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
2	Аудит полноты и правильности раскрытия информации о движении денежных средств по счетам в банках в Отчете о движении денежных средств	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Таблица 20.3. Программа аудиторской проверки учета операций по счетам в банках

Аудируемая организация ЗАО «Ангара»
 Аудируемый период за 2009 год
 Трудоемкость, человеко-час 100
 Руководитель аудиторской группы Николаев Н.Н.
 Состав аудиторской группы Николаев Н.Н., Михайлов М.М.
 Планируемый риск необнаружения средний
 Планируемый частный уровень существенности 1% валюты баланса

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	Аудит полноты и правильности учета денежных средств по счетам в банках	Один раз в год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
1.1	Проведение инвентаризации остатков денежных средств на счетах в банках	На конец года	Николаев Н.Н.	Запросы в банк и ответы на запрос (выписка банка на 31 декабря отчетного года)
1.2	Проверка полноты документов, подтверждающих приход и расход денежных средств по счетам в банках	Поквартально	Николаев Н.Н.	Первичные документы по счетам в банках, оправдательные документы
1.3	Сверка вступительных остатков по счетам на текущий день с исходящим остатком на предыдущий день	Поквартально	Михайлов М.М.	Выписки банка
1.4	Проверка правильности исчисления курсовых разниц по валютному счету	На конец года	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	Регистры учета
2	Аудит полноты и правильности раскрытия информации о движении денежных средств по счетам в банке в Отчете о движении денежных средств	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	Бухгалтерская отчетность
2.1	Проверка правильности раскрытия информации о движении денежных средств по счетам в банках в Отчете о движении денежных средств	За год	Николаев Н.Н.	Учетные регистры Бухгалтерская отчетность

Руководитель аудиторской организации _____
 (подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
 (подпись)

20.4. Перечень аудиторских процедур

В ходе аудиторской 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 РФ уведомлению подлежат расчетные счета). Параметры каждого счета сверяются со сведениями о рублевых счетах в банках и иных кредитных учреждениях, действующих на территории Российской Федерации по состоянию на « _ » _____ г.

В соответствии со ст. 23 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны в течение семи рабочих дней письменно сообщить в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии счетов. Аудитор должен убедиться в соблюдении аудируемым лицом установленного порядка.

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.

До выхода на аудиторскую проверку руководству аудируемого лица направляется официальный запрос на предоставление определенного перечня документов. В числе запрашиваемых документов всегда присутствуют выписки банка на последний день отчетного периода — 31 декабря отчетного года. Указанные выписки должны быть затребованы аудируемым лицом по всем счетам, открытым им в банках. Однако сами выписки должны быть переданы в руки (пересланы по почте) аудиторской организации.

Для проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности оборотов и сальдо по счетам предприятия в банках применяются также следующие аудиторские процедуры.

1. Проверка полноты банковских выписок по расчетному счету (счетам) и документов к ним — процедура выполняется методом инспектирования, а также путем направления запросов в банк (банки). При этом 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 произвести выверку информации

в учреждении банка. Данный запрос направляется помимо стандартного запроса на подтверждение остатка денежных средств по каждому расчетному счету на 31 декабря отчетного (проверяемого аудитором) периода.

Кроме того, аудитор проверяет наличие на первичных оправдательных документах, приложенных к выпискам банка, штампа банка и подписи операциониста банка. В случае выявления первичных документов без штампа банка аудитору следует произвести выверку информации в учреждении банка.

2. Проверка соответствия сумм по выпискам банка по расчетному счету (счетах) суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах, — процедура проводится методом инспектирования и направления запросов в банк в целях получения копий, подтверждающих движение денежных средств документов.

Каждая сумма, указанная в выписке банка, должна быть подтверждена оправдательным документом. Это могут быть платежные поручения, платежные требования-поручения, мемориальные ордера, квитанции к объявлению на взнос наличными и другие документы. 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 произвести выверку информации в учреждении банка.

Очень часто отсутствие оправдательных документов свидетельствует о мошенничестве с наличными денежными средствами при получении. 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. Проверка полноты банковских выписок по валютному счету (счетах) и документов к ним — процедура проводится методом инспектирования и направления запросов в банк.

Необходимость проведения процедуры основана на том, что при открытии валютного счета к нему банком открываются отдельные счета — текущий валютный счет и транзитный валютный счет, по каждому из которых выдаются отдельные выписки банка и должны рассчитываться курсовые разницы.

4. Проверка соответствия сумм по выпискам банка по валютному счету (счетам) суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах, — проверка проводится методом инспектирования и направления запросов в банк аналогично выполнению процедуры по расчетному счету.

5. Проверка правильности определения курсовых разниц по валютному счету — процедура проводится методом пересчета. В условиях автоматизации бухгалтерского учета и применения информационных технологий для получения курсов валют, котируемых Центральным банком РФ, из Интернета аудитор может ограничиться проверкой навыков работы бухгалтера с указанными возможностями компьютерной программы.

6. Проверка соответствия корреспонденций счетов 51, 52, 55 Плану счетов бухгалтерского учета и допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности, установленном ПБУ 1/2008, — процедура проводится методом инспектирования.

Иногда в организации затраты, производимые в безналичном порядке, списываются непосредственно на счета затрат, минуя счета расчетов. В ходе аудиторской 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 № 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 (счет 20—44), минуя счета расчетов.

В соответствии с ПБУ 1/98 организации должны соблюдать принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Это означает, что 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 является одним из основных методов внутреннего контроля.

20.5. Типичные ошибки

Типичными ошибками являются следующие.

1. Отсутствуют выписки банка, содержатся 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. Затраты, производимые в безналичном порядке, списываются непосредственно на счета затрат, минуя счета расчетов.

Вопросы для самопроверки

1. Какими нормативными документами регламентируется открытие и закрытие счетов в банках?
2. Какова очередность списания средств с расчетного счета?
3. В каких случаях предприятие должно уведомить налоговые органы об открытии ему расчетного счета?
4. Перечислите типичные ошибки при оформлении операций по счетам в банках.
5. Сформулируйте порядок работы со специальным транзитным счетом.
6. В чем заключается экспертиза счетов предприятия в банках?

Глава 21

Методика аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками

21.1. 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» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
4. Закон РФ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 15 августа 2001 г. № 115-ФЗ.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02).
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).
10. Методические указания о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» (приказ Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н).
11. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).
12. Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации (утверждено Центральным банком РФ от 3 октября 2002 г. № 2-П).

13. «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 России от 31 октября 1994 г. № 142).

21.2. 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 аудитор 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 являются 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 проверяемая организация подпадает под действие Закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», на предприятие возлагается ряд дополнительных обязанностей по организации процедур внутреннего контроля, ведению дополнительных форм учета и отчетности и иные функции, предусматривающие обязательный контроль над отдельными операциями с денежными средствами и иным имуществом, сумма которых превышает установленные законом пределы. В этом случае аудитору необходимо убедиться в наличии и оценить надежность таких процедур.

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 кредиторской задолженности по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на отчетную дату. При наличии договоров с поставщиками и подрядчиками, выраженных в иностранной валюте, следует также выяснить, перечислялись ли по указанным договорам авансы либо задаток, так как пересчет указанных средств в связи с изменением курса валюты после принятия их бухгалтерскому учету не производится.

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 включают:

- договоры на поставку товарно-материальных ценностей (выполнение работ, оказание услуг);

- счета-фактуры поставщиков (при импортных операциях — инвойсы, 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 по счетам 19, 60, 68, 76.

21.3. 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 оценить надежность существующей системы 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. 21.1 приведен примерный перечень процедур контроля и возможных методов организации внутреннего контроля на предприятии, наличие или отсутствие которых аудитору надлежит выявить в ходе опроса.

Заполнив графы 4,5 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 наруше-

ниях 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 21.1. Оценка состояния внутреннего контроля

Процедура контроля	Конечные задачи процедуры контроля	Возможные методы проведения процедуры контроля на предприятии	Оценка наличия внутреннего контроля		Примечание
			+	–	
1	2	3	4	5	6
1. Контроль законности совершения операции и создания первичного документа	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			
	Все хозяйственные операции совершаются в строгом соответствии с заключенными договорами и действующим законодательством	Проверка службой внутреннего контроля заключаемых сделок на предмет оспоримости и ничтожности Проверка (в случае необходимости) исполнения мер, предусмотренных законодательством, о противодействии легализации (отмывании) доходов, полученных преступным путем			
		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			

Продолжение табл. 21.1

Процедура контроля	Конечные задачи процедуры контроля	Возможные методы проведения процедуры контроля на предприятии	Оценка наличия внутреннего контроля		Примечание
			+	-	
1	2	3	4	5	6
2. Формальная проверка документации на наличие всех обязательных реквизитов	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 регистрируемому оперативным фактам	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			
4. Контроль полноты регистрации первичных документов	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	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			

Продолжение табл. 21.1

Процедура контроля	Конечные задачи процедуры контроля	Возможные методы проведения процедуры контроля на предприятии	Оценка наличия внутреннего контроля		Примечание
			+	-	
1	2	3	4	5	6
6. Контроль своевременности регистрации и обработки первичных документов	Достижение уверенности в том, что принцип временной определенности на предприятии соблюден	Проверка службой внутреннего контроля соответствия даты документа либо даты поступления документа в организацию 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	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			
8. Контроль защиты информации при организации обработки и регистрации документов	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			

Окончание табл. 21.1

Процедура контроля	Конечные задачи процедуры контроля	Возможные методы проведения процедуры контроля на предприятии	Оценка наличия внутреннего контроля		Примечание
			+	-	
1	2	3	4	5	6
10. Контроль организации хранения документов	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	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 и (или) финансовой службы за своевременностью истребования задолженности			
12. Контроль за правильностью отражения операций на счетах бухгалтерского учета	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 правильность произведенных на счетах учета записей Разработка типовых корреспонденций счетов без дальнейшего контроля за их соблюдением			

21.4. 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, оценки ее надежности. План аудита должен охватить следующие основные направления проверки:

- 1) правовую оценку договоров с поставщиками и подрядчиками с позиций действующего законодательства;
- 2) организацию первичного учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками;
- 3) организацию бухгалтерского учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками;
- 4) организацию налогового учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками.

Содержание плана и программы проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками приведены в табл. 21.2 и 21.3.

Таблица 21.2. План аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками

Аудируемая организация	<u>ЗАО «Ритм»</u>
Аудируемый период	<u>1 января — 31 декабря 2008 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>120</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Сидоров П.П.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Сидоров П.П., Петрова Л.В.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>5% валюты баланса</u>

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения аудита	Исполнитель	Примечания
1	Правовая оценка договоров с поставщиками и подрядчиками	1 марта 2009 г.	Сидоров П.П.	При необходимости привлечение эксперта
2	Проверка организации первичного учета расчетов с поставщиками и подрядчиками	1—3 марта 2009 г.	Петрова Л.В.	
3	Проверка состояния задолженности перед поставщиками и подрядчиками	2—3 марта 2009 г.	Сидоров П.П.	
4	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете различных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками	4—5 марта 2009 г.	Сидоров П.П. Петрова Л.В.	

Окончание табл. 21.2

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения аудита	Исполнитель	Примечания
5	Проверка соответствия данных аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками данным сводного (синтетического) учета	6—7 марта 2009 г.	Петрова Л.В.	
6	Проверка организации налогового учета по расчетам с поставщиками и подрядчиками	6—7 марта 2009 г.	Сидоров П.П.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Таблица 21.3. Программа аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками

Аудируемая организация	<u>ЗАО «Ритм»</u>
Аудируемый период	<u>1 января 2006 — 30 декабря 2006 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>120</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Сидоров П.П.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Сидоров П.П., Петрова Л.В.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>4%</u>
Планируемый уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ п/п	Аудиторские процедуры по разделам аудита	Период проведе- ния аудита	Испол- нитель	Рабочие документы аудитора	Примечания
1	Правовая оценка договоров с поставщиками и подрядчиками	1 марта 2009 г.	Сидоров П.П.	Договор, соглашения, контракты; копии переписки или заключение эксперта (в случае его привлечения)	При проверке применять непредставительную выборку
1.1	Экспертиза договоров с поставщиками				
1.2	Экспертиза договоров с подрядчиками				

Продолжение табл. 21.3

№ п/п	Аудиторские процедуры по разделам аудита	Период проведе- ния аудита	Испол- нитель	Рабочие документы аудитора	Примечания
2	Проверка организации первичного учета расчетов с поставщиками и подрядчиками	1—3 марта 2009 г.	Петрова Л.В.	Первичные документы (накладные, счета-фактуры, акты сдачи-приемки), договоры, данные складского учета, данные бухгалтерского учета, книга покупок, графики документооборота, организационно-распорядительная документация по вопросам хранения и доступа к первичной учетной документации (ПУД)	При осуществлении проверки по поступлению ТМЦ применять репрезентативную выборку (метод систематического отбора), операции по принятию к учету услуг (работ) — выборка непредставительная
2.1	Проверка достоверности (полноты и точности) фактов оприходования ТМЦ, принятия к учету работ, услуг				
2.2	Проверка оперативности регистрации фактов поступления сырья и материалов, оказания услуг				
2.3	Проверка законности ПУД				
2.4	Проверка соблюдения графика документооборота				
2.5	Проверка полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах				
2.6	Проверка организации хранения документов и организации доступа к ПУД				
3	Проверка состояния дебиторской и кредиторской задолженности	2—3 марта 2009 г.	Сидоров П.П.	Регистры бухгалтерского учета, акты сверок, ответы на запросы поставщикам, решения судов по признанию задолженности безнадежной ко взысканию и т.д.	Провести выборочную инвентаризацию задолженности, списанные безнадежные долги проверять сплошным методом
3.1	Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности				

Продолжение табл. 21.3

№ п/п	Аудиторские процедуры по разделам аудита	Период проведе- ния аудита	Испол- нитель	Рабочие документы аудитора	Примечания
3.2	Проверка правильности списания дебиторской задолженности, безнадежной ко взысканию				
4	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете отдельных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками	4—5 марта 2009 г.	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
4.1	Проверка расчетов по неотфактурованным поставкам				
4.2	Проверка расчетов по векселям выданным				
4.3	Проверка расчетов по коммерческим кредитам				
4.4	Проверка расчетов по претензиям				
4.5	Проверка учета курсовых и суммовых разниц				
5	Проверка соответствия данных аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками данным свободного (синтетического) учета	6—7 марта 2009 г.	Петрова Л.В.	Регистры аналитического учета, регистры синтетического (сводного) учета, отчетность	—
5.1	Проверка соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета				

Окончание табл. 21.3

№ п/п	Аудиторские процедуры по разделам аудита	Период проведе- ния аудита	Испол- нитель	Рабочие документы аудитора	Примечания
5.2	Проверка пра- вильности отра- жения в отчетно- сти итоговых данных по расче- там с поставщи- ками и подряд- чиками				
6	Проверка органи- зации налогового учета по расче- там с поставщи- ками и подряд- чиками	6 марта 2009 г.	Сидо- ров П.П	Регистры на- логового учета, регистры бух- галтерского учета, догово- ры, первичные документы	
6.1	Налоговый учет процентов по векселям и ком- мерческим кре- дитам				
6.2	Учет налога на добавленную стоимость				

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, применяемая контрагентом система налогообложения и его право заниматься определенными видами деятельности напрямую влияют на порядок принятия к учету затрат и налога на добавленную стоимость.

Содержание процедур, включенных в программу аудита, приведено ниже.

21.5. Методика проведения аудиторских процедур

Правовая оценка договоров с поставщиками и подрядчиками. Особое внимание при проведении процедур 1.1 и 1.2 должно быть уделено определению риска, связанного с возможной недобросовестностью контрагентов предприятия. Организация системы внутреннего контроля на предприятии должна обеспечивать получение достаточных доказательств того, что заключаемые организацией сделки являются законными, поставщики и подрядчики имеют правовые основания на заключение указанных сделок, регистрационные данные, указанные в документах на поставку, достоверны. Свидетельствами проводимых в этом направлении мероприятий могут служить в числе прочих:

- запросы от проверяемой организации в регистрирующие органы о государственной регистрации контрагента и его постановке на налоговый учет;
- предоставление контрагентами предприятия заверенных копий учредительных документов, регистрационных свидетельств, лицензий, а также документов, подтверждающих полномочия лиц, подписывающих договоры и прочие документы, связанные с поставками товаров (выполнением работ, оказанием услуг);
- сличение подписей в документах на поставку товаров (работ, услуг) с подписями в договорах, а при несовпадении — обеспечение наличия документов, подтверждающих полномочия лиц, подписывающих документы.

В том случае, если эти и другие мероприятия, направленные на оценку добросовестности контрагента, не проводятся, налоговые риски аудита резко возрастают. В этом случае аудитору следует назначить дополнительные процедуры и выборочно проверить правоспособность и достоверность регистрационных данных поставщиков и подрядчиков по наиболее крупным сделкам, направив соответствующие запросы в налоговый орган.

Различают две группы договоров: с поставщиками и с подрядчиками.

1. 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 отличает 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 обо всей проверяемой совокупности.

2. Экспертиза договоров с подрядчиками. Гораздо более трудоемкая процедура — подтверждение факта выполнения работ, оказания услуг по договорам с подрядчиками. Это связано с тем, что предмет 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 строительного подряда, а также 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.

При аудите следует применять либо сплошную проверку таких договоров, либо выборочную, обеспечивающую не превышение планируемого риска необнаружения. При необходимости аудитору следует привлечь к правовой экспертизе договоров эксперта, компетентного в юридических вопросах.

Проверка организации первичного учета расчетов 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 риски существенных искажений,

т.е. повышая требования к надежности аудиторских процедур. Причин тому несколько:

- отсутствие многократного контроля за первичными документами на стадии их создания и проверки (как это происходит с документацией, создаваемой на предприятии);
- возможность поступления документов, содержащих недостоверные данные;
- 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.

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, а также позволит определить качество 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 неотъемлемый 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. 21.4.

При проведении аудита организации первичного учета по разделу учета расчетов с поставщиками и подрядчиками применяются следующие методы сбора аудиторских доказательств.

1. Проверка достоверности (полноты и точности) фактов прихода 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). Проверая 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.

2. Проверка оперативности регистрации фактов поступления сырья и материалов, оказания услуг. Аудитор должен установить причины расхождений (если они есть) между датами совершения хозяйственных операций (в отдельных случаях — датами поступления документов в организацию) и сроками их регистрации в учете, а также выяснить, имеют такие факты разовый или систематический характер. Беседуя с главным бухгалтером (его заместителем или работником 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.

3. Проверка законности первичной учетной документации. 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.

4. Проверка соблюдения графика документооборота. Проверка проводится с целью установить наличие или отсутствие графика документооборота по операциям с поставщиками и подрядчиками и все ли первичные документы он включает. В ходе этой процедуры целесообразно заполнить табл. 21.5, 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) несвоевременно (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.

5. 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, полученным от контрагента, добросовестность которого вызывает сомнение;
- к операциям, где отсутствуют либо первичные документы, либо определенные реквизиты в них;
- к документам, на которые не составлены графики документооборота.

6. 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.

¹ Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 98).

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).

Проверка состояния дебиторской и кредиторской задолженности.

1. Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности. 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 задолженности, 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 и безналичными денежными средствами представляют возможность для мошенничества, растрат и искажений данных финансовой отчетности. Необходимо принимать во внимание это обстоятельство и знать типичные методы совершения и сокрытия подобных действий.

Наиболее значительных размеров мошенничество может достигать при осуществлении как закупочных операций, так и операций по приобретению возмездных работ (услуг). Нарушения при этом могут быть как простыми, например, предъявление в качестве оправдательных документов накладных, актов и счетов фиктивных фирм, что легко выявляется в ходе инвентаризации и сверок расчетов, так и очень сложными, которые почти невозможно вскрыть при помощи аудиторской проверки, когда мошенничество осуществляется по взаимной договоренности должностных лиц обеих сторон сделки в целях обеспечения неверных денежных 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 прочие доходы организации.

2. Проверка правильности списания дебиторской и кредиторской задолженностей, безнадежных ко взысканию. Процедура проводится, если на предприятии происходили случаи списания дебиторской задолженности со счета 60 в виде авансов выданных и кредиторской задолженности по полученным товарам (работам, услугам). Проверке подлежат обороты по следующим счетам.

- В случае списания безнадежной ко взысканию дебиторской задолженности — 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». 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.
- В случае списания безнадежной ко взысканию кредиторской задолженности — по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Дебиторская и кредиторская задолженность, по которым 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, письмен-

ного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации. При этом просроченная дебиторская задолженность относится на счет средств резерва сомнительных долгов либо на счет прочих доходов и расходов, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались (либо резерва недостаточно), а кредиторская — на счет прочих доходов и расходов.

Аудитору следует иметь в виду, что при списании задолженности в связи с истечением срока исковой давности началом течения 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. При этом необходимо учитывать, что течение срока исковой давности может прерываться неограниченное число раз, в том числе в связи со следующими обстоятельствами:

- организация-кредитор подала иск о взыскании просроченной задолженности;
- должник каким-либо образом признал свой долг (подписан акт сверки расчетов, погашена часть долга, признана претензия и пр.)

В этих случаях срок исковой давности начинает течь заново со дня совершения любого из этих действий.

Аудитору необходимо учитывать, что действующим законодательством предусмотрено несколько оснований для списания безнадежной к взысканию задолженности, в числе которых истечение срока исковой давности, прекращение обязательства вследствие невозможности его исполнения, прекращение обязательства на основании акта государственного органа, ликвидация должника.

И в случае если безнадежная к взысканию задолженность списывается раньше истечения срока исковой давности, аудитору надлежит убедиться в наличии необходимых подтверждающих документов (постановление суда о признании должника неплатежеспособным, выписка из государственного реестра о ликвидации должника и др.).

Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете отдельных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками.

1. 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 запросы в адрес контрагента о представлении документов по неотфактурованным поставкам осуществляются 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 прочих доходов (расходов).

2. Проверка расчетов по вексям выданным. Если на предприятии практикуется проведение расчетов за поставленные материальные ценности (выполненные работы, оказанные услуги) собственными вексями, аудитору надлежит обратить внимание на следующие моменты:

- аналитический учет по счету 60 должен обеспечить возможность получения данных в разрезе поставщиков по выданным вексям, срок оплаты которых не наступил, по просроченным оплатой вексям, по начисленным вексельным процентам (дисконту);
- по вексям, просроченным оплатой, с истекшим сроком исковой давности необходимо проверить своевременность списания кредиторской задолженности на прочие доходы организации.

Если по выданному векселю предусмотрено начисление процентов (дисконта), то проверяющему необходимо учесть, что расходы в виде начисленных процентов (дисконта) включаются в состав

прочих доходов (счет 91) в тех отчетных периодах, в которых они были начислены, за исключением операций, когда выданный вексель связан с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционных активов. В этом случае суммы начисленных вексельных процентов (дисконта) включаются в стоимость инвестиционных активов до момента окончания их приобретения, сооружения и (или) изготовления.

3. 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 выданным и полученным коммерческим кредитам;
- проценты, причитающиеся к уплате по договору коммерческого кредита при предоставлении отсрочки и рассрочки по оплате за товары (работы, услуги), включаются в стоимость товаров, а также принятых работ и услуг, если эти проценты начислены до принятия товаров (работ, услуг) к учету. После этой даты проценты учитываются в составе прочих расходов. Если договор коммерческого кредита связан с приобретением инвестиционных активов, то проценты включаются в стоимость такого актива до принятия объекта основного средства к учету (на счете 01). После этого момента проценты также включаются в состав прочих расходов;
- при отражении процентов, предусмотренных договором коммерческого кредита, необходимо учитывать, что задолженность перед поставщиками (подрядчиками) должна быть показана с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов;
- проценты, причитающиеся к получению по договору коммерческого кредита при авансировании или предварительной оплате поставок, включаются в состав прочих доходов организации. Они начисляются в соответствии с условиями договора по итогам каждого отчетного периода (месяца или квартала) и должны быть отражены на счете расчетов с поставщиком (подрядчиком) обособленно.

4. Проверка расчетов по претензиям. Если счет поставщика оплачен до поступления ТМЦ (оказания работ, выполнения услуг),

а при приемке на склад обнаружился недостача ТМЦ против отфактурованного количества либо несоответствие принятых ТМЦ (работ, услуг) по ценам, качеству, номенклатуре против оговоренных в договоре величин, поставщику предъявляется претензия. На неудовлетворенные претензии поставщику должен быть предъявлен иск. При проверке таких операций аудитор должен обратить внимание на следующие моменты:

- если брак выявлен при приемке товара, то бракованный товар учитывается на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», а при возврате поставщику стоимость бракованного товара списывается с забалансового учета;
- в случае если брак обнаружен после принятия товара к учету, то предъявленная поставщику претензия учитывается на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по претензиям»;
- претензия должна быть предъявлена поставщику 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 приемке выполненных работ, оказанных услуг), претензионное удостоверение о полномочии участников количественной и качественной выбраковки, документы, подтверждающие произведенные расходы, стоимость которых возмещается за счет поставщика.

5. 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 Центробанка России, 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).

Вместе с тем необходимо учитывать, что по выданным авансам или перечисленному задатку пересчет стоимости в связи с изменением курса валюты на дату совершения операции или на отчетную дату не производится. Таким образом, при перечислении поставщику (подрядчику) 100% предоплаты стоимость приобретаемого актива будет отражена в рублях по курсу, действующему на дату перечисления предоплаты. При перечислении частичной оплаты стоимость актива в части аванса будет признаваться в бухгалтерском учете по курсу, действующему на дату перечисления аванса, а часть актива, оставшаяся неоплаченной, — по курсу на дату совершения операции, в результате которой актив принимается к учету.

Проверка соответствия данных аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками данным сводного (синтетического) учета.

1. *Проверка соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.* В ходе проведения этой процедуры проверяются 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.

2. *Проверка правильности отражения в отчетности итоговых данных по расчетам с поставщиками и подрядчиками.* Основная цель проверки — определение достоверности сумм кредиторской и дебиторской задолженности 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 задолженности). Основные нарушения при отражении сумм дебиторской и кредиторской задолженности в отчетности — зачет различных статей задолженности между собой (так называем-

мое «сворачивание» задолженности), отсутствие пересчета кредиторской задолженности в иностранной валюте на отчетную дату, отражение кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками без учета причитающихся к уплате процентов (в случае выдачи процентного (дисконтного) векселя или при заключении договора коммерческого кредита). В ходе проверки аудитору следует убедиться, что суммы, отраженные в активе, пассиве баланса и в приложении к бухгалтерскому балансу, соответствуют остаткам дебиторской и кредиторской задолженности на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Проверка организации налогового учета по расчетам с поставщиками и подрядчиками.

1. Проверка налогового учета процентов по векселям и коммерческим кредитам. Если кредиторская задолженность обеспечена векселем и предусматривает уплату поставщику определенного процента (дисконта), 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 (подп. 2 п. 1 ст. 65 и п. 1 ст. 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 Центрального банка РФ, увеличенной на 10% (когда долговое обязательство выражено в рублях) и равной 15% (по долговым обязательствам в иностранной валюте). В период с 1 августа по 31 декабря 2009 г. предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Центробанка России, увеличенной в два раза (по долговым обязательствам в рублях) и равной 22% (по долговым обязательствам в иностранной валюте).

Кроме того, аудитору следует помнить, что в налоговом учете проценты по заемным средствам, связанным с приобретением цен-

ностей, отражаются в составе внереализационных расходов, тогда как в бухгалтерском учете проценты по заемным средствам включаются в состав прочих расходов только после принятия ценностей к учету. До этого момента проценты по заемным средствам включаются в стоимость приобретаемых ценностей.

Проверяющий должен также учесть, что, поскольку по правилам бухгалтерского учета сумма процентов (дисконта) включается в состав прочих расходов полностью, а в целях налогового учета эти расходы нормируются, в учете возможно возникновение постоянных налоговых разниц.

2. Проверка учета 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.

Начиная с 2009 г. в НК РФ внесена поправка, которая предусматривает еще одно основание для принятия НДС к вычету, — перечисление в адрес поставщика (подрядчика) аванса в счет предстоящих поставок. При этом вычеты производятся на основании следующих документов:

- счета-фактуры, выставленного поставщиком (подрядчиком) при получении аванса;
- документа, подтверждающего фактическое перечисление предоплаты;
- договора, предусматривающего перечисление аванса.

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, находящихся на общей си-

стеме налогообложения, в случае осуществления операций как 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.

21.6. 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 при оформлении первичного документа (заполнение документов средствами, не допускающими их долговременного хранения, нарушения при внесении исправлений в первичный документ, наличие в документе недостоверных данных);
- 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. Организация 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» или Дт 63 «Резервы по сомнительным долгам» — Кт 60);
- возмещение входного 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;
- несвоевременное предъявление претензий поставщикам (проводка: Дт 76 субсчет «Расчеты по претензиям» — Кт 60), отражение на счете 76 субсчет «Расчеты по претензиям» нерезальных сумм;
- счетные ошибки при исчислении курсовых разниц (проводки Дт 91—Кт 60 или Дт 60—Кт 91);
- пересчет на отчетную дату либо на дату принятия к учету товаров (работ, услуг) дебиторской задолженности (по авансам и задаткам), выраженной в иностранной валюте (проводки Дт 91—Кт 60 или Дт 60—Кт 91);
- 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»);
- отражение кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками без учета процентов (дисконта), если в организации присутствуют операции с выданными процентными векселями и договоры коммерческого кредита;
- отсутствие аналитического учета по поставщикам (не оплаченными в срок расчетными документами), 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.

Глава 22

Методика аудиторской проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда и соблюдения трудового законодательства

22.1. Основные законодательные и нормативные документы

В процессе аудиторской проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда и соблюдению трудового законодательства используют следующие законодательные и нормативные документы.

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, ч. 1 и 2.
2. Налоговый кодекс РФ, ч. 1, 2.
3. Трудовой кодекс Российской Федерации.
4. Инструкция о составе фонда заработной платы и выплат социального характера (утв. Постановлением Госкомстата России от 24 ноября 2000 г. № 116).
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 России от 31 октября 2000 г. № 94н).
8. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты (утверждены Постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1).

22.2. 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 (ФОТ) и выплат социального характера.

В качестве основной нормативной 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 от 5 января 2004 г. № 1.

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 применяются: 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, журналы-ордера ф. № 8 и 10 (при журнально-ордерной форме учета), главная книга, баланс (ф. № 1).

22.3. План и программа 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 с фонда оплаты труда, учет налогов и платежей с ФОТ;
- 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. 22.1.

Таблица 22.1. Вопросы для проверки

№ п/п	Содержание вопроса	Вариант ответа			Примечание
		Да	Нет	Нет ответа	
	I. Соблюдение положений законодательства о труде, состоянии внутреннего контроля по трудовым отношениям				
1	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) таблицы учета рабочего времени				
	II. Учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам				
5	Применяются ли на предприятии утвержденные отделом труда нормы и расценки по видам работ				
6	Используются ли типовые формы первичных документов				
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				

Продолжение табл. 22.1

№ п/п	Содержание вопроса	Вариант ответа			При- ме- ча- ние
		Да	Нет	Нет ответа	
	III. Учет и начисление повременных и других видов оплат				
10	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				
	IV. Расчеты удержаний из заработной платы физических лиц				
13	Проставлены ли в расчетных ведомостях (лицевых счетах) данные для правильного исчисления удержаний				
14	Налога 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				
	V. Аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний)				
19	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				
	VI, VII. Сводные расчеты по заработной плате, расчет налогооблагаемой базы с фонда оплаты труда, учет налогов и платежей с ФОТ				
24	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)				
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				

Окончание табл. 22.1

№ п/п	Содержание вопроса	Вариант ответа			Примечание
		Да	Нет	Нет ответа	
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 справочника (вопросника) можно сделать выводы об организации системы внутреннего контроля (низкий уровень, высокий уровень и т.д.), бухгалтерского учета этого раздела (отвечает или не отвечает требованиям оперативности, достоверности).

Выводы, сделанные на основании информации справочника, позволяют аудитору назначить соответствующие процедуры для сбора аудиторских доказательств, обратить внимание на те или иные моменты при выполнении проверки отдельных расчетов.

22.4. Методика проверки основных комплексов работ

Проверка соблюдения положений законодательства о труде, состояния внутреннего учета и контроля по трудовым отношениям. Прежде всего, целесообразно проконтролировать, как на предприятии соблюдается трудовое законодательство. Основным документом, используемым для этой цели, является Трудовой кодекс РФ.

Аудитор проверяет, как оформляется прием и увольнение сотрудников, учитывается рабочее время сотрудников, как строится система оплаты труда и др.

Правильность оформления работников (прием на работу и увольнение) проверяется по приказам, контрактам, трудовым соглашениям. Из применяемых систем оплаты труда в основном используются повременная и сдельная системы, что должно быть отмечено в соответствующих документах работников организации. При повышенной 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, состоящих 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 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). Сдельно-прогрессивная форма оплаты труда предусматривает, что выработка работника в пределах установленной исходной нормы (базы) оплачивается 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 оплаты. В этом комплексе аудитор проверяет, как производились начисление повременной оплаты, расчеты по среднему заработку, расчеты за дни пребывания в отпуске, расчет премий и других ви-

дов оплат. Проверка начисленной повременной оплаты для работающих с установленным окладом ведется по формуле

$$C_{\text{зп}} = \frac{C_{\text{окл}} \cdot t_{\text{р}}}{t_{\text{ф}}},$$

где $C_{\text{зп}}$ — сумма начисленной заработной платы;
 $C_{\text{окл}}$ — оклад работающего;
 $t_{\text{р}}$ — 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

$$C_{\text{зп}} = T_i \cdot t_{\text{р}},$$

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 произвел расчеты, в отчете аудитора делаются соответствующие замечания. Бухгалтер-расчетчик должен произвести исправления и отразить их в соответствующих 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 соответствующим видам оплат.

Аудитор также проверяет правильность начислений по прочим видам оплат и доплат: оплата отпусков, работы в праздничные дни, доплата 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, прочие 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, величину 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 налоговой базы, 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 настоящей статьей;
- 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 списоч-

ном 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 ними счетами. Отметим, что бухгалтерский учет расчетов с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям, работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и иным ценным бумагам данной организации осуществляется на счет 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 счетом 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм — в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- начисленных доходов от участия в капитале организации и других подобных — 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, суммы 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) с общими итогами по предприятию. Затем устанавливается правильность произведенных операций по отнесению начисленной заработной платы на соответствующие счета. Так, выплаты из фонда оплаты труда, включенные в себестоимость продукции, относятся в дебет счетов 20, 23, 25, 26 (производственные затраты), 29 (на расходы непромышленных производств и хозяйств), 08 (вложения во внеоборотные активы).

Проверка налогооблагаемой базы для расчетов по счету 69. Помимо контроля расчетов по оплате труда необходимо проверить правильность расчетов 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» от 24 ноября 2000 г. № 116 и инструкциями соответствующих фондов.

Проверка депонированных сумм по заработной плате. Аудитор проверяет, как организован аналитический учет по счету 76, субсчет «Депонированная заработная плата», устанавливает, велись ли карточки по физическим лицам и депонированным суммам, как производилась выдача сумм депонированной заработной платы, на какой счет списывалась депонированная заработная плата после окончания срока исковой давности (трех лет) и т.п.

22.5. Типичные ошибки

Наиболее типичные ошибки, возникающие в процессе аудиторской проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда, могут быть сгруппированы следующим образом (табл. 22.2).

Таблица 22.2. Характеристика типичных ошибок

№ п/п	Вид ошибок	Влияние на достоверность бухгалтерской отчетности налогообложения и соблюдения законодательной и нормативной базы	Нормативные документы
1	Не применяются типовые формы первичных документов по оплате труда	Затруднена проверка данных	Альбом унифицированных типовых форм документов
2	Не ведутся табели учета рабочего времени (Т-12)	Нельзя проверить правильность начисления повременных и других видов оплат	Трудовой кодекс РФ
3	Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты труда за проведение строительных работ	Завышение себестоимости продукции, занижение налогооблагаемой прибыли	ПБУ № 10
4	Не включались в совокупный доход работающих суммы премий и выданных подарков	Занижение базы налогообложения по налогу с физических лиц и другим видам удержаний	Инструкции ГНС об исчислении базы налогообложения
5	Неверно проводилось начисление налога на доходы физических лиц	Занижение налога на доходы физических лиц	Налоговый кодекс ч. II, гл. 23; ПБУ № 9
6	Неверно рассчитывались суммы по прочим видам оплат	Занижение базы налогообложения	Трудовой кодекс РФ

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. Рассмотрите 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. В чем заключается проверка расчетов по начисленной заработной плате?
8. Как осуществляется проверка расчетов по основным видам удержаний из начисленной заработной платы?
9. Как проводится проверка аналитического ведения учета по заработной плате работающих?
10. Как проверяют сводные расчеты по оплате труда?
11. Как осуществляется проверка по начислению налогов по счету 69?
12. Рассмотрите типичные ошибки при аудите расчетов по оплате труда.

Глава 23

Методика аудиторской проверки учета затрат на производство

23.1. 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» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н).
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» 9/99.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.
10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).
11. Отраслевые нормативные документы по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

23.2. Источники информации для проверки

Все источники информации, используемые при аудите учета затрат на производство продукции (работ, услуг), можно разделить на следующие группы.

1. Первичные типовые унифицированные 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. Регистры аналитического синтетического учета, применяемые при журнально-ордерной форме 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;
 - 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 счетам учета затрат.
3. Бухгалтерская отчетность:
 - ведомости-машинограммы по счетам учета затрат, используемые при автоматизированной форме бухгалтерского учета;
 - бухгалтерский баланс — ф. № 1;
 - приложение к бухгалтерскому балансу — ф. № 5;
 - пояснительная записка.
4. Внеучетная документация:
 - договоры с разными контрагентами;
 - приказы руководства;
 - протоколы заседаний органов управления;
 - трудовые договоры;
 - акты налоговых проверок;
 - аудиторские заключения и др.

23.3. 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 основной

задачей 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.

Критерии формирования общего плана и программы аудиторской проверки учета затрат на производство продукции (работ, услуг) устанавливаются по итогам тестирования системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудируемого лица. Для получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования этой системы аудитор использует программу тестов средств контроля, которая позволяет выявить существенные недостатки СВК, способствует документальному оформлению процесса аудита и его результатов.

Аудиторская организация самостоятельно определяет состав и содержание вопросов, входящих в тесты средств контроля. Некоторые из них представлены в табл. 23.1.

Таблица 23.1. Тест проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского 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	

Окончание табл. 23.1

№ п/п	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 в отношении уровня каждого вопроса: У1 — низкий, У2 — средний, У3 — высокий. По итогам тестирования аудитор оценивает уровень риска существенных искажений в зависимости от оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля аудируемого лица.

Общий план и программа аудита строятся в соответствии с основными направлениями проверки на основании оценки аудитором неотъемлемого риска и риска средств контроля (включая результаты проведенных тестов средств контроля) (табл. 23.2 и 23.3).

Таблица 23.2. *Общий план проверки*

Аудируемая организация ОАО «Луч»
 Аудируемый период с 1 января по 31 декабря 2009 г.
 Трудоемкость, человеко-час 120
 Руководитель аудиторской группы Терехов Т.П.
 Состав аудиторской группы Терехов Т.П., Соколов А.Н.
 Планируемый риск необнаружения средний
 Планируемый уровень существенности 1% валюты баланса

№ п/п	Планируемые виды работ	Дата	Исполнитель	Примечания
1	Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	1—5 февраля 2010 г.	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	Согласно общему плану аудита экономического субъекта
2	Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство	6—13 февраля 2010 г.	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	Согласно общему плану аудита экономического субъекта
3	Проверка учета затрат по статьям калькуляции	14—23 февраля 2010 г.	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	Согласно общему плану аудита экономического субъекта
4	Проверка сводного учета затрат на производство	26—28 февраля 2010 г.	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	Согласно общему плану аудита экономического субъекта

Руководитель аудиторской организации _____
 (подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
 (подпись)

Таблица 23.3. *Программа проверки*

Аудируемая организация ОАО «Луч»
 Аудируемый период с 1 января по 31 декабря 2009 г.
 Трудоемкость, человеко-час 120
 Руководитель аудиторской группы Терехов Т.П.
 Состав аудиторской группы Терехов Т.П., Соколов А.Н.
 Планируемый риск необнаружения средний
 Планируемый уровень существенности 1% валюты баланса

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Дата	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	1—5 февраля 2010 г.	Терехов Т.П., Соколов А.Н.	
1.1	Контроль правильности выбора объектов учета	1—2 февраля 2010 г.	Терехов Т.П.	Устав, приказы, схема структуры предприятия

Продолжение табл. 23.3

<i>№ п/п</i>	<i>Перечень аудиторских процедур</i>	<i>Дата</i>	<i>Исполнитель</i>	<i>Рабочие документы аудитора</i>
1.2	Контроль правильности группировки затрат для ведения учета и калькулирования себестоимости	1—2 февраля 2010 г.	Соколов А.Н.	Приказы, сметы, отчеты
1.3	Анализ учетной политики в части затрат на производство	5 февраля 2010 г.	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Приказы по учетной политике
2	Проверка правомерности включения расходов в состав затрат на производство	6—13 февраля 2010 г.	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	
2.1	Контроль состава расходов по элементам затрат на соответствие действующим нормативным актам	6—9 февраля 2010 г.	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Первичные документы, учетные регистры
2.2	Контроль состава расходов для целей налогообложения	13 февраля 2010 г.	Терехов Т.П.	Первичные документы, регистры налогового учета
2.3	Проверка документальной обоснованности каждого вида и элемента затрат	13 февраля 2010 г.	Соколов А.Н.	Первичные документы
3	Проверка учета затрат по статьям калькуляции	14—23 февраля 2010 г.	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	
3.1	Проверка учета основных затрат и их распределения по объектам калькулирования	14—15 февраля 2010 г.	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Ведомость № 12
3.2	Проверка учета накладных расходов и методов их списания	16—19 февраля 2010 г.	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Ведомость № 15
3.3	Проверка учета затрат вспомогательных производств и распределения их по объектам калькулирования	20—21 февраля 2010 г.	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Первичные документы, ведомость № 12
3.4	Проверка учета непроизводительных затрат и потерь	22—23 февраля 2010 г.	Соколов А.Н.	Первичные документы, ведомость № 12
3.5	Проверка оценки и учета незавершенного производства	22—23 февраля 2010 г.	Терехов Т.П.	Приказы, инвентаризационные описи

Окончание табл. 23.3

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Дата	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
4	Проверка сводного учета затрат на производство	26–28 февраля 2010 г.	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	
4.1	Проверка организации аналитического учета затрат на производство	26 февраля 2010 г.	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Регистры аналитического учета
4.2	Проверка организации синтетического учета затрат на производство	27 февраля 2010 г.	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Регистры синтетического учета
4.3	Контроль раскрытия информации о затратах на производство в бухгалтерской отчетности	28 февраля 2010 г.	Терехов Т.П. Соколов А.Н.	Формы бухгалтерской отчетности № 1,5

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

23.4. Методика проверки основных комплексов работ

Проверка обоснованности используемых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) проводится в три этапа.

1. Контроль правильности выбора объектов учета. Обоснованность применяемого предприятием метода учета затрат на производство 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), попередельный, 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 производства, 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 бесед с сотрудниками 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.

Особое внимание при проведении этой процедуры 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 в целях 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 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 других документов 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 производится 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 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 могут возникать откло-

нения 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 аудитор 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 форме, стимулирующие и компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием работников и предусмотренные трудовыми договорами, и выплаты за непроработанное время в соответствии с ТК РФ.

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 другим документам проверить правильность учета использования рабочего времени и выработки;
- 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 (оплата сверхурочной работы, в выходные и праздничные дни, в ночное время, за время простоя, брака продукции и др.);
- проверить правильность начисления заработной платы за неотработанное время, в основе которой лежит средний заработок (оплата очередных отпусков, выходных пособий и др.);
- проконтролировать прочие начисления.

В элементе «*Отчисления на социальные нужды*» отражаются отчисления по установленным нормам от расходов на оплату труда во внебюджетные фонды: пенсионный, социального страхования, обязательного медицинского страхования, а также взносы на социаль-

ное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Прежде всего, аудитор должен подтвердить правильность определения налоговой базы для исчисления выплат во внебюджетные фонды.

Отчисления во внебюджетные фонды производятся с любых выплат и вознаграждений, которые начислены работникам по трудовым договорам. При этом следует учитывать, что эти выплаты и вознаграждения не облагаются налогом, если они не отнесены к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль.

Выплаты и вознаграждения будут уменьшать базу по налогу на прибыль, если они экономически обоснованы, документально подтверждены и направлены на получение организацией дохода.

Также следует проверить, не включены ли в налоговую базу для начисления социальных выплат 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.

Анализируется, прежде всего, 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 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.

Следует одновременно учитывать, что 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:

- Госкомстатом РФ — унифицированные формы первичной учетной документации;
- соответствующими 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 оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Наряду с указанными реквизитами в первичных документах по учету затрат на производство должны проставляться коды производственных затрат (балансовый 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 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».

Следует помнить, что 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 во внебюджетные фонды — 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 — ведомость № 12 «Затраты цехов».

На основе первичных документов по начислению оплаты труда и ЕСН подтверждаются записи в 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.

Источниками аудита являются:

- 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 первичными и сводными документами. 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.

Следует помнить, что общехозяйственные расходы не всегда относятся на затраты производства. Указанные 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 имеет место), правильность исчисления фактической цеховой себестоимости продукции (работ, услуг).

Проверка основывается на данных ведомостей № 12 «Затраты вспомогательных производств», которые открываются ежемесячно по каждому вспомогательному цеху в отдельности. Для подтверждения достоверности информации, содержащейся в ведомостях № 12, используются первичные и сводные документы.

Важной составляющей аудита вспомогательных производств является проверка правильности распределения и списания 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.

Следует помнить, что при наличии взаимного потребления услуг вспомогательными производствами для упрощения учета стоимость таких услуг может учитываться по плановой себестоимости.

Если продукция (работы, услуги) отпускается на сторону или для собственных капитальных работ, то в ее себестоимость следует включать общехозяйственные расходы.

Взаимной сверкой первичных (сводных) документов 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. Следует помнить, что 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 величины потерь от простоев. Потери от простоев состоят из заработной платы рабочих за время простоя, отчислений во внебюджетные фонды и стоимости топлива и энергии, непроизводительно затраченных во время простоя;
- правильность 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;
- правильность учета возмещения потерь от простоев (по кредиту счетов 25, 26, 99).

5. Проверка оценки и учета незавершенного производства. Следует помнить, что незавершенное производство не всегда может иметь место на предприятии. Отсутствие его 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;
- неукomплектованные 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 с точки зрения полноты 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 их 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.

В целях получения большей уверенности в достоверности инвентаризационных данных аудитор может присутствовать при проведении инвентаризации незавершенного производства.

Проверка сводного учета затрат на производство и отчетности 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 первичных и сводных 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 первом разделе «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 чего 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.

23.5. Типичные ошибки

К основным нарушениям в области затрат на производство могут быть отнесены следующие:

1. Неправильно оцениваются материалы, списанные на себестоимость продукции (работ, услуг).
2. Не соблюдаются технологические нормы (нормативы) списания и расхода сырья и материалов.
3. В себестоимость основной деятельности включается заработная плата работников, занятых в других видах деятельности.
4. Не соблюдается зависимость источника отчислений в социальные фонды от источника начисления оплаты труда.
5. Отражаются на счетах затрат суммы амортизации основных средств, относящиеся к объектам социально-культурной сферы.
6. Относятся на счета затрат расходы, являющиеся капитальными вложениями.
7. Включаются в состав затрат данного отчетного периода расходы, относящиеся к другим отчетным периодам.
8. Создаются излишние резервы на предстоящие расходы.
9. Неправильно определяется незавершенное производство и списываются калькуляционные разницы.

10. Применяется «котловой» метод учета затрат на производство.
11. Отсутствуют в учетной политике предприятия положения в части затрат на производство.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые аудитором при проверке учета затрат на производство.
2. Укажите основные источники аудита затрат на производство.
3. Рассмотрите направления аудита учета затрат на производство.
4. Как проверяется обоснованность используемого предприятием метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?
5. Как проверяется правомерность включения расходов в состав затрат на производство?
6. Какие существуют основные аудиторские процедуры по проверке основных затрат?
7. Укажите основные аудиторские процедуры по проверке накладных расходов.
8. Назовите особенности аудита затрат вспомогательных производств.
9. Как проверяется порядок оценки и учета незавершенного производства?
10. Как проверяется правильность сводного учета затрат на производство?
11. Назовите типичные ошибки учета затрат на производство.

Методика аудиторской проверки учета финансовых вложений

24.1. Основные законодательные и нормативные документы

При аудиторской проверке учета финансовых вложений используются следующие законодательные и нормативные документы.

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Кодекс РФ об административных правонарушениях.
4. Закон РФ «О бухгалтерском учете» (с последующими изменениями и дополнениями) от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
5. Федеральный закон «Об акционерных обществах» (с последующими изменениями и дополнениями) от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ.
6. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с последующими изменениями и дополнениями) от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ.
7. Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» (с последующими изменениями и дополнениями) от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ.
8. Федеральный закон «О защите прав и законных интересов инвесторов на рынке ценных бумаг» (с последующими изменениями и дополнениями) от 5 марта 1999 г. № 46-ФЗ.
9. Федеральный закон «Об особенностях эмиссии и обращения государственных и муниципальных ценных бумаг» (с последующими изменениями и дополнениями) от 29 июля 1998 г. № 136-ФЗ.
10. Федеральный закон «Об ипотечных ценных бумагах» (с последующими изменениями и дополнениями) от 11 ноября 2003 г. № 152-ФЗ.
11. Федеральный закон «Об инвестиционных фондах» (с последующими изменениями и дополнениями) от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ.
12. Федеральный закон «О переводном и простом векселе» от 11 марта 1997 г. № 48-ФЗ.

13. Постановление ЦИК и СНК СССР «О введении в действие Положения о переводном и простом векселе» от 7 августа 1937 г. № 104/1341.

14. Постановление Правительства РФ «Об оформлении взаимной задолженности предприятий и организаций векселями единого образца и развитии вексельного обращения» (с последующими изменениями и дополнениями) от 26 сентября 1994 г. № 1094.

15. Положение о ведении бухгалтерского учета и отчетности в РФ (утв. приказом Минфина России от 26 июля 1998 г. № 34н с последующими изменениями и дополнениями).

16. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утв. приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н с последующими изменениями и дополнениями).

17. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» (утв. приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н с последующими изменениями и дополнениями).

18. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н с последующими изменениями и дополнениями).

19. Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» (утв. приказом Минфина России от 27 января 2000 г. № 11н с последующими изменениями и дополнениями).

20. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (утв. приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н с последующими изменениями и дополнениями).

21. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (утв. приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н с последующими изменениями и дополнениями).

22. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» (утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н).

23. Приказ МФ РФ № 67н от 22 июля 2003 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с последующими изменениями и дополнениями).

24. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н с последующими изменениями и дополнениями).

24.2. 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:

- документы приема-передачи вкладов в уставные капиталы других организаций;
- документы приема-передачи вкладов в совместную деятельность;
- свидетельства на суммы произведенных вкладов в другие организации;
- документы 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 реестров акционеров, участников;
- 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 вычислительной техники) по счетам бухгалтерского учета 55 «Специальные счета в банках», 58 «Финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», 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, прочая) отчетность.

6. Прочие, например, учетная политика, книга учета ценных бумаг и т.д.

24.3. План и программа аудиторской проверки учета финансовых вложений

План проверки учета финансовых вложений должен на достигнутом аудиторами понимании деятельности аудируемого лица. Примерная форма и содержание плана и программы аудиторской проверки приведены в табл. 24.1 и 24.2.

Таблица 24.1. План аудиторской проверки учета финансовых вложений

Аудируемая организация	<u>ЗАО «Ангара»</u>
Аудируемый период	<u>2009 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>100</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н., Михайлов М.М.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Аудит вложений в уставные капиталы других организаций	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
2	Аудит вложений в совместную деятельность	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
3	Аудит вложений в займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок до 12 месяцев	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
4	Аудит 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 24.2. Программа аудиторской проверки учета финансовых вложений

Аудируемая организация	<u>ЗАО «Ангара»</u>
Аудируемый период	<u>за 2009 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>100</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н., Михайлов М.М., Сидоров С.С.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий/процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы 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	Поквартально	Николаев Н.Н.	Выписки из протоколов Учетные регистры Учредительные документы организаций
1.2	Проверить, в какой форме производились финансовые вложения: • денежные средства (сч. 50, 51, 52) • ценные бумаги (сч. 58) • основные средства (сч. 01) • материалы (сч. 10) • нематериальные активы (сч. 04) • продукция, товары, работы, услуги (сч. 41, 43 и др.) • иное	Поквартально	Николаев Н.Н.	Выписки из протоколов Учетные регистры Учредительные документы организаций Приказы Выписки банков Расходные кассовые ордера Накладные на отпуск материальных ценностей Другие первичные документы
1.3	Проверить, как производится оценка стоимости финансовых вложений, вносимых в денежной форме	Поквартально	Михайлов М.М.	Методики оценки Протоколы собраний учредителей Протоколы согласований по вкладам

Продолжение табл. 24.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий/процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1.4	Установить, в какой форме планируется получать доход: - ценные бумаги - основные средства - материалы - нематериальные активы - продукция, работы, услуги - увеличение доли в уставном капитале - иное	Поквартально	Николаев Н.Н.	Выписки из протоколов
1.5	Выяснить, в какие сроки планируется получать доход: - ежеквартально - ежегодно - иное	Поквартально	Николаев Н.Н.	Выписки из протоколов
1.6	Проверка расчетов по доходам	Поквартально	Михайлов М.М.	Выписки банка Приходные кассовые ордера Накладные Акты
1.7	Проверка отражения в отчетности финансовых вложений в уставные капиталы других организаций	Поквартально	Михайлов М.М.	Формы отчетности
2	Проверка учета вложений в совместную деятельность	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
2.1	Проверить, на какой срок осуществлялись вложения: - более 12 месяцев - до 12 месяцев	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договор о совместной деятельности (договор простого товарищества)
2.2	Аналогично п. 1.2	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договор о совместной деятельности (договор простого товарищества) Учетные регистры
2.3	Установить, какими документами подтверждено получение вклада: - авизо - накладные - квитанции к приходным ордерам - иное	Поквартально	Сидоров С.С.	Первичные документы
2.4	Аналогично п. 1.3	Поквартально	Сидоров С.С.	Методики оценки

Продолжение табл. 24.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий/процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
2.5	Аналогично п. 1.4	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договор о совместной деятельности (договор простого товарищества)
2.6	Выяснить, как распределяется прибыль, полученная в результате совместной деятельности	Поквартально	Сидоров С.С.	Договор о совместной деятельности (договор простого товарищества)
2.7	Выяснить, в какие сроки планируется получать доход от совместной деятельности: • ежемесячно • ежеквартально • ежегодно • иное	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договор о совместной деятельности (договор простого товарищества)
2.8	Проверить, возвращается ли переданное имущество при прекращении договора о совместной деятельности (договора простого товарищества)	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договор о совместной деятельности (договор простого товарищества)
2.9	Выяснить, каков порядок покрытия убытков от совместной деятельности	Поквартально	Михайлов М.М.	Договор о совместной деятельности (договор простого товарищества)
2.10	Проверка отражения в отчетности финансовых вложений в совместную деятельность	Поквартально	Михайлов М.М.	Формы отчетности
3	Проверка учета вложений в займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок до 12 месяцев	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
3.1	Проверить, в какой форме производилась выдача займов: • денежные средства (сч. 50, 51, 52) • ценные бумаги (сч. 58) • основные средства (сч. 01) • материалы (сч. 10) • нематериальные активы (сч. 04) • продукция, товары, работы, услуги (сч. 41, 43 и др.) • иное	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договор займа Учетные регистры Выписки банка Расходные кассовые ордера Накладные и т.д.
3.2	Проверить, как производится оценка стоимости займов, выданных в неденежной форме	Поквартально	Михайлов М.М.	Методики оценки Договор займа
3.3	Аналогично п. 1.4	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договор займа
3.4	Проверка отражения в отчетности финансовых вложений в займы	Поквартально	Михайлов М.М.	Формы отчетности

Окончание табл. 24.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий/процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
4	Проверка учета вложений в займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок более 12 месяцев	За год	Николаев Н.Н., Михайлов М.М.	
4.1	Установить, в какие сроки планируется возврат займа	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договор займа
4.2	Аналогично п. 3.1	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договор займа Учетные регистры Выписки банка Расходные кассовые ордера Накладные и т.д.
4.3	Аналогично п. 3.2	Поквартально	Михайлов М.М.	Методики оценки
4.4	Аналогично п. 1.4	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договор займа
4.5	Аналогично п. 3.4	Поквартально	Михайлов М.М.	Формы отчетности

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Необходимо отметить, что общий план и программа аудиторской проверки финансовых вложений могут быть дополнены с учетом следующих моментов.

1. Финансовые вложения в уставные капиталы других экономических субъектов, совместную деятельность, а также займы могут осуществляться:

- денежными средствами (счета 50, 51, 52);
- ценными бумагами (счет 58);
- имуществом или готовой продукцией (счета 01, 10, 43);
- нематериальными активами (счет 04).

2. Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями.

24.4. Перечень аудиторских процедур

Основная цель аудиторской проверки учета финансовых вложений — получение подтверждения законности деятельности экономического субъекта за проверяемый период и достоверности отражения

информации о финансовых вложениях в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Из этого следует, что аудитор в ходе проверки 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.

Для этого аудиторы должны получить надлежащие доказательства в целях формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

Собирая аудиторские доказательства с использованием процедур по существу, аудитор в соответствии с требованиями ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства» 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 проверить следующие предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в части отражения финансовых вложений:

1) существование — наличие по состоянию на определенную дату финансовых вложений, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату финансовых вложений, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

3) возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, связанные с финансовыми вложениями, имевшие место в течение соответствующего периода;

4) 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;

5) стоимостная оценка — отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости финансовых вложений;

6) точное измерение — точность отражения суммы хозяйственных операций с финансовыми вложениями или событий с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

7) представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание финансовых вложений в соответствии с правилами их отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Доказательства собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования финансовых вложений, 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 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.

1. Если величина 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.

2. 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 одновременное выполнение следующих условий:

- наличия надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вло-

жения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

- перехода к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способности 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.).

Так, 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, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и т.д. 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) в целях получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы не являются финансовыми вложениями.

В бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от сроков отвлечения средств и их целевого назначения финансовые вложения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. К краткосрочным вложениям можно отнести, например, займы, предоставленные другим организациям на срок до 12 месяцев. Под долгосрочными вложениями (на срок более 12 месяцев) понимают вклады в уставные капиталы и совместную деятельность, затраты на приоб-

речение ценных бумаг других экономических субъектов, паи, а также займы, предоставленные другим организациям на срок более 12 месяцев.

3. 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.

4. 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.

ФПСАД № 17 устанавливает следующий порядок осуществления аудиторских процедур в отношении раскрытия информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) 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 сметами и другими ожидаемыми результатами;
- распределение активов и расходов между сегментами.

24.5. Типичные ошибки

При организации учета финансовых вложений могут возникать различные ошибки и упущения. К наиболее распространенным относятся 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.;
- исправления записей в документах 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. Какова цель аудиторской проверки учета финансовых вложений?
2. В чем заключаются задачи аудиторской проверки учета финансовых вложений?
3. Перечислите основные нормативные документы, используемые для аудиторской проверки учета финансовых вложений.
4. Назовите источники информации, которые аудитор использует для проверки учета финансовых вложений.
5. Рассмотрите 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.

Глава 25

Методика аудиторской проверки учета продаж готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг)

25.1. Основные законодательные и нормативные документы

Аудиторская проверка учета продаж готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) основывается на следующих документах.

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н).
4. Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (5/01), «Доходы организации» (9/99), «Расходы организации» (10/99).
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и Инструкция по его применению (приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94).

25.2. Источники информации для проверки

Источниками информации для проверки являются:

- учетная политика аудируемого лица
 - первичные документы по разделу (участку) учета;
 - регистры синтетического учета по разделу (участку) учета;
 - регистры аналитического учета по разделу (участку) учета;
 - бухгалтерская отчетность.
1. Учетная политика в целях и бухгалтерского и налогового учета подлежит изучению, так как в нем представлено описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен

экономическому субъекту (например, о формировании полной или сокращенной себестоимости готовой продукции; о способе оценки готовой продукции при списании (средней себестоимости, себестоимости единицы, ФИФО); о способе оценки себестоимости готовой продукции по нормативной (плановой) или фактической себестоимости; порядок расчета нормативной себестоимости и др.).

2. К первичным документам по учету готовой продукции относятся приемо-сдаточная накладная по сдаче на склад выпущенной готовой продукции, карточка складского учета готовой продукции. Первичные документы по отгрузке готовой продукции включают договоры купли-продажи, поставки готовой продукции, договоры на изготовление продукции из давальческого сырья, приказ-накладную (комбинированный документ, совмещающий распоряжение складу на отпуск готовой продукции и накладную, являющуюся сопроводительным документом, фиксирующим отпущенное количество продукции), товарно-транспортную накладную на отпуск готовой продукции покупателю; счет-фактура.

3. Регистры синтетического учета по счетам 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», который используется в том случае, когда учетной политикой аудируемого лица предусмотрена оценка себестоимости готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 45 «Товары отгруженные», который используется тогда, когда согласно условиям договора с покупателями право собственности на готовую продукцию переходит позже, чем момент фактической отгрузки товара к покупателю.

4. Регистры аналитического учета к счетам 43, 40, 45, такие как ведомость выпуска готовой продукции, ведомость отгрузки и реализации готовой продукции. Планом счетов бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных аналитических группировок по каждому бухгалтерскому счету.

Аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции; по счету 45 «Товары отгруженные» — местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции (товаров). Счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

5. Бухгалтерская отчетность, в которой отражается раздел (участок, бухгалтерский счет):

Бухгалтерский баланс (ф. № 1), и в частности строки баланса: «Готовая продукция и товары для перепродажи»; «Товары отгруженные»; «Прочие запасы и затраты», по которой показываются запасы и затраты, не нашедшие отражения в других строках подраз-

дела «Запасы» второго раздела бухгалтерского баланса, в частности не списанная в установленном порядке со сч. 43 «Коммерческие расходы» часть коммерческих расходов, относящихся к остатку неотгруженной (нереализованной) продукции; «Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2), и в частности строки «Выручка от реализации товаров (работ, услуг)», «Себестоимость реализованных товаров (работ, услуг)».

25.3. План и программа аудиторской проверки учета готовой продукции

При детальном ознакомлении с организацией учета и надежности системы внутреннего контроля для составления оптимальной программы аудита учета выпущенной, отгруженной и реализованной готовой продукции рекомендуется заполнить тест, в который могут быть включены вопросы к руководству и бухгалтеру, ведущему учет (табл. 25.1).

Таблица 25.1. Вопросник аудитора для оценки надежности систем бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля учета готовой продукции

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Оценка, баллы	Назначаемая аудиторская процедура
1	Используется в рабочем плане счетов сч. 40 «Учет выпуска продукции»?	Да	1—2	
		Нет	3—4	
2	Учет готовой продукции ведется по нормативной (плановой) себестоимости?	Да	1—2	
		Нет	3—4	
3	Организация использует в договорах оговорку о том, что право собственности на отгруженную продукцию покупатель получает не в момент отгрузки?	Да	3—4	
		Нет	1—2	
4	Организация изготавливает продукцию из давальческого сырья?	Да	3—4	
		Нет	1—2	

Высшая сумма баллов $S = 16^1$ — оценка, которая соответствует наиболее неблагоприятной оценке надежности тестируемых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Проставив свои оценки по каждому разделу и просуммировав баллы s , аудитор получает количественную оценку риска существенного искажения отчетности (РСИ) по формуле $s/S \cdot 100, \%$. Чем меньше эта оценка, тем надежнее система внутреннего контроля с точки зрения аудитора. Чем меньше РСИ, тем больше у аудитора оснований при разработке программы аудита исходить из того, что допустимый риск необнаружения выше среднего.

План проверки учета финансовых вложений должен быть на достигнутом аудиторами понимании деятельности аудируемого лица. Примерная форма и содержание плана и программы аудиторской проверки приведены в табл. 25.2 и 25.3.

**Таблица 25.2. План аудиторской проверки
учета готовой продукции**

Аудируемая организация	<u>ЗАО «Ангара»</u>
Аудируемый период	<u>за 2009 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>100</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н., Михайлов М.М.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Аудит учета выпуска готовой продукции	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
2	Аудит учета отгрузки готовой продукции	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
3	Аудит учета реализации готовой продукции	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

¹ Максимальный балл по четырем вопросам равен 4 ($4 \cdot 4 = 16$).

**Таблица 25.3. Программа аудиторской проверки
учета готовой продукции**

Аудируемая организация ЗАО «Ангара»
 Аудируемый период за 2009 г.
 Трудоемкость, человеко-час 100
 Руководитель аудиторской группы Николаев Н.Н.
 Состав аудиторской группы Николаев Н.Н., Михайлов М.М.
 Планируемый риск необнаружения средний
 Планируемый частный уровень
 существенности 1% валюты баланса

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий/процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	Аудит учета выпуска готовой продукции	Один раз в год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
1.1	Проведение инвентаризации готовой продукции	На конец года	Николаев Н.Н.	Регистры учета результатов инвентаризации
1.2	Проверка правильности оценки себестоимости готовой продукции в соответствии с принятой учетной политикой	Поквартально	Николаев Н.Н.	Регистры учета Методика оценки готовой продукции
1.3	Проверка правильности отражения в учете отклонения фактической себестоимости от нормативной (в случае когда учетной политикой предусмотрен учет готовой продукции по нормативной себестоимости)	Поквартально	Михайлов М.М.	Методики учета готовой продукции по нормативной себестоимости Нормативы затрат на производство готовой продукции
2	Аудит учета отгрузки готовой продукции	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
2.1	Проведение инвентаризации отгруженной готовой продукции	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договоры купли-продажи готовой продукции Накладные на отпуск готовой продукции
2.2	Проверка правильности исчисления себестоимости отгруженной готовой продукции в соответствии с принятой учетной политикой по фактической или нормативной (плановой) себестоимости	Поквартально	Николаев Н.Н.	Учетные регистры

Окончание табл. 25.3

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий/процедур	Период проведе- ния	Исполни- тель	Рабочие документы аудитора
2.3	Проверка правильности оценки отгруженной готовой продукции с учетом затрат, связанных с реализацией (сбытом) готовой продукции, возмещаемых договорной (контрактной) ценой	Поквар- тально	Сидо- ров С.С.	Договоры купли- продажи готовой продукции
3	Аудит учета реализации готовой продукции	За год	Никола- ев Н.Н. Михай- лов М.М.	
3.1	Проверка правильности исчисления себестоимости реализованной готовой продукции	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Учетные регистры
3.2	Проверка своевременности отражения в учете себестоимости реализованной готовой продукции	Поквар- тально	Михай- лов М.М.	Договоры купли- продажи готовой продукции
3.3	Проверка соответствия учета доходов и расходов от реализации готовой продукции	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Учетные регистры

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

25.4. Перечень аудиторских процедур

Для проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности готовой, отгруженной и реализованной продукции применяются следующие аудиторские процедуры.

1. Проверка соответствия фактической оценки готовой продукции способу оценки, установленному учетной политикой организации, — процедура проводится методом инспектирования и пересчета.

При этом аудитор должен помнить, что организации могут вести учет выпуска продукции двумя способами:

- без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- с использованием счета 40.

Если организация не использует сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», тогда на счете 40 «Готовая продукция» учет выпуска продукции отражается по фактической себестоимости.

Если организация использует счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то на счет 40 «Готовая продукция» продукция отража-

ется по нормативной или плановой производственной себестоимости, а отклонение ее от фактической производственной себестоимости списывается со счета 40 в дебет счета 90 субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Необходимым условием применения счета 40 является применение аудируемым лицом показателей нормативной или плановой себестоимости, что достигается обычно при использовании нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Вариант учета выхода готовой продукции с использованием счета 40 нецелесообразно использовать, 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, который ежемесячно закрывается корреспонденцией со счета 99 «Прибыли и убытки». Если такие факты имеют место, аудитору следует указать руководству аудируемого лица на неэффективность применяемого учетного решения.

2. Проверка соответствия оценки отгруженной продукции способу оценки, установленному учетной политикой организации, — процедура проводится методом инспектирования и пересчета.

Готовая продукция списывается в порядке реализации со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90, 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 организации-продавца (аудируемого лица) 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 организациям для реализации на комиссионных и иных подобных началах, также списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

Товары отгруженные учитываются на счет 45 «Товары отгруженные» по фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости. Записи по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счета 43 «Готовая продукция»,

41 «Товары» могут производиться только в соответствии с оформленными документами (накладными, приемосдаточными 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 «Продажи» только при предъявлении покупателям (заказчикам) расчетных документов за отгруженную продукцию либо поступлении извещения комиссионера о реализации переданных ему изделий.

Если аудируемое лицо 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 принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» при оплате расчетных документов покупателем (заказчиком).

В целях соблюдения единой методологии бухгалтерского учета у аудируемого лица 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 форме таблицы (табл. 25.4).

Таблица 25.4. Методы определения себестоимости незавершенного производства и готовой продукции

<i>Незавершенное производство</i>	<i>Готовая продукция на складе</i>	<i>Готовая продукция отгруженная</i>
По нормативной производственной себестоимости	По нормативной производственной себестоимости	По нормативной себестоимости
По прямым статьям расходов По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов	По фактической производственной себестоимости	По полной фактической себестоимости

3. Проверка правильности отражения в учете продукции, выработанной из давальческого сырья, — процедура проводится методом инспектирования, методом направления запросов в адрес организации — собственника 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.

Действующее законодательство под давальческим сырьем 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» от 30 апреля 1974 г. № 103).

При этом организации, принимающие сырье в переработку, отражают их на балансовом 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 договором не предусмотрено иное. Следовательно, затраты по изготовлению продукции предприятия-изготовителя представляют собой услуги, оказанные стороннему потребителю, и отражаются на счетах затрат с последующим списанием их на себестоимость реализованных услуг без отражения по счету 43 «Готовая продукция».

4. Проверка полноты отражения в учете выпущенной продукции — процедура проводится методом инспектирования, пересчета, путем применения аналитических процедур.

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 аудируемого лица отвечает всем указанным требованиям, то она должна быть и отражена в учете как готовая продукция. Для выявления фактов учета фактически готовой продукции в составе незавершенного производства, как правило, знаний аудитора 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.

5. Проверка полноты отражения в учете отгруженной и реализованной продукции — процедура проводится методом инспектирования.

Целью процедуры является получение аудиторских доказательств того, что в учете отсутствует:

- 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.

6. Проверка правильности складского учета готовой продукции — процедура проводится путем изучения состояния системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Для хранения готовой продукции в организации должны быть организованы отдельные складские помещения. Хранить готовую продукцию в тех же помещениях, что и материальные ценности, используемые для ее производства, нельзя.

Если в организации имеется несколько складов готовой продукции, на первичных документах и документах аналитического учета должно быть указано место хранения, например номер или код склада.

Продукции должен быть присвоен код продукции в соответствии с Общероссийским классификатором продукции (Russian Classification of Production), введенным в действие с 1 июля 1994 г. (утв. Госстандартом РФ).

В соответствии с отраслевыми требованиями продукция должна быть идентифицирована по артикулам, сортам, размерам, типам и т.д.

Аналитический учет должен быть организован так, чтобы в любое время иметь точные данные о том, какая продукция, какого типосорторазмера имеется в организации, а также где она хранится.

7. Проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризаций готовой продукции — процедура проводится методом инспектирования.

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 должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении готовой продукции в разных изолированных поме-

щениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается), и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие готовой продукции путем обязательного ее пересчета, перевешивания, перемеривания. Не допускается вносить в описи 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 приходится по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эта готовая продукция заносится в отдельную опись под наименованием «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 в срок покупателями, 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 по-

ручений, 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 следующие данные: наименование, количество 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.

Аудиторы должны принять участие в инвентаризации готовой продукции в соответствии с требованием федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 17. При невозможности — провести альтернативные аудиторские процедуры.

Согласно п. 25 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, на которые цена в течение года снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгал-

терском 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, т.е. создается резерв под снижение стоимости материальных ценностей по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей».

8. Проверка своевременности и полноты отражения в учете выручки от продаж готовой продукции. Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной:

- величине поступления денежных средств и иного имущества (по дебету счетов 50, 51 и кредиту счета 90 «Продажи»);
- величине дебиторской задолженности (по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи»).

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату)

не денежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина поступления и (или) дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

2) сумма выручки может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Но эта уверенность имеется лишь в том случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из назван-

ных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

9. Проверка правильности расчета и отражения 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 организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

При списании готовой продукции со счета 43 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 счетов дополнительной или сторнировочной записью в зависимости от того, представляют они перерасход или экономию.

10. Проверка правильности признания в бухгалтерском учете различных товарно-материальных ценностей. Бухгалтерский счет 43 «Готовая продукция» не должен использоваться организациями, 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» суб-

счета 43—1 «Готовая продукция на складе» и 43—2 «Готовая продукция в торговом павильоне» и отражать передачу готовой продукции со склада в структурное подразделение, осуществляющее торговлю, проводкой: дебет 43—2 кредит 43—1. При внутрисистемном перемещении имущества (в том числе готовой продукции) применение счета 90 не предусмотрено.

При этом также следует иметь в виду, что согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета 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 реализованных продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция».

25.5. Типичные ошибки

Типичными ошибками в учете произведенной и реализованной готовой продукции являются следующие:

- 1) оценка готовой продукции не соответствует способу оценки, установленному учетной политикой организации;
- 2) оценка отгруженной продукции не соответствует способу 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 в учете как собственной готовой продукции, выработанной из давальческого сырья;
- 5) неполное отражение в учете выпущенной продукции;
- 6) несвоевременное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции;
- 7) отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции по местам хранения и отдельным видам готовой продукции;
- 8) отсутствие инвентаризаций готовой продукции или неадекватное отражение в учете результатов проведенной инвентаризации готовой продукции;
- 9) неправильное отражение в учете морально устаревшей, испорченной при хранении готовой продукции;

10) неверное представление деятельности с изготовлением продукции из давальческого сырья у давальца-заказчика как торговой деятельности;

11) неверное отражение в бухгалтерском учете различных товарно-материальных ценностей как готовой продукции;

12) несвоевременное и неполное отражение в учете выручки от реализации готовой продукции.

Вопросы для самопроверки

1. Какими нормативными документами регламентируется порядок учета готовой продукции?
2. Какими нормативными документами регламентируется порядок учета отгруженной продукции?
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. Какие условия одновременно должны быть выполнены для признания выручки от реализации готовой продукции?

Методика аудиторской проверки учета кредитов и займов

26.1. Основные законодательные и нормативные документы

Методика аудиторской проверки учета кредитов и займов предполагает использование следующих основных законодательных и нормативных документов.

1. Гражданский кодекс РФ.
2. Налоговый кодекс РФ.
3. Положения по бухгалтерскому учету «Учет аймов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/08), «Расходы организации» (ПБУ 10/99), «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01).
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н);
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкция по его применению (приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94).

26.2. Источники информации для проверки

Источниками информации для проверки являются:

- учетная политика аудируемого лица;
 - первичные документы по разделу (участку) учета;
 - регистры синтетического учета по разделу (участку) учета;
 - регистры аналитического учета по разделу (участку) учета;
 - бухгалтерская отчетность.
1. Учетная политика в целях и бухгалтерского и налогового учета подлежит изучению, так как в ней представлено описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен экономическому субъекту (например, о методе определения предельной величины процентов по кредитам и займам, которые учитываются в целях налогообложения прибыли, способа отражения в бухгалтерской отчетности процентов по кредитам (по статье «Кредиты и займы» вместе с суммой задолженности по кредиту (займу)

или отдельно статье «Кредиторская задолженность»), способа признания дополнительных расходов, связанных с получением кредитов и займов (единовременно или в течение срока погашения кредита или займа), и др.);

2. Первичные документы: выписки банка по расчетному счету (счетам), отражающие движение заемных средств (получение кредитов и займов, возврат (частичный возврат) кредитов и займов, уплату процентов); платежные поручения (если проценты перечисляются в другой банк); мемориальные ордера банка с расчетом суммы процентов; выписки банка по ссудному счету (счетам); кредитные договоры; договоры займа; договоры залога имущества; договоры страхования невозврата кредитов (займов); договоры на услуги, которые приводят к дополнительным расходам, связанным с получением кредитов и займов (аудит, консультирование, ксерокопирование и др.); дополнительные соглашения к кредитным договорам и др.

Получение кредита (займа) на основании договора кредита (займа) приводит к образованию у юридического лица финансовых обязательств. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» оформление хозяйственных операций, приводящих к образованию финансовых обязательств, имеет следующие особенности: документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами, причем 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.

3. Регистры синтетического учета по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

4. Регистры аналитического учета к счетам 66 и 67. Планом счетов бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных *аналитических группировок* по каждому бухгалтерскому счету.

Аналитический учет по банковским кредитам на предприятии должен быть организован: по видам кредитов (рублевый, валютный), по банкам, у которых он был получен, по видам займов (рублевый, валютный), по целевому назначению кредитов (займов), по срокам (просроченные кредиты, кредиты, срок погашения которых еще не наступил), по участию в корректировке прибыли для целей налогообложения.

В соответствии с п. 4 ПБУ 15/08 расходы по кредитам и займам должны отражаться в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по кредиту (займу).

При аудите банковских кредитов аудитор часто встречается с тем, что в проверяемой организации не ведется аналитический учет кредитов. Поэтому в целях экономии рабочего времени аудитору не всегда следует сразу приступать к проверке правильности начисления процентов по банковским кредитам, если на предприятии плохо отлажен аналитический учет кредитов. В подобных случаях аудитору следует сгруппировать все кредитные договоры по определенным признакам и только затем начать проверку правильности начисления и отражения в бухгалтерском учете предприятия процентов по банковским кредитам или поручить выполнить эту работу работникам бухгалтерии проверяемого предприятия (соответственно скорректировав затраты времени на проведение проверки).

Регистры учета кредитов и займов при автоматизированном учете формируются на основании введенных данных, на основании данных журнала бухгалтерских записей и записей налогового учета.

4. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Практически в каждой форме отчетности (Бухгалтерский баланс по ф. № 1, Отчет о прибылях и убытках по ф. № 2, Отчет об изменениях капитала по ф. № 3, Отчет о движении денежных средств по ф. № 4, Приложение к бухгалтерскому балансу по ф. № 5, а также Декларация по налогу на прибыль) содержатся отдельные итоговые показатели, отражающие состояние расчетов по кредитам и займам, например задолженность по долгосрочным и краткосрочным кредитам, расходы на проценты по кредитам и займам, суммы полученных кредитов и займов, суммы погашенных кредитов и займов и др. Именно эти показатели и должен проанализировать аудитор, решая вопрос об их достоверности.

26.3. План и программа аудиторской проверки учета кредитов и займов

При детальном ознакомлении с организацией учета и надежности системы внутреннего контроля для составления оптимальной программы аудита учета кредитов и займов рекомендуется заполнить тест, в который могут быть включены вопросы к руководству и бухгалтеру, ведущему учет (табл. 26.1).

Высшая сумма баллов $S = 32^1$ — оценка, которая соответствует наиболее неблагоприятной оценке надежности тестируемых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Проставив свои оценки по каждому разделу и просуммировав баллы — s , аудитор получает количественную оценку риска существенного искажения

¹ Максимальный балл по восьми вопросам равен 4 ($8 * 4 = 32$).

отчетности (РСИ) по формуле $s/S \cdot 100, \%$. Чем меньше эта оценка, тем надежнее система внутреннего контроля с точки зрения аудитора. Чем меньше РСИ, тем больше у аудитора оснований при разработке программы аудита исходить из того, что допустимый риск необнаружения выше среднего.

Таблица 26.1. Вопросник аудитора для оценки надежности систем бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля кредитов и займов

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Оценка в баллах	Назначаемая аудиторская процедура
1	Организация получала кредиты только в одном банке?	Да	1—2	
		Нет	3—4	
2	Организация получала деньги путем зачисления на расчетный счет?	Да	1	
		Нет	2—4	
3	Банковские проценты не превосходили норм, предусмотренных Налоговым кодексом?	Да	1	
		Нет	2—4	
4	При учете процентов по кредитам и займам учтены требования ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»?	Да	3—4	
		Нет	1—2	
5	Начислялись ли проценты по долгосрочным кредитам, полученным на приобретение (создание, сооружение) инвестиционных активов после принятия инвестиционных активов к учету?	Да	3—4	
		Нет	1	
6	Все ли кредиты (займы) были израсходованы на цели, для которых были получены?	Да	1	
		Нет	2—4	
7	Проценты по кредитам и займам отражаются вместе с кредитом и займом, в отношении которого они начислены?	Да	1	
		Нет	2—4	
8	В кредитных договорах (договорах займа) предусмотрено изменение ставки в связи с изменением ставки рефинансирования ЦБ РФ?	Да	2—4	
		Нет	1	

План проверки учета кредитов и займов составляется на основе достигнутого аудиторами понимания деятельности аудируемого лица. Примерная форма и содержание плана и программы аудиторской проверки приведены в табл. 26.2 и 26.3.

Таблица 26.2. План аудиторской проверки учета кредитов и займов

Аудируемая организация	<u>ЗАО «Ангара»</u>
Аудируемый период	<u>за 2009 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>100</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н., Михайлов М.М.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведе- ния	Исполнитель	Примечания
1	Аудит задолженности по кредитам и займам на конец года	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
2	Аудит задолженности по процентам по кредитам и займам на конец года	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
3	Аудит признания расходов по процентам по кредитам и займам в финансовых результатах отчетного периода	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
4	Аудит признания расходов по процентам по кредитам и займам в стоимости инвестиционных активов	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Таблица 26.3. Программа аудиторской проверки учета кредитов и займов

Аудируемая организация	<u>ЗАО «Ангара»</u>
Аудируемый период	<u>за 2009 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>100</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Николаев Н.Н., Михайлов М.М.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый частный уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

<i>№ п/п</i>	<i>Перечень аудиторских мероприятий (процедур)</i>	<i>Период проведе- ния</i>	<i>Исполни- тель</i>	<i>Рабочие документы аудитора</i>
1	Аудит задолженности по креди- там и займам на конец года	Один раз в год	Никола- ев Н.Н. Михай- лов М.М.	
1.1	Проверить наличие договоров кредита и займа по всем не погашенным на конец года кредитам и займам	На ко- нец года	Никола- ев Н.Н.	Договоры кредита (займа) Дополнительные соглашения
1.2	Проверить полноту получения кредитов и займов по срокам и суммам, предусмотренным договорами кредита или займа, и раскрытие в годовой бухгал- терской отчетности сумм недо- полученных кредитов и займов	На ко- нец года	Никола- ев Н.Н.	Договоры кредита (займа) Выписки банка Бухгалтерская (финансовая) от- четность
1.3	Проверить правильность ква- лификации задолженности по кредитам и займам на кратко- срочную и долгосрочную	На ко- нец года	Михай- лов М.М.	Договоры кредита (займа) Дополнительные соглашения Разъяснения руко- водства аудируе- мого лица
1.4	Проверить своевременность погашения задолженности по кредитам и займам	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Выписки банков Дополнительные соглашения к до- говорам кредита и займа
2	Аудит задолженности по про- центам по кредитам и займам на конец года	За год	Никола- ев Н.Н. Михай- лов М.М.	
2.1	Проверить суммы начисленных процентов по кредитам и зай- мам в соответствии с договором кредита (займа)	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Договор кредита (займа)
2.2	Проверить своевременность погашения задолженности по процентам по кредитам и зай- мам в соответствии с договором кредита (займа)	Поквар- тально	Никола- ев Н.Н.	Платежные пору- чения Учетные регистры Мемориальные ордера банка
2.3	Проверить правильность ква- лификации задолженности по процентам по кредитам и зай- мам в качестве долгосрочной и краткосрочной	Поквар- тально	Сидо- ров С.С.	Учетные регистры Разъяснения руко- водства аудируе- мого лица Бухгалтерская отчетность

Окончание табл. 26.3

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
3	Аудит признания расходов по процентам по кредитам и займам в финансовых результатах отчетного периода	За год	Николаев Н.Н. Михайлов М.М.	
3.1	Проверить правильность отнесения начисленных процентов к соответствующим отчетным периодам	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договоры кредита (займа) Учетные регистры
3.2	Проверить правильность признания расходов по кредитам и займам для целей налогообложения	Поквартально	Михайлов М.М.	Регистры налогового учета
3.3	Проверить правильность отражения в бухгалтерском учете постоянных и временных разниц, возникающих в связи с учетом процентов по кредитам и займам	Поквартально	Николаев Н.Н.	Регистры учета
4	Аудит признания расходов по процентам по кредитам и займам в стоимости инвестиционных активов	За год	Николаев Н.Н., Михайлов М.М.	
4.1	Проверить правильность признания объектов учета в качестве инвестиционных активов	Поквартально	Николаев Н.Н.	Договоры купли-продажи, строительства, подряда
4.2	Проверить обоснованность начала отнесения процентов по кредитам (займам) на стоимость инвестиционных активов	Поквартально	Николаев Н.Н.	Учетные регистры Договоры на строительство, создание
4.3	Проверить обоснованность приостановления отнесения процентов по кредитам (займам) на стоимость инвестиционных активов	Поквартально	Михайлов М.М.	Учетные регистры Договоры на строительство, создание
4.4	Проверить обоснованность прекращения отнесения процентов по кредитам (займам) на стоимость инвестиционных активов	Поквартально	Николаев Н.Н.	Учетные регистры Договоры на строительство, создание

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

26.4. Перечень аудиторских процедур

Основными аудиторскими процедурами по проверке кредитов и займов и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности задолженности по ним и начисленным в связи с их получением процентами являются следующие:

- 1) проверка соответствия положений учетной политики нормативным требованиям бухгалтерского и налогового учета;
- 2) проверка документального оформления получения кредитов и займов;
- 3) проверка обоснованности отнесения процентов по кредитам и займам на прочие расходы;
- 4) проверка обоснованности отнесения процентов по кредитам и займам на увеличение стоимости инвестиционных активов;
- 5) проверка фактического соблюдения использования полученных кредитов и займов по целевому назначению;
- 6) проверка своевременности погашения задолженности по кредитам и займам;
- 7) проверка правильности отражения в бухгалтерском учете сумм процентов, учитываемых и не учитываемых в налоговом учете;
- 8) проверка правильности раскрытия информации о кредитах и займах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

26.5. Типичные ошибки

При разработке программы аудита большое значение имеет накопленный аудитором опыт, информация о часто встречающихся типичных нарушениях при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций, связанных с получением кредитов и займов. Ниже приведен их перечень.

1. Первый вид нарушений связан с отсутствием документов, оформляющих отношения кредита и займа:

- 1.1) отсутствие кредитного договора (договора займа);
- 1.2) отсутствие выписок банка со ссудного счета;
- 1.3) отсутствие мемориальных ордеров, подтверждающих списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита;
- 1.4) отсутствие мемориальных ордеров, подтверждающих списание в безакцептном порядке сумм процентов, уплачиваемых по кредитным договорам (договорам займа);

1.5) отсутствие дополнительных соглашений к кредитному договору, изменяющих процентную ставку по кредиту, сроки возврата кредита, другие условия кредитного договора (договора займа).

2. Второй вид нарушений связан с отнесением на прочие расходы процентов по кредитам (займам), которые в соответствии с требованием п. 7 ПБУ 15/08 должны быть отнесены на стоимость инвестиционного актива, в том числе:

2.1) неправильная классификация объектов учета в качестве инвестиционных активов;

2.2) признание расходов по кредитам и займам не в тех периодах, к которым они относятся.

3. Третий вид нарушений связан с нарушением принципов включения процентов по кредитам и займам в стоимость инвестиционных активов:

3.1) включение в стоимость инвестиционного актива процентов по кредитам (займам) после принятия инвестиционных активов к учету;

3.2) включение в стоимость инвестиционного актива процентов по кредитам (займам) до того, как были одновременно выполнены условия начала признания процентов в стоимости инвестиционных активов;

3.3) включение в стоимость инвестиционного актива процентов по кредитам (займам) в течение времени, когда было приостановлено приобретение (сооружение, создание) инвестиционного актива.

4. Четвертый вид искажений связан с некорректным раскрытием информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности:

4.1) отсутствие раскрытия информации о недополученных кредитах и займах;

4.2) некорректное раскрытие информации о кредитах и займах и процентах по ним, квалифицируемых в качестве краткосрочной и долгосрочной задолженности.

5. Пятый вид нарушений искажений связан с некорректным отражением в бухгалтерском учете расходов по кредитам и займам, не учитываемым для целей налогообложения прибыли:

5.1) отсутствие создания постоянного налогового обязательства от суммы процентов по договорам кредита (займа), превышающей ставку рефинансирования Центрального банка РФ, умноженной на 1,1;

5.2) отсутствие создания (и соответственно последующего списания) отложенного налогового обязательства в связи с тем, что проценты, относимые на увеличение стоимости инвестиционно-

го актива в бухгалтерском учете, по правилам налогового учета признаются в составе внереализационных расходов по мере их начисления.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные нормативные документы, которые использует аудитор при проведении контроля кредитов и займов.
2. Рассмотрите основные источники информации для проверки расчетов по кредитам и займам и задолженности по ним.
3. Для какой цели используется вопросник аудитора по проверке кредитов и займов?
4. Каковы основные аудиторские процедуры, применяемые по 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

27.1. Основные законодательные и нормативные документы

Перечень основных документов, регулирующих объект проверки, включает следующие документы.

1. Гражданский кодекс РФ, ч. 1 и 2.
2. Налоговый кодекс РФ, ч. 1, 2.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
4. Приказ Минфина России «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организации и порядка ее заполнения» от 5 мая 2008 г. № 54н.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н).
6. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению (приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).
7. Положения по бухгалтерскому учету 1-21.
8. Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 22 июля 2003 г. № 67н (в ред. от 31 декабря 2004 г.).
9. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказания сопутствующих услуг» (утв. Минфином России 23 апреля 2004 г., одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г.).

27.2. Источники информации

Проверка финансовых результатов и их использования является завершающей при проведении аудита. К этому времени в распоряжении аудитора имеются результаты проверки на всех основных

участках учета: учета основных средств, материально-производственных запасов, расчетов с покупателями, заказчиками, поставщиками, подрядчиками, финансовых вложений и т.д. Поэтому источниками информации являются прежде всего эти результаты.

Как известно, в бухгалтерском учете финансовые результаты формируются на счете 99 «Прибыли и убытки». Результаты от основной деятельности и прочие доходы и расходы учитываются на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». В конце отчетного периода счета 90 и 91 закрываются на счет 99, а в конце отчетного года счет 99 закрывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (нераспределенный убыток)». На конец года счета 90, 91, 99 не должны иметь сальдо.

В учетной политике и приложении к ней — рабочем плане счетов — определяется состав субсчетов для аналитического учета.

Для счета 90 рекомендуются субсчета:

90.1 «Выручка» (стоимость реализованных товаров, работ, услуг);

90.2 «Себестоимость» (полная себестоимость);

90.3 «Налог на добавленную стоимость» (включаемый в стоимость реализованных товаров, работ, услуг);

90.4 «Акцизы» (включаемые в реализованные товары, работы, услуги);

90.9 «Прибыль/убыток от продаж» (сальдо, закрываемое в конце отчетного периода на счет 99.1).

Для счета 91 рекомендуются:

91.1 «Прочие доходы» (поступления активов, признаваемых прочими доходами);

91.2 «Прочие расходы» (расходы, не включаемые в полную себестоимость реализованных товаров, работ, услуг);

91.3 «Налог на добавленную стоимость» (включаемый в стоимость реализованных материальных ценностей, таких как основные средства, излишки материалов, результаты инвентаризации и т.д.);

91.9 «Результат прочих доходов и расходов» (сальдо, закрываемое в конце отчетного периода на счет 99.1).

Для счета 99 рекомендуются субсчета:

99.1 «Прибыль/убыток» (финансовый результат от основной деятельности и прочих доходов и расходов);

99.2.1 «Условный расход» (доход) по налогу на прибыль;

99.2.2 «Постоянные налоговые обязательства» (активы);

99.9 «Чистая прибыль/убыток» (сальдо, закрываемое в конце года на счет 84).

Для учета будущих доходов и расходов в бухгалтерском учете используют счета 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов». Учитываемые на них суммы в отчетном периоде могут возникать или учитываться как текущие. Кроме того, для

отложенных налоговых обязательств и активов, согласно ПБУ 18/02 «Расчеты по налогу на прибыль», в бухгалтерском учете предусмотрены счета 09 «Отложенные налоговые активы», 77 «Отложенные налоговые обязательства».

В табл. 27.1 приведены бухгалтерские записи, выполняемые при окончании отчетного года по формированию финансовых результатов.

Таблица 27.1. Заключительные записи по закрытию счетов 90, 91, 99

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерская запись
1	Учет прибыли от основных видов деятельности	Дт 90.9 Кт 99.1
2	Учет убытка от основных видов деятельности	Дт 99.1 Кт 90.9
3	Учет прибыли от прочих видов деятельности	Дт 91.9 Кт 99.1
4	Учет убытка от прочих видов деятельности	Дт 99.1 Кт 91.9
5	Учет ранее учтенных доходов будущих периодов	Дт 98 Кт 91.1
6	Учет ранее учтенных расходов будущих периодов	Дт 91.2 Кт 97
5	Учет начисления условного расхода по налогу на прибыль	Дт 99.2.1 Кт 68.4.2
6	Учет начисления условного дохода по налогу на прибыль	Дт 68.4.2 Кт 99.2.1
7	Учет начисления постоянного налогового обязательства	Дт 99.2.2 Кт 68.4.2
8	Учет начисления постоянного налогового актива	Дт 68.4.2 Кт 99.2.2
9	Учет возникшего отложенного налогового актива	Дт 09 Кт 68.4.2
10	Учет закрытия ранее отложенного налогового актива	Дт 68.4.2 Кт 09
11	Учет возникшего отложенного налогового обязательства	Дт 68.4.2 Кт 77
12	Учет закрытия ранее отложенного налогового обязательства	Дт 77 Дт 68.4.2
9	Учет чистой прибыли	Дт 99.9 Кт 84
10	Учет чистого убытка	Дт 84 Кт 99.9

Таким образом, источником информации для аудитора являются регистры учета по указанным счетам с расшифровкой состава учитываемых на счетах 90.1 и 91.1 доходов (кредитовых оборотов без сумм начисленного НДС) и на счетах 90.2 и 91.2 расходов (дебетовых оборотов), регистры учета начисления налога на прибыль по счету 68.4.2 с расшифровкой состава постоянных налоговых обязательств и активов, возникших или закрытых отложенных налоговых обязательств или активов.

Аудитору необходимо проверить соответствие классификации полученных доходов в бухгалтерском учете требованиям ПБУ 9/99

«Доходы организации», а в налоговом — требованиям НК РФ (ч. 2, гл. 25, ст. 248—250). Классификацию расходов также необходимо проверить в бухгалтерском учете на соответствие требованиям ПБУ 10/99 «Расходы организации», а в налоговом — требованиям НК РФ (гл. 25, ст. 252). Кроме того, для проверки правильности расчета чистой прибыли необходимо проверить соответствие расчетов по налогу на прибыль требованиям ПБУ 18/02 «Расчеты по налогу на прибыль». Поэтому информацией для аудитора кроме расшифровок доходов, расходов и обязательств по налогу на прибыль, учтенных в бухгалтерском и налоговом учете являются эти нормативные документы. Наконец, отчетным документом, достоверность которого аудитор должен оценить, является «Отчет о прибылях и убытках» (форма 2). Непосредственно с проверкой финансовых результатов связана проверка декларации по налогу на прибыль, и эти документы также относятся к источникам информации.

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 рекомендовано 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.

27.3. План и программа проверки

Основной задачей аудиторской проверки учета финансовых результатов является оценка достоверности данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Основными формами бухгалтерской отчетности являются «Баланс» (ф. № 1), «Отчет о прибылях и убытках» (ф. № 2).

План и программа аудиторской проверки отчета о прибылях и убытках составляются с учетом результатов проверки всех участков учета и исходя из оценки надежности системы внутреннего контроля за начислением налога на прибыль (табл. 27.2 и 27.3).

Таблица 27.2. План аудита формирования финансовых результатов

Аудируемая организация	<u>ООО «Канитель»</u>
Аудируемый период	<u>1 января — 31 декабря 2010 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>20</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Сидоров П.П.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Сидоров П.П., Петрова Л.В.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполни- тель	Примечания
1	Проверка формирования валовой прибыли	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
2	Проверка формирования прибыли от продаж	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
3	Проверка формирования прибыли до налогообложе- ния	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
4	Проверка расчета налога на прибыль	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
5	Проверка формирования чистой прибыли	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Таблица 27.3. *Общий план аудита*

Аудируемая организация	<u>ООО «Канитель»</u>
Аудируемый период	<u>1 января — 31 декабря 2010 г.</u>
Трудоемкость, человеко-час	<u>20</u>
Руководитель аудиторской группы	<u>Сидоров П.П.</u>
Состав аудиторской группы	<u>Сидоров П.П., Петрова Л.В.</u>
Планируемый риск необнаружения	<u>средний</u>
Планируемый уровень существенности	<u>1% валюты баланса</u>

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполни- тель	При- меча- ния
1	Проверка формирования валовой прибыли	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
1.1	Проверка отражения выручки	1 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
1.2	Проверка отражения себестоимости	1 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
2	Проверка формирования прибыли от продаж	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
2.1	Проверка отражения коммерческих расходов	1 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
2.2	Проверка отражения управленческих расходов	1 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
3	Проверка формирования прибыли до налогообложения	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
3.1	Проверка отражения процентов по налогу	1 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
3.2	Проверка отражения, процентов к уплате	1 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
3.3	Проверка отражения доходов от участия в других организациях	1 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
3.4	Проверка отражения прочих доходов	1 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	
3.5	Проверка отражения прочих расходов	1 марта — 31 декабря 2010 г.	Сидо- ров П.П.	

Окончание табл. 27.3

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполни- тель	При- меча- ния
4	Проверка расчета налога на прибыль	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Петро- ва Л.В.	
4.1	Проверка начисления условного расхода (дохода по налогу на прибыль)	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Петро- ва Л.В.	
4.2	Проверка расчетов по отложенным на- логовым активам	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Петро- ва Л.В.	
4.3	Проверка расчетов по отложенным на- логовым обязательствам	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Петро- ва Л.В.	
4.4	Проверка расчетов по постоянным на- логовым активам и обязательствам	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Петро- ва Л.В.	
4.5	Проверка соответствия бухгалтерского расчета налога на прибыль и данных нало- говой декларации по налогу на прибыль	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Петро- ва Л.В.	
5	Проверка формирования и отражения чистой прибыли	31 марта — 31 декабря 2010 г.	Петро- ва Л.В.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Аудиторские процедуры проверки отчета о прибылях и убытках (ф. № 2) и декларации по налогу на прибыль. При проверке данных отчета о прибылях и убытках (ф. № 2) аудитор должен обратить внимание, в частности, на следующее.

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 данные за отчетный период, а в графе 4 — за аналогичный период предыдущего года.

Процедура 1.1. 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 от-

дельными 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 неденежными средствами и т.п.).

К обязательным платежам, которые согласно установленному порядку не признаются организацией доходами, в частности, относятся НДС, акцизы и экспортные пошлины.

В ходе проведения проверки аудитор должен убедиться, что показатель строки 010 представляет собой разницу 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).

Процедура 1.2. По строке 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражаются учтенные затраты на производство продукции, 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.

В ходе проверки необходимо сверить сумму оборотов по кредиту счета 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи» субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» с данными этой строки.

Выполнение аудиторских процедур 2.2 и 2.3 необходимо, если в учетной политике предусмотрена методика учета таких расходов, как коммерческие и управленческие.

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).

Процедура 2.1. 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.

Процедура 2.2. По строке 040 «Управленческие расходы» отражаются суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в соответствии 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».

Процедура 3. 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 положительный, значит, организация получила прибыль от продаж. Если же результат отрицательный, значит, по обычным видам деятельности выявлен убыток. Он отражается по строке 050 в круглых скобках.

Аудитор должен провести арифметический пересчет данных, отраженных по строке 050 формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Процедура 3.1. По строке 060 «Проценты к получению» проводятся прочие доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами процентов по облигациям, депозитам, ценным бумагам, 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». Аудитор сверяет данные этой строки с данными, отраженными в качестве кредитового оборота по субсчету «Проценты к получению» счета 91.

Процедура 3.2. 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). Аудитор сверяет данные этой строки с данными дебетового оборота по субсчету «Проценты к уплате» счета 91.

Процедура 3.3. По строке 080 «Доходы от участия в других организациях» отражаются доходы от участия в совместной деятель-

ности 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.

Процедура 3.4. По строке 090 «Прочие доходы» отражаются данные учета в соответствии с ПБУ 10/99.

Процедура 3.5. По строке 100 «Прочие расходы» в отчете о прибылях и убытках учитываются расходы, которые в ПБУ 10/99 относят к прочим расходам.

В строке 140 «Прибыль (убыток) до налогообложения» записывается финансовый результат деятельности организации за отчетный период. Он рассчитывается таким образом:

$$\begin{aligned} \text{стр. 140} = & \text{стр. 050 «Прибыль (убыток) от продаж»} + \text{стр. 060 «Проценты к получению»} - \\ & - \text{стр. 070 «Проценты к уплате»} + \text{стр. 080 «Доходы от участия в других организациях»} + \\ & + \text{стр. 090 «Прочие доходы»} - \text{стр. 100 «Прочие расходы»}. \end{aligned}$$

Аудитор должен убедиться при проверке, что показатель строки 140 отчета равен сумме остатков по субсчетам «Заккрытие счета 90», «Заккрытие счета 91».

Процедура 4. 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.

Процедура 4.1. По строке 141 отчета отражается сумма отложенных налоговых активов, сформированных за отчетный период в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. В ходе проверки необходимо установить, что данные, отраженные по строке 141, должны быть равны 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.

Процедура 4.2. По строке 142 отражаются отложенные налоговые обязательства, исчисленные в целях применения ПБУ 18/02. Для проверки этого показателя аудитор должен посчитать

разницу между кредитовым оборотом по счету 77 (начисленные обложенные налоговые обязательства) и дебетовым оборотом этого счета (списанные отложенные 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 дебетовый оборот счета 77 выше кредитового, разница будет отрицательной. В отчете эта сумма записывается без скобок (как показатель, увеличивающий чистую прибыль организации).

Процедура 4.3. 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».

Организации, которые применяют ПБУ 18/02, рассчитывают сумму текущего налога на прибыль (ТНП) по такой формуле:

$$\text{ТНП} = \text{УРНП (УДНП)} + \text{ОНА} - \text{ОНО} + \text{ПНО} - \text{ПНА},$$

где УРНП (УДНП) — условный расход (минус доход) по налогу на прибыль, отражаемый записью Д 99 К 68 (Д 68 К 99);

ОНА — начисленный отложенный налоговый актив, отражаемый записью Д 09 К 68;

ОНО — отложенное налоговое обязательство, отраженное записью Д 68 К 77;

ПНА — постоянный налоговый актив, отражаемый записью Д 68 К 99.

Данные строки 150 отчета по данным бухгалтерского учета аудитор сравнивает с суммой налога на прибыль, начисленной за отчетный период по налоговой декларации. Данные бухгалтерского учета и налоговой декларации в части суммы налога на прибыль должны совпадать.

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.

Процедура 5. 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.

Это можно выразить следующей формулой:

$$\text{ЧП} = \text{БП} + \text{ОНА} - \text{ОНО} - \text{ТНП} = \text{БП} - (\text{УРНП} + \text{ПНО} - \text{ПНА}),$$

где БП — прибыль по данным бухгалтерского учета;

ЧП — чистая прибыль.

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 следующей 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 России от 21 марта 2000 г. № 29н.

Расшифровка отдельных прибылей и убытков. В форме отчета, рекомендованной Минфином России, 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 России от 19 декабря 2006 г. № 07-05-06/302.

27.4. Аудиторская проверка декларации по налогу на прибыль

Данные, отраженные по строке 150 «Отчета о прибылях и убытках» формы № 2, являются прибылью, определенной по данным бухгалтерского учета. Для целей налогового учета принимаются данные, отраженные не в регистрах бухгалтерского учета, а в регистрах налогового учета. Связано это с тем, что доходы и расходы для целей бухгалтерского и налогового учета определяются по-разному. Доходы и расходы для целей бухгалтерского учета формируются по пра-

вилам бухгалтерского учета, содержащимся в ПБУ, а доходы и расходы для целей налогообложения — по правилам, установленным Налоговым кодексом РФ.

Механизм исчисления и уплаты платежей налога на прибыль выглядит примерно следующим образом. Согласно ст. 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 НК 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 ст. 285 НК РФ 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 России 23 апреля 2004 г., одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г.), приказом Минфина России «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организации и порядка ее заполнения» от 5 мая 2008 г. № 54н и статьями гл. 25 НК РФ, которыми определены особенности исчисления доходов и расходов организации и определения налоговой базы, и другими нормативными актами.

Данные Методические рекомендации подготовлены в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», федеральными стандартами аудиторской деятельности, международными стандартами аудита и могут быть использованы аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами при проведении аудита.

При проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом необходимо установить:

- правильность формирования налоговой базы, отсутствия неправомерно исключенных статей;
- отражение текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;

- отражение сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности согласно действующим принципам бухгалтерского учета;
- раскрытие в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации о расходе по налогу на прибыль, текущем налоговом обязательстве, отложенных налоговых активах и обязательствах;
- полноту и своевременность уплаты экономическим субъектом в бюджет налога на прибыль.

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»;
- приложение 1 к листу 02 «Доходы от реализации и внереализационные 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 ст. 264.1, 268, 268.1, 275.1, 276, 279, 323»;
- 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».

Аудитор проверяет все показатели и приложения налоговой декларации по налогу на прибыль и выявляет имеющиеся неточности.

Основным листом декларации является лист 02, в котором определяются налогооблагаемая база и сумма налога на прибыль к уплате в бюджет. Этот лист заполняется после того, как заполнены все необходимые приложения.

По строке 010 отражаются доходы от реализации, сформированные налогоплательщиком по данным налогового учета и указанные по строке 040 приложения 1 к листу 02.

По строке 020 отражается общая сумма внереализационных доходов, учтенных за отчетный (налоговый) период в соответствии со ст. 250 Кодекса и указанных по стр. 100 приложения 1 к листу 02.

По строке 030 отражаются расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации, сформированные в соответствии со ст. 252—264, 279 Кодекса и указанные по стр. 130 приложения 2 к листу 02.

По строке 040 отражаются суммы внереализационных расходов, указанных по стр. 200 приложения 2 к листу 02, а также убытки, приравняемые к внереализационным расходам и указанные по стр. 300 приложения 2 к листу 02 (ст. 265 Кодекса).

По строке 050 отражаются суммы убытков, принимаемых для целей налогообложения с учетом положений ст. 264.1, 268, 268.1, 275.1, 276, 279, 323 Кодекса и указанных по стр. 360 приложения 3 к листу 02.

По строке 060 отражается общая сумма прибыли (убытка) от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационных операций (стр. 010 + стр. 020 – стр. 030 – стр. 040 + стр. 050).

По строке 070 указываются: общая сумма доходов, исключаемых из прибыли, отраженной по строке 060 листа 02 (доходы от долевого участия в иностранных организациях); часть положительного сальдо курсовых разниц по облигациям внутреннего государственного валютного займа III серии (ОВГВЗ III серии); сумма положительного сальдо от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости; часть процентного дохода, подлежащего исключению при погашении государственных ценных бумаг, полученных в результате новации; сумма прибыли, направляемая на покрытие убытка от реализации ценных бумаг, полученных в результате новации, отраженного по строке 040 листа 05 с кодом «4» и др.

Строку 080 заполняет только Центральный банк Российской Федерации.

По строке 090 указывается сумма льгот, предусмотренных Законом Российской Федерации № 2116-1.

По строке 120 показывается налоговая база, определяемая путем суммирования данных по строке 100 листа 02 (за минусом суммы

убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период, указанной по стр. 110 листа 02), стр. 100 листа 05 и строке 530 листа 06.

Строки 130 и 170 заполняются организациями, относящимися к отдельным категориям налогоплательщиков, для которых законами субъектов Российской Федерации в соответствии с п. 1 ст. 284 Кодекса снижена налоговая ставка в части сумм налога на прибыль, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации.

По строкам 140—170 указываются налоговые ставки (18% и 2%). Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения, предоставляют только налоговую ставку для исчисления налога на прибыль, подлежащего уплате в федеральный бюджет, — 2% (стр. 150).

По строке 190 налогоплательщики указывают сумму налога на прибыль, определяемую путем умножения размера налоговой базы на ставку налога на прибыль, указанных по стр. 120 и 150 соответственно.

По строкам 210—230 указываются суммы начисленных авансовых платежей за отчетный (налоговый) период.

По строкам 240—260 указывается сумма налога на прибыль, выплаченная за пределами Российской Федерации и засчитываемая в уплату налога на прибыль согласно порядку, установленному ст. 311 Кодекса.

По строкам 270 и 271 отражается сумма налога на прибыль к доплате в федеральный бюджет и в бюджет субъекта РФ.

По строке 280 и 281 отражается сумма налога на прибыль к уменьшению в федеральный бюджет и в бюджет субъекта РФ соответственно.

По строкам 290—310 указывается сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих к уплате в квартале, следующем за отчетным периодом, за который представлена Декларация.

Приложение 1 к листу 02. В приложении 1 к листу 02 отражается выручка от реализации и внереализационные доходы. Аудитор должен проверить, все ли виды доходов отражены в этом приложении. Показатели приложения 1 показывают виды доходов, признанные для целей налогообложения, которые затем сформируют показатели по стр. 010 и 020 листа 02 налоговой декларации. Подробно раскрываются виды доходов.

Приложение 2 к листу 02. В приложении отражаются отдельные виды прочих расходов, внереализационных расходов и убытков, приравненных к внереализационным расходам

Приложение 3 к листу 02. В приложении раздельно показываются доходы, расходы и должно отражаться формирование финансо-

вого результата по операциям, убытки по которым для целей налогообложения учитываются в особом порядке:

- операции реализации амортизируемого имущества;
- операции реализации прав требований;
- операции, связанные с деятельностью обслуживающих производств и хозяйств;
- операции по договорам доверительного управления имуществом (кроме ценных бумаг и средств пенсионных резервов);
- операции по реализации прав на земельные участки;
- операции по реализации долей, паев;
- операции приобретения предприятия как имущественного комплекса.

Приложение 4 к листу 02. В приложения указывается остаток непоенененного убытка на начало налогового периода, который состоит из остатка непоенененного убытка, полученного до 1 января 2002 г., и непоенененного убытка, полученного после 1 января 2002 г.

По строке 020 указывается сумма остатка непоенененного убытка, полученного до 1 января 2002 г.

В сумме убытка, полученного после 1 января 2002 г. (стр. 030), показываються убытки, исчисленные в соответствии со ст. 283 Кодекса с разбивкой по годам их образования (стр. с 040 по 130).

По строке 140 указывается налоговая база, которая используется при расчете суммы убытка предыдущих налоговых периодов, уменьшающей налоговую базу текущего налогового периода.

По строке 150 указывается сумма убытка, на которую налогоплательщик уменьшает налоговую базу текущего налогового периода. Показатель по стр. 150 переносится в стр. 110 листа 02 налоговой декларации.

Приложение 5 к листу 02. Приложение заполняется налогоплательщиком по организации без обособленных подразделений и по каждому обособленному подразделению, включая закрытые 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.

Лист 02 нужно заполнять после того, как заполнены все приложения. Показатели строк приложения 1 (стр. 040 и 100), приложения 2 (стр. 110 и сумма стр. 200 и 300) переносятся в стр. 010, 020, 030 и 040 листа 02. Кроме того, в стр. 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.

Лист 03 заполняется теперь и теми налоговыми агентами, которые имеют специальные налоговые режимы.

В разделе А рассчитывается налог на прибыль с доходов в виде дивидендов. По строкам 072, 081 и 101 раздела А листа 03 следует отразить суммы дивидендов, облагаемых по нулевой ставке.

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, даже с тех, с кого налог не был удержан.

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 необращающимися на организованном рынке ценных бумаг отдельно, и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок с учетом особенностей, установленных ст. 280, 281 НК РФ, в порядке, предусмотренном ст. 329 НК РФ.

Следует обратить внимание, что в листе 05 формируется только налоговая база, а сумма налога на прибыль не рассчитывается.

Лист 05 не заполняют профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие дилерскую деятельность. Профессиональные участники рынка ценных бумаг, не осуществляющие дилерской деятельности, заполняют расчет согласно своей учетной политике для целей налогообложения (п. 8, 11 ст. 280 НК РФ).

Положительная сумма по строке 100 отражается по стр. 120, 130 листа 02 декларации. Аудитор должен убедиться, что отрицательная сумма (убыток), полученная по стр. 100 листа 05, в лист 02 не переносится.

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 ст. 251 НК РФ. Аудитор должен проверить, что в отчет не включались средства, выделенные бюджетным учреждениям по

смете доходов и расходов бюджетного учреждения из бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов.

27.5. Типичные ошибки

Опыт показывает, что в ходе проверок аудиторы сталкиваются со следующими ошибками:

- неправильное отнесение в бухгалтерском учете прочих доходов и расходов 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. Рассмотрите типичные ошибки, выявляемые в ходе аудиторской проверки учета финансовых результатов.

Библиографический список

1. *Андреев В.Д.* Практический аудит. М.: Экономика, 2001.
2. *Аудит* Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш; пер. с англ. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997.
3. *Аудит в России.* Антология российского аудита: Учебник для вузов / Под ред. А.В. Крикунова. М.: Маркет Д.С., 2006.
4. *Аудит: Учебник для бакалавров* / Под ред. Р.П. Булыги. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009.
5. *Ивашкевич В.Б.* Практический аудит: Учеб. пособие. М.: Магистр, 2007.
6. *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международные стандарты аудита 2001 г.* М., 2002.
7. *Международные стандарты финансовой отчетности 2008 г.* М., 2008.
8. *Миронова О.А., Азарская М.А.* Аудит: теория и методология: Учеб. пособие. М.: Омега-Л, 2007.
9. *Подольский В.И.* Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»: постатейный комментарий. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010.
10. *Проскуряков А.М.* Аудит финансовой отчетности: Базовое руководство по применению и документированию аудиторских процедур. Вологда, 2008.
11. *Робертсон Дж.* Аудит: Пер. с англ. М.: КПМГ: Аудиторская фирма «Контакт», 1993.
12. *Родионова В.М., Шлейников В.И.* Финансовый контроль. М., ИД ФПК-ПРЕСС, 2002.
13. *Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности.* Утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.

Оглавление

Предисловие	3
РАЗДЕЛ I. Теоретические и методологические основы аудиторской деятельности	5
Глава 1. Аудиторская деятельность: понятие, цели, задачи	6
1.1. Система финансового контроля и аудита в Российской Федерации. Виды и методы контроля	6
1.2. Теоретические основы аудиторской деятельности	11
1.3. Краткая история развития аудиторской деятельности	16
1.4. Цели и задачи аудиторской деятельности	24
Глава 2. Правовые, нормативные и организационные основы аудиторской деятельности	31
2.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности	31
2.2. Назначение и роль Федерального закона «Об аудиторской деятельности»	34
2.3. Формы предпринимательской деятельности в аудите	40
2.4. Саморегулируемые организации audиторов	54
Глава 3. Аудиторские услуги	63
3.1. Обязательный аудит. Критерии и принципы проведения	63
3.2. Сопутствующие аудиторские услуги	65
3.3. Прочие аудиторские услуги	66
3.4. Особенности проведения прочих и сопутствующих аудиторских услуг	67
Глава 4. Стандарты аудиторской деятельности	72
4.1. Классификация стандартов аудиторской деятельности	72
4.2. Международные стандарты аудиторской деятельности	74
4.3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности	85
4.4. Стандарты саморегулируемых организаций audиторов и инструкции (стандарты и регламенты) аудиторских организаций и индивидуальных audиторов	95

Глава 5. Существенность и риски в аудите	98
5.1. Понятие существенности в аудите	98
5.2. Аудиторский риск, его составляющие	108
Глава 6. Контроль качества аудиторской деятельности	124
6.1. Виды и инструменты контроля качества аудита. Субъекты контроля качества	124
6.2. Права и обязанности аудиторов и аудиторских организаций	138
6.3. Ответственность аудиторов и аудиторских организаций	144
6.4. Права, обязанности и юридическая ответственность аудируемых лиц	149
Глава 7. Аттестация аудиторов и этические нормы аудиторской деятельности	153
7.1. Система аттестации на право осуществления аудиторской деятельности	153
7.2. Независимость аудиторов и аудиторских организаций	160
7.3. Профессиональная этика аудиторов и аудиторской организации	161
7.4. Аудиторская тайна	167
РАЗДЕЛ II. Методика и технология проведения аудиторской проверки	169
Глава 8. Подготовка и планирование аудиторской проверки	170
8.1. Предварительное ознакомление с экономическими субъектами и оформление договорных отношений	170
8.2. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля при подготовке и проведении аудита	181
8.3. Планирование аудиторской проверки. Составление общего плана и программы проверки	190
Глава 9. Сбор аудиторских доказательств и методы их получения	198
9.1. Понятие аудиторских доказательств и процедуры их получения	198
9.2. Выборочный метод получения аудиторских доказательств	204
9.3. Использование результатов работы внутреннего аудита	214
9.4. Использование работы эксперта	218
9.5. Использование работы другого аудитора	222
Глава 10. Методика проведения аудиторской проверки	227
10.1. Классификация методик проведения аудита и объектов проверки	227
10.2. Основные положения методики проведения проверки	229

Глава 11. Оформление результатов аудиторской проверки	238
11.1. Обязанности аудитора при выявлении ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита	238
11.2. Информация аудитора руководству аудируемого лица по результатам проведения аудита	248
11.3. Структура и содержание аудиторского заключения. Виды аудиторских заключений	254
11.4. События после отчетной даты	265
11.5. Аудиторское заключение по специальным аудиторским заданиям	270
Глава 12. Применение компьютерных информационных технологий в аудиторской деятельности	278
12.1. Автоматизированная информационная система аудиторской деятельности	278
12.2. Применение информационных технологий при проведении аудиторской проверки	283
12.3. Информационные технологии при оказании аудиторских услуг	296
РАЗДЕЛ III. Практический аудит	299
Глава 13. Методика аудиторской проверки общих документов организации	300
13.1. Экспертиза учредительных документов аудируемого лица	300
13.2. Экспертиза хозяйственных договоров на соответствие законодательству	312
13.3. Экспертиза учетной политики аудируемого лица	314
Глава 14. Методика аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта	328
14.1. Основные законодательные и нормативные документы, регулирующие объект проверки	329
14.2. Аудит отчетности, представляемой в государственные органы и другим пользователям отчетности	331
14.3. Особенности проверки отчетности субъектов малого предпринимательства	362
14.4. Типичные ошибки	368
Глава 15. Методика аудиторской проверки учета основных средств	370
15.1. Основные законодательные и нормативные документы	370
15.2. Источники информации для проверки	371

	605
15.3. План и программа аудиторской проверки учета основных средств	372
15.4. Описание аудиторских процедур	377
15.5. Типичные ошибки	385
Глава 16. Методика аудиторской проверки учета нематериальных активов	386
16.1. Основные законодательные и нормативные документы	386
16.2. Цель проверки. Источники информации	386
16.3. План и программа аудиторской проверки учета нематериальных активов	388
16.4. Перечень аудиторских процедур	393
16.5. Типичные ошибки	406
Глава 17. Методика аудиторской проверки учета материально-производственных запасов	408
17.1. Основные законодательные и нормативные документы	408
17.2. Цель проверки и источники информации	408
17.3. План и программа аудиторской проверки учета материально-производственных запасов	410
17.4. Методика проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов	413
17.5. Типичные ошибки	417
Глава 18. Методика аудиторской проверки учета операций по кассе	419
18.1. Основные законодательные и нормативные документы	419
18.2. Источники информации для проверки	420
18.3. План и программа аудиторской проверки операций по кассе	420
18.4. Перечень аудиторских процедур	428
18.5. Типичные ошибки	430
Глава 19. Методика аудиторской проверки учета операций по внешнеэкономической деятельности	431
19.1. Основные законодательные и нормативные документы	431
19.2. Цели аудиторской проверки операций и источники информации по учету внешнеэкономической деятельности	432
19.3. Методика проведения аудиторской проверки учета экспортных операций	434
19.4. Методика проведения аудиторской проверки учета импортных операций	442
19.5. Типичные ошибки	458

Глава 20. Методика аудиторской проверки учета операций по расчетному и прочим счетам в банках	460
20.1. Основные законодательные и нормативные документы	460
20.2. Цель и источники информации для проверки	464
20.3. План и программа аудиторской проверки операций по расчетному и прочим счетам в банке	464
20.4. Перечень аудиторских процедур	467
20.5. Типичные ошибки	469
Глава 21. Методика аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками	471
21.1. Основные законодательные и нормативные документы	471
21.2. Цель проверки и источники информации	472
21.3. Проверка организации внутреннего контроля по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками	474
21.4. План и программа проверки	479
21.5. Методика проведения аудиторских процедур	484
21.6. Типичные ошибки	501
Глава 22. Методика аудиторской проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда и соблюдению трудового законодательства	504
22.1. Основные законодательные и нормативные документы	504
22.2. Цели проверки и источники информации	504
22.3. План и программа проверки	505
22.4. Методика проверки основных комплексов работ	508
22.5. Типичные ошибки	514
Глава 23. Методика аудиторской проверки учета затрат на производство	516
23.1. Основные законодательные и нормативные документы	516
23.2. Источники информации для проверки	516
23.3. План и программа аудиторской проверки учета затрат на производство продукции (работ, услуг)	517
23.4. Методика проверки основных комплексов работ	522
23.5. Типичные ошибки	537
Глава 24. Методика аудиторской проверки учета финансовых вложений	539
24.1. Основные законодательные и нормативные документы	539
24.2. Источники информации для проверки	541
24.3. План и программа аудиторской проверки учета финансовых вложений	542

	607
24.4. Перечень аудиторских процедур	546
24.5. Типичные ошибки	551
Глава 25. Методика аудиторской проверки учета продаж готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг)	553
25.1. Основные законодательные и нормативные документы	553
25.2. Источники информации для проверки	553
25.3. План и программа аудиторской проверки учета готовой продукции	555
25.4. Перечень аудиторских процедур	558
25.5. Типичные ошибки	568
Глава 26. Методика аудиторской проверки учета кредитов и займов	570
26.1. Основные законодательные и нормативные документы	570
26.2. Источники информации для проверки	570
26.3. План и программа аудиторской проверки учета кредитов и займов	572
26.4. Перечень аудиторских процедур	577
26.5. Типичные ошибки	577
Глава 27. Методика аудиторской проверки учета финансовых результатов и их использования	580
27.1. Основные законодательные и нормативные документы	580
27.2. Источники информации	580
27.3. План и программа проверки	584
27.4. Аудиторская проверка декларации по налогу на прибыль	593
27.5. Типичные ошибки	600
Библиографический список	601