

Аудит

Учебник для вузов
Под редакцией В. В. Скобара

Допущено
Министерством образования и науки
Российской Федерации
в качестве учебника для студентов
высших учебных заведений,
обучающихся по специальности
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Москва «Просвещение» 2005

Авторы:

Авторский коллектив: В. В. Скобара (введение), Г. И. Пашигорева (гл. 7, 9, 18), О. Л. Островская (гл. 3, 5, 15, 24), В. В. Шмаль (гл. 16, 17, 20), М. Н. Озерова (1, 2, 19, 22), С. Н. Григорьева (гл. 11, 12, 13, 14, 21), С. Ю. Солонцов (гл. 4, 8, 10), Н. В. Якимавичуте (гл. 6, 23, 25, 26).

Рецензенты: А. Д. Ларионов, В. И. Пилипенко, Я. В. Соколов

Аудит: учеб. для вузов / [В. В. Скобара, Г. И. Пашигорева, О. Л. Островская и др.]; под ред. В. В. Скобара. — М.: Просвещение, 2005. — 479 с. — ISBN 5-09-014073-1.

В пособии изложены теоретические основы аудита и системы контроля качества аудиторских услуг. Рассмотрены основные формы и методы организации работы аудиторских организаций, нормативные документы, правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Книга предназначена для студентов и преподавателей экономических факультетов высших учебных заведений, аудиторов, бухгалтеров, менеджеров и руководителей предприятий.

УДК 657
ББК 65.053

ISBN 5-09-014073-1

© Издательство «Просвещение», 2005
© Художественное оформление.
Издательство «Просвещение», 2005
Все права защищены

Аудит в России (на данном этапе развития экономики) зародился сравнительно недавно — немногим более 10 лет назад.

Главная цель аудита — обеспечение пользователей отчетностью предприятий уверенностью, что данная отчетность рассмотрена квалифицированными специалистами, и ее достоверность во всех существенных отношениях подтверждена. Это дает возможность с достаточной уверенностью использовать информацию, имеющуюся в отчетности, для принятия решений в процессе ведения бизнеса. Поэтому роль аудита в развитых странах существенна, а мнение аудитора авторитетно. В связи с этим за прошедшие годы профессия аудитора в России постоянно и динамично развивалась. Возросло количество аудиторских организаций и специалистов, занимающихся аудитом, совершенствовалась нормативная база, разрабатывались и внедрялись правила (стандарты) аудиторской деятельности, усилилась роль профессиональных аудиторских объединений, возросла потребность в аудите с целью подтверждения достоверности отчетности предприятий. Таким образом, аудит стал неотъемлемой частью экономики, а аудиторы всемерно способствовали ее росту.

Постоянное совершенствование нормативной базы и методов аудита, усиление требований со стороны государства и пользователей к качеству аудиторских услуг требует регулярного изменения и учебной литературы, предназначенной для подготовки специалистов.

Настоящий учебник включает в себя все нормативные изменения в области аудита, произошедшие к моменту подготовки книги к печати. Учебник состоит из 26 глав, в которых рассмотрены теоретические основы аудита, его нормативное регулирование в Российской Федерации, порядок организации внутреннего и внешнего контроля качества аудиторских услуг, а также методы и способы планирования и проведения аудиторских проверок различных объектов контроля.

Учебник прежде всего предназначен для студентов экономических специальностей высших учебных заведений, аудиторов и бухгалтеров. Авторы выражают надежду, что изложенный в учебнике материал будет полезен как в теоретическом, так и в практическом плане.

Раздел 1. Теория аудита и регулирование аудиторской деятельности

Глава 1.

Сущность аудита, его содержание, цели и задачи

1.1. Сущность аудита и его экономическая обусловленность

Аудит — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (ст. 1 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»).

Экономическая обусловленность аудита в современных условиях состоит в независимом контроле деятельности проверяемого предприятия. Подтверждая достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор поставляет объективную информацию для заинтересованных внешних и внутренних ее пользователей. Имея достоверную информацию о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, внешние (акционеры, инвесторы, налоговые органы и т. п.) и внутренние (руководство, службы, отделы и т. п.) пользователи могут принимать правильные и эффективные решения.

1.2. Цели, задачи и принципы аудита

Цель аудита состоит в выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации (ст. 1 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»).

Цель аудита может быть дополнена такими задачами, как:

- разработка мероприятий по улучшению финансового положения предприятия;
- выявление резервов эффективного использования финансовых ресурсов предприятия;
- оптимизация доходов и расходов предприятия.

При проведении аудита аудитор придерживается следующих основных принципов:

- 1) независимость — аудитор должен быть независимым от аудируемых лиц и от третьих лиц;
- 2) честность — аудитор должен действовать открыто и честно;

3) объективность — аудитор должен быть справедливым, на объективность не должны влиять ни предубеждения, ни пристрастия, ни конфликт интересов, ни другие лица, ни иные факторы;

4) конфиденциальность — аудитор должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в процессе предоставления профессиональных услуг, и не должен использовать или раскрывать такую информацию без надлежащих и конкретных на то полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его профессиональными или юридическими правами или обязанностями;

5) профессиональное поведение — аудитор должен поддерживать высокую репутацию аудиторской профессии и не осуществлять поступки, которые способны подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии.

1.3. Связь аудита с другими формами экономического контроля

Проведение аудита экономического субъекта не отменяет осуществление государственного контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

Информация, полученная в ходе проведения аудита, может использоваться органами государственной власти (налоговыми, таможенными органами) при проведении ими определенных контрольных мероприятий.

1.4. Виды аудита и сопутствующих аудиту услуг. Обязательный аудит

Исходя из необходимости проведения аудита, он подразделяется на два вида: обязательный и инициативный.

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

Обязательный аудит проводится аудиторскими организациями. При проведении обязательного аудита в организациях, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25%, заключение договоров оказания аудиторских услуг осуществляется по итогам проведения открытого конкурса. В настоящее время порядок проведения такого курса утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 12.06.2002 № 409.

Инициативный аудит проводится по решению руководства предприятия или его учредителей. Инициативный аудит может быть проведен как аудиторской организацией, так и индивидуальным аудитором.

Аудитор, осуществляя аудиторскую деятельность, может оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» установлен перечень сопутствующих аудиту услуг, к которым относятся:

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

Проведение обязательного аудита осуществляется в следующих случаях (ст. 7 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»):

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

2) организация является кредитной организацией, страховой организацией или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производи-

мые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

3) объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда, или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;

4) организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности соответствуют подпункту 3 пункта 1 настоящей статьи. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены;

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

1. 5. Независимость аудита

Одним из основополагающих принципов аудита является его независимость.

По этой причине аудит не может осуществляться (ст. 12 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»):

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

2) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

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

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

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

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

1.6. Этика аудитора

Для достижения профессиональных целей аудитор обязан соблюдать ряд исходных условий и фундаментальных принципов, которые установлены Кодексом профессиональной этики аудиторов России.

Основными из них являются следующие:

- аудитор обязан действовать в интересах всех пользователей бухгалтерской отчетности, а не только заказчика аудиторских услуг (клиента);
- оказывая любые профессиональные услуги, аудитор обязан объективно рассматривать все возникающие ситуации и реальные факты, не допускать, чтобы личная предвзятость, предрассудки либо давление со стороны могли сказаться на объективности его суждений и заключений;
- аудитор обязан отказываться от оказания профессиональных услуг, если имеются обоснованные сомнения в их независимости от предприятия клиента и его должностных лиц во всех отношениях;
- аудитор обязан воздерживаться от оказания профессиональных услуг, выходящих за пределы его профессиональной компетенции, а также не соответствующих его квалификационному аттестату;
- аудитор обязан сохранять в тайне конфиденциальную информацию о делах клиентов, полученную при оказании профессиональных услуг, без ограничения во времени и независимо от

продолжения или прекращения непосредственных отношений с ними;

- рекомендации и советы в области налогообложения аудитор обязан представлять клиенту только в письменной форме. При этом он стремится не обнадёживать клиента в том, что его рекомендации исключают любые проблемы с налоговыми органами, а также должен предупредить клиента, что ответственность за составление и содержание налоговых деклараций и иной налоговой отчетности лежит на самом клиенте;
- аудитор не должен одновременно с основной профессиональной практикой заниматься деятельностью, которая влияет или может повлиять на его объективность и независимость, соблюдение приоритета общественных интересов либо на репутацию профессии в целом и потому несовместимой с оказанием профессиональных аудиторских услуг.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Дайте определение понятия «аудит».
2. В чем состоит экономическая обусловленность аудита?
3. В чем состоит цель аудита?
4. Назовите задачи аудита.
5. Перечислите основные принципы аудита.
6. Назовите виды аудита.
7. Перечислите основные критерии проведения обязательного аудита.
8. Перечислите услуги, сопутствующие аудиту.
9. Укажите, в каких случаях аудитор не может осуществлять аудит.
10. Перечислите основные фундаментальные принципы, установленные Кодексом профессиональной этики аудиторов, которых должен придерживаться аудитор.

Глава 2.

Регулирование аудиторской деятельности

2.1. Правовые основы аудиторской деятельности

Аудиторская деятельность регулируется следующими основными нормативными актами:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119-ФЗ.
3. Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 08.08.2001 № 128-ФЗ.

4. Постановление Правительства Российской Федерации от 06.02.2002 № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации».

5. Положение о лицензировании аудиторской деятельности, утвержденное Постановлением Правительства Российской Федерации от 29.03.2002 № 190.

6. Постановление Правительства Российской Федерации от 12.06.2002 № 409 «О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита» (вместе с «Правилами проведения конкурса по отбору аудиторских организаций для осуществления обязательного ежегодного аудита организаций, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25%»).

7. Правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Регулирование аудиторской деятельности производится:

1) федеральным органом государственного регулирования аудиторской деятельности;

2) советом по аудиторской деятельности при федеральном органе регулирования аудиторской деятельности;

3) аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями.

В настоящее время функции федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет Министерство финансов Российской Федерации.

Основными функциями Министерства финансов, как уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, являются (ст. 18 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119-ФЗ):

- издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- организация разработки и представление на утверждение Правительству Российской Федерации федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- организация в установленном законодательством Российской Федерации порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, лицензирование аудиторской деятельности;
- организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований и условий;
- контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- определение объема и разработка порядка представления уполномоченному федеральному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
- ведение государственных реестров аттестованных аудиторов, аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профес-

сиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам;

- аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

Основным назначением создания совета по аудиторской деятельности при федеральном органе является учет мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности при разработке документов, регулирующих аудиторскую деятельность.

Функциями совета по аудиторской деятельности при федеральном органе являются (ст. 19 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119-ФЗ):

- принятие участия в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа;
- разработка федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, периодический их пересмотр и вынос на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;
- рассмотрение обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и внесение соответствующих рекомендаций на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- осуществление иных функций в соответствии с положением о совете по аудиторской деятельности.

Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение — саморегулируемое объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов, действующее на некоммерческой основе, устанавливающее обязательные для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности и профессиональной этики и осуществляющее систематический контроль за их соблюдением, получившее аккредитацию в уполномоченном федеральном органе регулирования аудиторской деятельности.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право (ст. 20 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119-ФЗ):

- участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, проводимой уполномоченным федеральным органом;
- в соответствии с квалификационными требованиями уполномоченного федерального органа разрабатывать учебные программы и планы, осуществлять профессиональную подготовку аудиторов;
- самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа проводить проверки качества работы аудитор-

ских организаций или индивидуальных аудиторов, являющихся их членами;

- по итогам проведенных проверок применять меры воздействия к виновным лицам и (или) обращаться в уполномоченный федеральный орган с мотивированным ходатайством о наложении взыскания на таких лиц;
- ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче претендентам квалификационных аттестатов аудитора;
- ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о приостановлении действия и аннулировании квалификационного аттестата аудитора в отношении своих членов;
- ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче, приостановлении действия и аннулировании лицензии в отношении своих членов;
- обращаться в совет по аудиторской деятельности с предложениями по регулированию аудиторской деятельности;
- содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности в Российской Федерации;
- защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, судах и правоохранительных органах;
- разрабатывать и издавать литературу и периодические издания по аудиту и сопутствующим ему услугам;
- представлять интересы аудиторов в международных профессиональных организациях аудиторов;
- осуществлять иные функции, определенные уполномоченным федеральным органом.

2.2. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов при осуществлении аудиторской проверки

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы (ст. 5 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»):

1. Вправе:

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;
- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;
- отказаться от проведения аудиторской проверки или от выра-

жения 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;

- осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации и Федеральному закону от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

2. Обязаны:

- осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- 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;
- в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;
- 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;
- исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

2.3. Права и обязанности аудируемых лиц при осуществлении аудиторской проверки

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг (ст. 6 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»):

1. Вправе: • получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах

Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

- получить от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг;
- осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

2. Обязано:

- заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;
- создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям (индивидуальным аудиторам) в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;
- не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;
- оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам;
- исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

2.4. *Ответственность аудиторов и аудиторских организаций. Страхование ответственности. Аудиторская тайна. Заведомо ложное аудиторское заключение*

Аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством

Российской Федерации и Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Уголовная ответственность аудиторов и аудиторских организаций наступает в случае:

- осуществления предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии) в случаях, когда такое разрешение (лицензия) обязательно, или с нарушением лицензионных требований и условий, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере (ст. 171 «Незаконное предпринимательство» Уголовного кодекса Российской Федерации).

Данное деяние наказывается штрафом в размере до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до двух лет, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев.

- Исполнения 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 (ст. 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами» Уголовного кодекса Российской Федерации).

Данное деяние 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.

Административная ответственность аудиторов и аудиторских организаций наступает в следующих случаях (ст. 14.1 «Осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации или без специального разрешения (лицензии)» Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации):

- осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или без государственной регистрации в качестве юридического лица.

Данное деяние влечет наложение административного штрафа в размере от пяти до двадцати минимальных размеров оплаты труда.

- Осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии), если такое разрешение (такая лицензия) обязательно (обязательна).

Данное деяние влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от двадцати до двадцати пяти минимальных размеров оплаты труда с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой; на должностных лиц — от сорока до пятидесяти минимальных размеров оплаты труда с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой; на юридических лиц — от четырехсот до пятисот минимальных размеров оплаты труда с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой.

- Осуществление предпринимательской деятельности с нарушением условий, предусмотренных специальным разрешением (лицензией).

Данное деяние влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от пятнадцати до двадцати минимальных размеров оплаты труда; на должностных лиц — от тридцати до сорока минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц — от трехсот до четырехсот минимальных размеров оплаты труда.

Гражданско-правовая ответственность аудиторов и аудиторских организаций наступает в случае:

- нарушения принятых на себя по договору об аудите обязательств (ст. 401 Гражданского кодекса Российской Федерации);
- причинения аудитором, аудиторской организацией своими действиями убытков аудируемой организации (ст. 15 Гражданского кодекса Российской Федерации).

При проведении обязательного аудита аудиторская организация должна страховать риск ответственности за нарушение договора. Страхование осуществляется аудиторской организацией путем заключения соответствующего договора со страховой организацией в порядке, предусмотренном гл. 48 «Страхование» Гражданского кодекса Российской Федерации.

Аудиторы и аудиторские организации обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

Это означает, что аудиторы, аудиторские организации обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществлялся аудит и оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и другими федеральными законами.

В случае разглашения аудитором, аудиторской организацией сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудируемое лицо

или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» установлена ответственность аудитора, аудиторской организации за составление заведомо ложного аудиторского заключения.

Заведомо ложное аудиторское заключение — аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки (ст. 11 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»).

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у аудитора или аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

2.5. Подготовка и аттестация аудиторов.

Лицензирование аудиторской деятельности

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности — проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена.

Подготовка аудитора к сдаче квалификационного экзамена производится в соответствии с программой проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора, утвержденной Министерством финансов Российской Федерации. Обучение по программам проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора производится в учебно-методических центрах, имеющих лицензию на осуществление образовательной деятельности и утвержденных Министерством финансов Российской Федерации.

Обязательными требованиями к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора являются (ст. 15 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»):

- наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в российских учреждениях

высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию, либо наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельства об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца о высшем экономическом и (или) юридическом образовании; • наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет.

Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора. Аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, в объеме не менее 40 ч.

Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» установлены случаи, в которых квалификационный аттестат аудитора аннулируется, а именно:

- установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;
- вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- установлен факт несоблюдения требований статей 8 «Аудиторская тайна» и 12 «Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов» Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством Российской Федерации или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки;
- установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;
- аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации.

Аудиторская деятельность относится к предпринимательской деятельности, подлежащей лицензированию (Федеральный закон от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»).

Порядок лицензирования аудиторской деятельности, осуществляемой аудитором, аудиторской организацией, установлен Постановлением Правительства Российской Федерации от 29.03.2002 № 190 «О лицензировании аудиторской деятельности».

Лицензионными требованиями и условиями при осуществ-

лении аудитором, аудиторской организацией аудиторской деятельности являются:

- наличие у индивидуального аудитора или у аудиторов аудиторской организации соответствующих профилю аудиторской проверки типов квалификационных аттестатов аудитора;
- наличие в штате аудиторской организации не менее пяти аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора;
- осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг и соответствии с нормативно-правовыми актами Российской Федерации, в том числе федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, и органов, регулирующих деятельность аудируемых организаций;
- соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых лицензиатами аудиторских проверок и обеспечение возможности проведения внешних проверок качества их деятельности с предоставлением в установленном порядке всей необходимой для этого документации и информации в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- обеспечение сохранности сведений, составляющих аудиторскую тайну, кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- предоставление аудируемым лицам информации об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их аудиторской проверки;
- участие в обязательном аудите кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов не менее двух аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора на право осуществления аудита кредитных организаций;
- наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита кредитных организаций стажа аудиторской деятельности не менее двух лет;
- наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита банковских групп и банковских холдингов стажа аудиторской деятельности по проверкам кредитных организаций не менее двух лет.

Датой получения аудитором, аудиторской организацией лицензии на осуществление аудиторской деятельности является дата принятия лицензирующим органом решения о выдаче соответствующей лицензии.

Если при оказании аудитором, аудиторской организацией сопутствующих аудиту услуг требуется получение соответствующей лицензии, то аудитор, аудиторская организация не вправе оказывать такие услуги без получения соответствующей лицензии.

2.6. Аудиторские правила (стандарты)

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

Международные стандарты аудита (International Standards of Auditing — ISA) выпускает Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFAC).

Международные стандарты аудита содержат базовые принципы и основные процедуры вместе с соответствующими рекомендациями в форме пояснительных и иных материалов. Международные стандарты аудита подразделяются на следующие группы:

- вводные положения;
- обязанности;
- планирование;
- система внутреннего контроля;
- аудиторские доказательства;
- использование результатов работы третьих лиц;
- аудиторские выводы и заключения;
- специальные области аудита;
- сопутствующие услуги;
- положения о международной аудиторской практике.

Концепция реформирования бухгалтерского учета, направленная на переход российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), непосредственно оказывает влияние на аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

Основной целью аудита финансовой отчетности, составленной по правилам МСФО, является подтверждение соответствия финансовой отчетности во всех существенных отношениях установленным основам финансовой отчетности.

Осуществление аудита финансовой отчетности, составленной по правилам МСФО, должно базироваться на использовании международных стандартов аудита, которые позволяют провести аудит по международным правилам.

В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на:

- федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;
- внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключе-

нием положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности аккредитованного профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Разработанные аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами стандарты — внутренние правила (стандарты) — являются документами, детализирующими и регламентирующими единые требования к осуществлению и оформлению аудиторских услуг.

Использование аудиторской организацией внутренних правил (стандартов) позволяет сформировать единые требования к сотрудникам аудиторской организации при проведении аудита и выполнении сопутствующих аудиту услуг.

При разработке внутренних правил (стандартов) аудиторская организация руководствуется правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций».

2.7. Организационно-правовые формы аудиторских организаций.

Особенности организации внешнего и внутреннего аудита

Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества (ст. 4 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»).

Исходя из организационно-правовых форм юридических лиц, установленных гражданским законодательством, аудиторская организация может быть создана в форме:

- закрытого акционерного общества;
- общества с ограниченной ответственностью;

- общества с дополнительной ответственностью;
- полного товарищества;
- товарищества на вере;
- производственного кооператива.

В зависимости от того, кто осуществляет аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудит подразделяется на внешний и внутренний.

Внешний аудит осуществляется независимым аудитором, аудиторской организацией путем заключения с предприятием договора возмездного оказания услуг.

Договор на проведение аудиторской проверки заключается в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации (гл. 28 «Заключение договора», гл. 39 «Договор возмездного оказания услуг») и правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг».

Договор на проведение аудиторской проверки считается заключенным, если между сторонами в требуемой в надлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

В ходе внешнего аудита аудитор обязан неукоснительно соблюдать федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности и внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

По результатам проведенного внешнего аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия аудитор должен выразить мнение о достоверности этой отчетности либо отказаться в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

При проведении обязательного аудита аудиторские организации должны готовить и предоставлять письменную информацию (отчет) аудитора руководству (собственникам) проверяемого предприятия по результатам проведения аудита. Письменная информация подготавливается аудиторской организацией в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита».

Внутренний аудит осуществляется лицом, состоящим в штате экономического субъекта, и является необходимым элементом управленческого контроля в организациях всех форм собственности. Основным назначением внутреннего аудита является информационное обеспечение органов управления организации.

К функциям внутреннего контроля можно отнести:

- проверку звеньев управления организации, выявление недостатков управления и разработку рекомендаций по повышению эффективности управления;
- оценку эффективности деятельности предприятия.

Задачи внутреннего аудита определяются советом директоров или исполнительным органом управления исходя из инфор-

мационных потребностей для целей принятия эффективных управленческих решений.

В ходе внутреннего аудита аудитор придерживается должностной инструкции аудитора и разработанных предприятием стандартов внутреннего аудита.

По результатам проведенного внутреннего аудита аудитор подготавливает отчетность, предназначенную для совета директоров или исполнительного органа.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Перечислите нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность.
2. В чем состоит роль федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, совета по аудиторской деятельности при федеральном органе и аккредитованных профессиональных аудиторских объединений?
3. Перечислите права и обязанности аудиторов, аудиторских организаций при осуществлении аудиторской проверки.
4. Перечислите права и обязанности аудируемых лиц при осуществлении аудиторской проверки.
5. Укажите виды ответственности аудиторов и аудиторских организаций.
6. Дайте определение понятия «заведомо ложное заключение».
7. Опишите порядок аттестации аудиторов.
8. Перечислите случаи, в которых квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован.
9. Дайте определение правил (стандартов) аудиторской деятельности и их классификацию.
10. Укажите, в какой организационно-правовой форме может быть создана аудиторская организация.
11. Назовите особенности осуществления внешнего и внутреннего аудита.

Глава 3.

Контроль качества работы в аудите

3.1. Общие положения. Политика и процедуры контроля качества

Одним из принципов осуществления аудиторской деятельности является контроль качества оказываемых услуг.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок.

Организация и проведение контроля качества должны осуществляться аудиторами в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Внутренний контроль качества аудита», утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 4.07.2003 № 405; с соблюдением принципов международного стандарта аудиторской деятельности № 420 и Кодекса профессиональной этики аудиторов.

Контроль качества обязателен для всех аудиторских организаций.

Контроль качества осуществляется на трех уровнях: государственном, профессиональном, внутрифирменном.

Государственный контроль осуществляется уполномоченным федеральным органом, осуществляющим регулирование аудиторской деятельности. Законом определено, что такие проверки могут проводиться как силами федерального органа, так и путем делегирования права аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям проведения таких проверок в отношении членов этих объединений.

Профессиональный контроль осуществляется аккредитованными профессиональными объединениями аудиторов.

Для выполнения требований закона, правил (стандартов) и Кодекса профессиональной этики аудиторы обязаны разработать внутреннюю систему контроля качества как деятельности в целом, так и отдельных аудиторских проверок.

Система *внутрифирменного контроля* должна отвечать следующим требованиям:

- сотрудники придерживаются принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения;
- сотрудники владеют надлежащими навыками и применяют их, а также обладают профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения обязанностей с должной тщательностью;
- проведение аудита поручается сотрудникам, имеющим специальную подготовку и опыт, необходимые в данных условиях;
- работа сотрудников направляется в необходимой и достаточной мере, текущий контроль осуществляется на всех уровнях и обеспечивает разумную уверенность в том, что выполненная работа соответствует надлежащему уровню качества;
- в случае необходимости проводятся консультации со специалистами, обладающими необходимыми знаниями;
- работа с потенциальными и с существующими клиентами проводится при соблюдении независимости как при решении вопроса о заключении договора, так и при продолжении сотрудничества;
- наблюдение за адекватностью и эффективностью принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества аудита проводится регулярно.

Основным условием обеспечения качества аудита является определенность методов и конкретных процедур работы.

Принципы и конкретные процедуры осуществления внутреннего контроля качества аудита реализуются как в рамках всей деятельности, так и в ходе проведения каждой аудиторской проверки. Эти же принципы могут быть применены при оказании сопутствующих аудиту услуг.

Использование систем контроля качества призвано обеспечить проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг и соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудиторская организация.

Принципы внутреннего контроля качества аудита, характер, временные рамки, цели и конкретные процедуры зависят от следующих факторов:

- объем и характер деятельности, территориальное расположение, организационная структура аудируемого лица;
- факторы, связанные с соотношением затрат и выгод.

В зависимости от соотношения факторов методы и процедуры, применяемые аудитором, и объем документации будут меняться.

Руководитель проверки должен использовать процедуры внутреннего контроля качества аудита, соответствующие целям и задачам проверки.

Это достигается путем:

- 1) анализа руководителем профессиональной компетентности аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу;
- 2) выдачи поручений таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа будет выполняться с должной тщательностью и той степенью профессиональной компетентности, которая необходима в данных обстоятельствах;
- 3) выдачи руководителем аудиторам и ассистентам аудитора четких указаний о проведении ими соответствующих аудиторских процедур.

Контрольные функции могут выполняться специально назначенными сотрудниками аудиторской организации.

Во время проведения аудита сотрудники, осуществляющие контрольные функции, должны:

- 1) осуществлять контроль за ходом аудита, с тем, чтобы определить, обладают ли ассистенты аудитора необходимыми навыками и компетентностью для выполнения порученных им заданий, понимают ли указания по проведению аудита, выполняется ли работа в соответствии с общим планом и программой аудита;
- 2) получать информацию и рассматривать важные вопросы

в области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе проведения аудита, осуществлять оценку их важности и внесения соответствующих изменений в общий план и программу аудита;

3) рассматривать расхождения в профессиональных суждениях работников.

Работа, выполняемая каждым ассистентом аудитора, должна проверяться сотрудниками, имеющими, по крайней мере, равный уровень компетентности, по следующим вопросам:

- выполнение задания в соответствии с программой аудита;
- документирование работы и ее результатов;
- урегулирование и отражение в аудиторских выводах всех существенных аспектов аудита;
- достижение целей аудиторских процедур;
- соответствие сделанных выводов результатам выполненной работы и их достаточность для подтверждения аудиторского мнения.

При осуществлении контроля качества аудиторских услуг проверяется:

- наличие общего плана и программы аудита;
- оценка неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, включая результаты тестов средств внутреннего контроля и поправки (если таковые имеются), внесенные в общий план и программу аудита в результате такой оценки;
- документирование аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе, включая результаты консультаций;
- оформление аудиторского заключения.

Проверка работы по проведению аудита может включать также (особенно в случае масштабных комплексных аудиторских проверок) требование о том, чтобы работники, не участвующие в данной аудиторской проверке, выполнили дополнительные контрольные процедуры до представления аудиторского заключения.

Принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита доводятся до сведения работников аудиторской организации. Они должны быть понятны и применяться на практике.

3.1.1. Профессиональные требования

Одним из основных профессиональных требований к аудиторам является соблюдение принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения.

Конкретными процедурами, направленными на соблюдение данных принципов и обеспечение, таким образом, качества проверки, являются, как минимум, следующие.

1. Назначение отдельного лица или группы лиц для осуществления руководства проведением конкретных процедур и раз решения вопросов, связанных с соблюдением принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности.

Для этого:

- документально оформляются вопросы, связанные с соблюдением принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности;
- проводятся необходимые профессиональные консультации.

2. Доведение до сведения сотрудников целей и процедур, применяемых в отношении принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения.

Для этого:

- сотрудники информируются об общих целях и конкретных применяемых процедурах, и проверяется понимание ими целей и процедур;
- формируется независимость мышления в процессе обучения работников, а также в процессе контроля в ходе аудита;
- сотрудники своевременно информируются о тех аудируемых лицах, по отношению к которым должны выполняться требования независимости.

3. Ведение списка аудируемых лиц, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, и списка аффилированных, ассоциированных и других лиц.

Сотрудники аудиторской организации должны определить свою независимость в отношении клиентов, включенных в списки.

Разрабатывается специальный порядок уведомления сотрудников об изменениях, внесенных в списки.

С целью наблюдения за соблюдением общих целей и конкретных процедур в отношении принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения, определяемых в соответствии с Кодексом профессиональной этики аудиторов, ежегодно сотрудники аудиторской организации оформляют письменные заявления, подтверждающие, что:

- работники ознакомлены с общими целями и конкретными процедурами, применяемыми аудиторской организацией (индивидуальным аудитором);
- запрещенные инвестиции не осуществляются и не осуществлялись в течение определенного периода;
- не существует запрещенных отношений и не осуществлялись операции, не соответствующие принципам аудиторской организации (индивидуального аудитора);

Для разрешения каких-либо исключительных ситуаций ответственность возлагается на лицо или группу лиц с соответствующими полномочиями.

Взаимоотношения аудиторской организации с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие услуги, периодически анализируются с целью выявления тех случаев, которые наносят ущерб независимости или содержат признаки нанесения такого ущерба.

Аудиторские организации разрабатывают процедуры, направленные на разрешение этических конфликтов и снижение (устранение) риска потери независимости.

Периодически проводится ротация кадров. Стандартом предусмотрен семилетний срок, по истечении которого проводится смена руководителя и ведущих работников, осуществляющих аудиторскую проверку одного и того же лица.

3.1.2. Навыки и компетентность

Профессиональная компетентность является еще одним требованием, обеспечивающим качество оказываемых аудиторских услуг. Это означает, что персонал аудиторской организации должен состоять из работников, знающих требования законодательства Российской Федерации. При необходимости сотрудники должны знать и законодательства других государств.

Сотрудники должны обладать профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения ими своих обязанностей с должной тщательностью.

В соответствии с требованиями Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в штате аудиторской организации должно быть определенное минимальное количество сотрудников, имеющих квалификационные аттестаты аудитора. В настоящее время не менее пяти аудиторов.

К конкретным процедурам, контролирующим навыки и компетентность, относят:

1. Разработку и выполнение программы по привлечению квалифицированных сотрудников.
2. Определение целей найма на работу, доведение этих целей до лиц, ответственных за найм сотрудников, и возложение на них ответственности за решение кадровых вопросов.
3. Установление квалификационных характеристик для лиц, занимающихся подбором кадров.

При планировании аудиторской деятельности в целом:

- определяется потребность в сотрудниках всех уровней;
- устанавливаются количественные показатели для найма сотрудников, исходя из состава текущих аудируемых лиц и лиц, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги;
- прогнозируется ожидаемое развитие аудиторской организации.

Разработка программы найма сотрудников, как правило, предусматривает:

- установление направлений поиска потенциальных сотрудников;

- методы установления контактов с потенциальными сотрудниками;
- методы привлечения потенциальных сотрудников и ознакомления их с деятельностью аудиторской организации (индивидуального аудитора);
- методы оценки и отбора потенциальных сотрудников с целью направления им предложений о найме на работу.

Проводится анализ эффективности реализации программы найма на работу, в том числе:

- периодически проверяется выполнение программы найма для определения того, соблюдаются ли цели и методы найма квалифицированных сотрудников;
- проверяются результаты найма с целью определения того, удовлетворяется ли потребность в сотрудниках.

Устанавливаются квалификационные требования и разрабатываются методические рекомендации для оценки потенциальных сотрудников всех уровней.

Возможность проведения оценки обеспечивается разработкой перечня критериев, в сравнении с которыми проводится оценка, а именно:

- перечень качественных критериев, которыми должен обладать сотрудник (например: интеллект, порядочность, честность и профессиональные способности);
- перечень профессиональных достижений и опыта, необходимых как для начинающих, так и для опытных сотрудников (например: образование, служебный и профессиональный рост, опыт работы).

Отдельно разрабатываются методические рекомендации по найму сотрудников в следующих ситуациях:

- при приеме на работу лиц, состоящих в родственных отношениях с сотрудниками аудиторской организации (индивидуального аудитора) или аудируемыми лицами;
- при повторном приеме на работу лиц, ранее работавших в той же аудиторской организации (у индивидуального аудитора);
- при приеме на работу работников аудируемого лица;
- при приеме на работу лиц, у которых возникает риск нарушения принципа независимости в отношении аудируемых лиц.

Сбор биографических данных и документов, подтверждающих квалификацию лиц, принимаемых на работу, включает:

- получение анкетных сведений;
- принятие заявления о приеме на работу;
- проведение собеседования;
- получение сведений об образовании;
- принятие к сведению личных отзывов о заявителе;
- изучение рекомендательных писем от прежних работодателей.

Определяется квалификация новых сотрудников, в том числе нанятых на должность руководящего сотрудника среднего звена или принятых на работу в результате приобретения или

слияния организаций. Это делается для того, чтобы оценить, отвечают ли сотрудники требованиям аудиторской организации (индивидуального аудитора).

Лица, подавшие заявление о приеме на работу и принятые на работу, знакомятся с целями деятельности и процедурами, применяемыми аудиторской организацией. Для этого используются любые способы распространения информации, например брошюры, справочники. Кроме того, могут проводиться специальные ознакомительные мероприятия для вновь принятых сотрудников.

Аудиторские организации разрабатывают методические рекомендации и требования по непрерывному профессиональному образованию и доводят их до сведения сотрудников.

Это может включать в себя:

- возложение ответственности за профессиональный рост сотрудников на лицо или группу лиц, имеющих соответствующие полномочия;
- назначение сотрудника, ответственного за проведение собраний, на которых разъяснялись бы профессиональные обязанности работников и цели деятельности аудиторской организации;
- обеспечение проверки квалифицированными специалистами разработанных аудиторской организацией методических рекомендаций (учебных программ);
- предоставление принятым сотрудникам для ознакомления сведений о деятельности аудиторской организации;
- подготовка для принятых сотрудников информационных материалов об их профессиональных обязанностях и правах.

Аудиторские организации могут принять политику поощрения, например:

- рассмотреть вопрос о полной или частичной оплате аудиторской организацией за своих сотрудников членских взносов в профессиональное объединение и расходов по участию во внешних программах обучения;
- привлекать персонал к работе в аудиторских профессиональных советах и комиссиях, подготовке публикаций и участию в других профессиональных мероприятиях.

Может также поощряться членство и участие в общественных организациях, имеющих отношение к специализированным областям и отраслям.

Могут использоваться различные программы непрерывного профессионального обучения и повышения квалификации, как общего назначения, так и специальные программы, которые применяются, как правило, для поддержания знаний сотрудников аудиторских организаций в специализированных отраслях и областях, в том числе в вопросах компьютеризированного аудита и методах статистической выборки, а также экспертных знаний в сфере профессиональной деятельности.

Выполнение программы непрерывного профессионального

поучения и повышения квалификации сотрудников подлежит контролю.

Процедурами контроля являются:

- периодические проверки документов по учету участия работников в программах;
- обновление программы, пересмотр или прекращение неэффективных программ.

В целях поощрения стремления сотрудников к самостоятельному повышению квалификации, аудиторские организации могут использовать следующие приемы:

- обеспечение профессиональной литературой, информирующей о новшествах в области профессиональных регламентирующих документов.

Это могут быть как материалы общего характера, например, нормативные акты по вопросам бухгалтерского учета и аудита и другим направлениям, так и внутренние справочники организаций;

- разработка или приобретение материалов для учебных программ, реализуемых аудиторской организацией.

При реализации программ повышения квалификации аудиторская организация может привлекать преподавателей после предварительного отбора.

В качестве критериев отбора используют:

- цели предлагаемых учебных программ;
- требования к уровню образования и (или) опыту работы для участия в этих программах;
- уровень квалификации преподавателя, соответствующий как содержанию учебных программ, так и методике преподавания.

Участникам программ может быть предоставлено право оценки содержания программ и преподавателей, а преподавателям целесообразно предоставить возможность оценки содержания учебных программ и уровня их участников.

Обеспечение создания библиотеки или других информационных средств, содержащих необходимые нормативные акты и другие материалы по профессиональным вопросам, также является процедурой, направленной на поддержание на необходимом уровне профессиональной подготовки сотрудников. В библиотеке целесообразно иметь техническую литературу по специализированным областям и отраслям.

Для распределения ответственности при выполнении аудита могут осуществляться следующие мероприятия:

1) подготовка методических рекомендаций с описанием обязанностей сотрудников каждого уровня, ожидаемых результатов деятельности и квалификационных характеристик, необходимых для повышения в должности, включая:

- наименование должности и связанные с ней обязанности;
- опыт работы (стаж работы), необходимый для продвижения на следующий уровень;

2) определение критериев, которые будут приниматься во внимание при оценке результатов индивидуальной работы и профессионального уровня, в том числе:

- знания в профессиональной сфере;
- способность осуществлять анализ и выносить профессиональные субъективные суждения;
- навыки общения;
- способности лидерства и преподавательские способности;
- установление взаимоотношений с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги;
- личное отношение к работе и профессиональная манера поведения (характер, интеллект, мотивация и наличие стремления к профессиональному росту);
- аудиторская квалификация, необходимая для повышения до уровня, позволяющего выполнять контрольные функции;

3) использование справочника и других информационных средств с целью доведения до сведения работников информации о процедурах повышения в должности.

В ходе осуществления аудиторской деятельности работа сотрудников подлежит оценке. Результаты оценки доводятся до их сведения.

Для обеспечения возможности проведения оценки необходимо реализовать следующие процедуры:

- 1) собрать информацию о работе сотрудников;
- 2) определить ответственных за проведение оценки;
- 3) установить требования по каждому уровню ответственности;
- 4) разработать оценочные листы;
- 5) проинформировать сотрудников о задачах оценки их работы;
- 6) провести обсуждение оценки работы вместе с лицом, подвергнутым оценке;
- 7) получить подтверждение от начальника сотрудника, проводившего оценку, о том, что он проверил результаты оценки;
- 8) проверить правильность и своевременность проведения! оценки (сотрудник не должен оцениваться не своим начальником, оценка должна проводиться в соответствии с установленным графиком);
- 9) вести персональные дела сотрудников, содержащие документацию, связанную с оценкой их работы.

В аудиторской организации периодически должны проводиться консультации сотрудников в отношении возможностей их служебного роста.

Систему оценки работы следует периодически пересматривать. Необходимо проводить текущие консультации с целью получения подтверждения того, что:

- процедуры оценки работы и ведения документации осуществляются своевременно;

- требования, установленные для продвижения по службе, соблюдаются;
- решения, принимаемые в отношении сотрудников, соответствуют результатам оценки их работы;
- работа более высокого качества получает соответствующее признание.

Повышение сотрудников в должности должно проводиться специально назначенным лицом в соответствии с принятой системой оценки и распределения ответственности.

3.1.3. Поручение заданий

Аудиторская работа должна поручаться сотрудникам, имеющим уровень профессиональной подготовки и опыт, необходимые в данных условиях, а также отвечающим критерию независимости.

Конкретными процедурами поручения заданий являются:

- 1) изложение в письменном виде подхода аудиторской организации к поручению заданий;
- 2) назначение лица, ответственного за назначение сотрудников для проведения аудиторских проверок;
- 3) утверждение руководителем организации списка предлагаемых к проверке сотрудников;
- 4) разработка мер контроля за деятельностью с учетом проведенного назначения.

Изложение подхода включает:

- планирование общих потребностей аудиторской организации и отдельных ее подразделений в сотрудниках;
- меры, предпринимаемые с целью достижения баланса в отношении потребности в сотрудниках для проведения аудита, персональных навыков, индивидуального профессионального роста, а также использования сотрудников.

Таковыми мерами могут быть:

- определение потребности в кадрах как организации в целом, так и ее отдельных подразделений;
- своевременное выявление потребности в сотрудниках в связи с отдельными аудиторскими проверками;
- определение затрат времени на проведение аудиторских проверок для установления потребности в сотрудниках и составления графика аудиторской работы;
- учет объема и степени сложности аудита, необходимости в специальных знаниях, временных рамок планируемой работы, преемственности в работе и периодической ротации кадров, возможности обучения сотрудников на рабочем месте.

Лицо, ответственное за назначение сотрудников для проведения аудиторских проверок, должно учитывать:

- 1) требования к сотрудникам и сроку выполнения работы при проведении конкретного аудита;

2) квалификацию сотрудников с точки зрения опыта, занимаемой должности, образования и специальных экспертных знаний;

3) планируемый уровень контроля и участия сотрудников, выполняющих контрольные функции;

4) предполагаемое время, которым располагают сотрудники, назначенные для проведения аудита;

5) ситуации, когда возможно возникновение проблем, связанных с нарушением принципа независимости и конфликтом интересов;

6) преемственность и ротацию кадров в целях рационального проведения аудита;

7) возможность привлечения других сотрудников, имеющих различный уровень подготовки и опыт работы.

Ответственный также должен обеспечить утверждение графика проведения аудита и назначение сотрудников для проведения аудита.

С учетом назначения определяется необходимый уровень контроля.

3.1.4. Делегирование полномочий

При проведении аудита необходимо в достаточной мере направлять работу, осуществлять текущий контроль работы на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа выполнена качественно.

Процедурами делегирования полномочий являются:

1) планирование делегирования полномочий;

2) определение процедур для поддержания стандартов качества, принятых в аудиторской организации;

3) предоставление сотрудникам возможности обучения на рабочем месте.

При планировании аудиторской проверки следует:

- назначить лицо, ответственное за планирование аудита, привлечь к процессу планирования сотрудников, назначенных для проведения аудита;

- подготовить справочную информацию об аудируемом лице или проанализировать информацию, полученную в результате предыдущих проверок, а также внести соответствующие корректировки в процесс планирования аудита с учетом изменившихся обстоятельств;

- определить вопросы, которые необходимо отразить в общем плане и программе аудита, в том числе:

- составление предполагаемых программ работы по отдельным направлениям проверки;

- определение потребности в сотрудниках и в их специальных знаниях;

- предварительное определение срока, необходимого для проведения аудита;

- анализ текущих экономических условий, влияющих на аудируемое лицо или сферу его деятельности, и их возможное влияние на проведение аудита;

- провести анализ факторов, оказывающих влияние на независимость аудиторской организации (индивидуального аудитора) и на сотрудников, участвующих в проведении аудита.

Для поддержания стандартов качества при выполнении аудиторской работы могут быть предусмотрены следующие процедуры:

- обеспечение достаточного контроля на всех административных уровнях, принимая во внимание подготовку, способности и опыт сотрудников;

- составление методических указаний в отношении формы и содержания рабочих документов;

- использование стандартизированных форм, контрольных перечней и вопросников в той мере, в какой это необходимо для проведения аудита;

- определение методов решения вопросов, связанных с различиями в профессиональных суждениях сотрудников, привлеченных к проведению аудита.

Предоставление сотрудникам возможности обучения на рабочем месте в процессе проведения аудита предполагает использование следующих процедур:

- обсуждение с ассистентами аудиторов взаимосвязи выполняемой ими работы с аудитом в целом;

- привлечение ассистентов аудиторов к выполнению как можно большего объема работы, связанной с аудитом, при условии обеспечения надлежащего контроля за качеством их работы;

- обучение навыкам управления кадрами;

- стимулирование сотрудников к обучению и повышению квалификации;

- анализ выполненных поручений для определения того, что работники отвечают требованиям:

- в отношении опыта работы, установленным уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование аудиторской деятельности и профессиональными аудиторскими объединениями;

- приобретают опыт в различных областях аудита и отраслях экономики;

- выполняют работу, находясь в подчинении определенных руководящих работников.

3.1.5. Консультирование

В случае необходимости в аудиторской организации либо в ее подразделении следует проводить консультации со специалистами, обладающими соответствующими знаниями.

Для консультирования используются следующие процедуры:

1) определение областей аудита и особых случаев, требующих консультаций;

2) назначение компетентных специалистов и определение их полномочий в процессе предоставления консультаций;

3) документирование полученных консультаций.

В случае возникновения сложных или необычных проблем аудитор вправе воспользоваться консультированием. Для этого должны быть определены области аудита и особые случаи, требующие проведения консультаций.

При возникновении таких ситуаций сотрудники аудиторских организаций должны поощряться к получению консультаций.

Для реализации такого подхода используются следующие процедуры:

1) информирование работников о процедурах проведения консультаций;

2) определение области аудита и особых ситуаций, требующих проведения консультаций, включая:

- применение новых нормативно-правовых актов;
- отрасли, где существуют особые требования к ведению бухгалтерского учета, проведению аудита, либо составлению финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности;
- возникновение проблем в области практики проведения аудита;
- требования по представлению документов, установленные органами государственной власти Российской Федерации, иностранных государств;

3) обеспечение доступа к справочным материалам и авторитетным источникам, в том числе:

- определение в каждом подразделении аудиторской организации лиц, ответственных за работу библиотеки справочной литературы;
- хранение справочников и издание документов, в том числе имеющих отношение к специализированным отраслям и областям;
- заключение по мере необходимости соглашения с другими организациями и лицами с целью пополнения информационных ресурсов;
- обращение с вопросами в соответствующие подразделения профессиональных аудиторских объединений, созданные для их разъяснения;

4) определение ситуаций, создающих угрозу независимости аудиторской организации и ее сотрудников, требующих проведения консультаций и выработки мер, направленных на снижение (устранение) риска утраты независимости.

При использовании консультаций назначаются компетентные сотрудники с определением их полномочий в процессе предоставления консультаций.

Полномочия определяются в следующем порядке:

- назначают сотрудники, ответственные за представление документов в органы государственной власти;
- назначаются сотрудники, специализирующиеся по определенным отраслям;
- сотрудники информируются об уровне полномочий в процессе выработки ими единого мнения и о процедурах для разрешения разногласий.

Процесс получения консультаций подлежит документированию. Для определения объема документации, которую необходимо подготовить по результатам консультаций, используются следующие процедуры:

- информирование работников об объеме необходимой документации и об ответственности за ее подготовку;
- определение случаев, требующих сохранения документации после проведения консультации;
- сохранение документации по результатам консультаций в качестве справочного материала и для исследовательских целей.

3. 1.6. Принятие и сохранение клиентов

Аудиторские организации должны постоянно проводить оценку потенциальных клиентов для аудита и лиц, которым могут быть оказаны сопутствующие аудиту услуги. Они также должны анализировать работу, проводимую с существующими клиентами. При решении вопроса о заключении договора или продолжения сотрудничества надо исходить из соображений независимости аудиторской организации, ее способности предоставлять услуги надлежащим образом.

Процедурами принятия и сохранения клиентов принято считать:

1) установление методов оценки потенциальных клиентов;

2) оценку клиента аудиторской организации при наступлении определенных событий для принятия решения о целесообразности продолжения с ним отношений.

К методам оценки потенциальных клиентов, которые следует использовать в целях принятия клиентов, относятся:

а) получение и просмотр имеющейся финансовой (бухгалтерской) отчетности потенциального для аудита клиента;

б) получение у третьих сторон информации, относящейся к потенциальному для аудита клиенту, его руководству и основным руководителям и влияющей на оценку предполагаемого клиента. В качестве источников информации могут использоваться сотрудники банка, юристы, обслуживающие потенциального клиента, другие представители деловых кругов;

в) анализ контактов с предшествующим аудитором;

г) рассмотрение обстоятельств, которые могут послужить причиной того, что аудиторская организация отнесет данное

аудиторское задание к разряду требующих специального внимания или сопряженных с необычными рисками;

д) оценка независимости аудиторской организации и ее способности оказать услуги предполагаемому клиенту, включая оценку потребности в знаниях в соответствующей отрасли;

е) установление того факта, что заключение договора с клиентом не будет нарушать Кодекс профессиональной этики аудиторов;

ж) назначение ответственного лица соответствующего уровня для оценки полученной информации о предполагаемом для аудита клиенте и решения вопроса о сотрудничестве с ним.

В ходе оценки могут быть проведены следующие процедуры:

- рассмотрение типов аудиторских заданий, которые аудиторская организация не может принять или может принять только на определенных условиях;
- обеспечение документального оформления сделанных выводов;
- установление процедур проверки факторов, оказывающих влияние на независимость аудиторской организации, и лиц, назначаемых для участия в данной проверке;

з) информирование соответствующих работников о процедурах сотрудничества с аудируемыми лицами;

и) определение лиц, ответственных за обеспечение и контроль соблюдения целей деятельности и процедур, применяемых аудиторской организацией в отношении сотрудничества с аудируемыми лицами.

Для проведения анализа могут быть проведены консультации с предшествующим аудитором по вопросам:

- честности руководства;
- разногласий с руководством в связи с учетной политикой;
- аудиторских процедур;
- других важных проблем.

Могут быть обсуждены и причины смены аудитора.

При наступлении определенных событий клиент аудиторской организации подлежит оценке с целью принятия решения о том, следует ли продолжать с ним отношения. Для этого должно быть четко определено, какое именно событие влечет проведение оценки, например, это могут быть:

- истечение какого-либо периода времени;
- значительные изменения в руководящем составе клиента или в структуре собственности;
- изменения в финансовом положении;
- результат участия в судебном процессе;
- изменение объема задания;
- изменение характера деятельности клиента;
- наличие обстоятельств, которые могли бы побудить аудиторскую организацию к отказу от сотрудничества;
- появление факторов, оказывающих влияние на независимость

аудиторской организации или ее сотрудников, принимающих участие в аудите.

Полученная информация должна быть задокументирована, проанализирована и на ее основе принято обоснованное решение о продолжении работы с клиентом, которое доводится до сотрудников аудиторской организации.

3.1.7. Мониторинг

Мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля качества предполагает осуществление постоянного наблюдения за их соблюдением аудиторской организацией.

Таковыми процедурами являются:

- 1) разработка и использование программы по наблюдению за процедурами внутреннего контроля качества;
- 2) планирование и осуществление мероприятий по наблюдению и проверке системы внутреннего контроля качества.

Определение объема и содержания программы аудиторской организации по наблюдению за процедурами внутреннего контроля качества осуществляется с использованием следующих методов:

а) установление процедур, необходимых для обеспечения разумной уверенности в том, что цель и процедуры внутреннего контроля качества аудиторской организации являются эффективными.

В качестве процедур используются:

- определение целей, подготовка инструкций и программ проверки, используемых при наблюдении;
- подготовка методических указаний в отношении объема работ и критериев отбора аудиторских заданий, подлежащих обзорной проверке;
- определение периодичности и сроков проведения мероприятий в ходе осуществления наблюдения;
- установление методов разрешения разногласий, которые могут возникнуть между лицами, ответственными за проведение проверки, сотрудниками, участвующими в выполнении аудиторского задания, или руководящими работниками;

б) установление уровня компетентности сотрудников, которые будут участвовать в наблюдении, и способов их отбора.

Для этого определяются лица, ответственные за отбор сотрудников, критерии отбора, включая уровень ответственности сотрудников и требования к наличию специальных знаний;

в) проводится наблюдение.

Проверяется соблюдение принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества работы аудиторской организации. Выборочно проверяются аудиторские задания на предмет соответствия профессиональным стандартам, целям, а также

процедурам, применяемым аудиторской организацией в отношении внутреннего контроля качества аудита.

Планирование и осуществление мероприятий по наблюдению и проверке системы внутреннего контроля качества в аудиторской организации включает в себя:

- а) обсуждение фактов с соответствующими сотрудниками;
- б) обсуждение выводов, сделанных по результатам отобранных для проверки аудиторских заданий, с руководящими сотрудниками, отвечающими за такие задания;
- в) сообщение руководству аудиторской организации (индивидуальному аудитору) об установленных фактах;
- г) выдача рекомендации в целом и по отобранным для проверки аудиторским заданиям, а также сообщение о проведенных или планируемых мероприятиях по устранению недостатков;
- д) проверка реальности выполнения плановых мероприятий;
- е) определение необходимости изменения и (или) уточнения целей и процедур, применяемых аудиторской организацией в отношении внутреннего контроля качества, исходя из результатов наблюдения и других значимых факторов.

3.2. Обеспечение надлежащего качества работы в ходе конкретной аудиторской проверки

Для обеспечения надлежащего качества работы в ходе конкретной аудиторской проверки должны быть обеспечены процедуры контроля на протяжении всей проверки в отношении всех аудиторов, участвующих в работе.

Руководитель аудиторской проверки должен применять такие процедуры внутреннего контроля качества аудита, которые соответствуют целям и задачам проводимой аудиторской проверки. Он анализирует профессиональную компетентность тех аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу.

Все поручения должны даваться ассистентам аудитора таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа будет выполняться с должной тщательностью и той степенью профессиональной компетентности, которая необходима в данных обстоятельствах.

Руководитель должен давать четкие указания аудиторам и ассистентам аудитора, которым поручается работа, о проведении ими соответствующих аудиторских процедур. Для лучшего понимания сотрудники могут получать от руководителя информацию о таких аспектах, как характер деятельности аудируемого лица и возможные проблемы в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут повлиять на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Важными средствами доведения до сведения ассистентов аудитора указаний по проведению аудита являются план и программа аудита, смета затрат времени.

Помимо руководителя проверки контроль качества осуществляется сотрудниками, ответственными за проведение контроля.

Во время проведения аудита такие сотрудники должны:

- 1) осуществлять контроль за ходом аудита, с тем, чтобы определить:
 - обладают ли ассистенты аудитора необходимыми навыками и компетентностью для выполнения порученных им заданий;
 - понимают ли ассистенты аудитора указания по проведению аудита;
 - выполняется ли работа в соответствии с общим планом и программой аудита;
- 2) получать информацию и рассматривать важные вопросы и области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе проведения аудита, осуществлять оценку их важности и необходимость внесения соответствующих изменений в общий план и программу аудита;

3) устранять расхождения в профессиональных суждениях работников.

Работа, выполняемая каждым ассистентом аудитора, проверяется работниками, имеющими, по крайней мере, равный уровень компетентности, по следующим вопросам:

- а) была ли работа выполнена в соответствии с программой аудита;
- б) были ли выполненная работа и полученные результаты надлежащим образом документально оформлены;
- в) были ли все важные аспекты аудита урегулированы и отражены в аудиторских выводах;
- г) были ли достигнуты цели аудиторских процедур;
- д) соответствуют ли сделанные выводы результатам выполненной работы и подтверждают ли они аудиторское мнение.

В ходе контроля проверяются следующие вопросы:

- а) выполнение общего плана и программы аудита;
- б) оценка неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, включая результаты тестов средств внутреннего контроля и поправки (если таковые имеются), внесенные в общий план и программу аудита в результате такой оценки;
- в) документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе, включая результаты консультаций;
- г) предлагаемые поправки и аудиторское заключение о финансовой отчетности.

Результаты проведенных процедур контроля подлежат документированию.

3.3. Внешний контроль качества.

Требования к контролю качества со стороны федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности

Наличие утвержденной руководством аудиторской организации системы контроля качества не дает полной гарантии того, что организация действительно осуществляет аудит с необходимым качеством. Поэтому действующим законодательством предусмотрен внешний контроль качества аудиторской деятельности, осуществляемый уполномоченным федеральным органом регулирования аудиторской деятельности и аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями в отношении своих членов.

Проверки, проводимые уполномоченным органом по контролю качества, направлены на создание предпосылок для осуществления аудиторской работы в соответствии с Кодексом профессиональной этики аудиторов, Федеральными и Международными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Орган по контролю качества аккредитованного профессионального аудиторского объединения осуществляет:

- организацию и систематическое проведение проверок качества;
- соблюдение методики контроля качества;
- профессиональную подготовку контролеров качества, отбор, обучение, повышение их профессионального уровня;
- ведение списка утвержденных контролеров качества;
- разработку необходимых рекомендаций для совершенствования системы контроля качества;
- проведение актуализации методик контроля и утвержденных контрольных листов;
- обобщение информации по всем проведенным проверкам контроля качества;
- составление ежегодного годового отчета о проведенных проверках;
- осуществление взаимодействия с государственными органами и профессиональными аудиторскими объединениями по вопросам внешнего контроля качества аудиторской деятельности;
- обеспечение конфиденциальности получаемой в ходе осуществления проверок информации.

Проверки, проводимые контролерами по контролю качества аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, должны осуществляться на следующих принципах:

- конфиденциальности;
- обязательности;
- независимости;
- беспристрастности и объективности;
- достаточности;
- доброжелательности.

Внешние проверки осуществляются в соответствии с разработанной программой, которая ставит перед контролером следующие цели:

- убедиться в том, что внутрифирменная система контроля качества достаточна для достижения целей в отношении гарантии качества;
- получить подтверждение того, что аудиторские организации и индивидуальные аудиторы ведут практику аудита в соответствии с применимыми профессиональными требованиями;
- убедиться в том, что если в результате проверки обнаруживаются недостатки, то планы по их устранению выполняются своевременно;
- помочь аудиторской организации (индивидуальному аудитору) определить области, где в целях достижения общего и последовательного повышения качества сотрудникам организации нужны обучение, руководящие указания или специально разработанные правила.

Внешняя проверка может включать в себя несколько последовательных этапов.

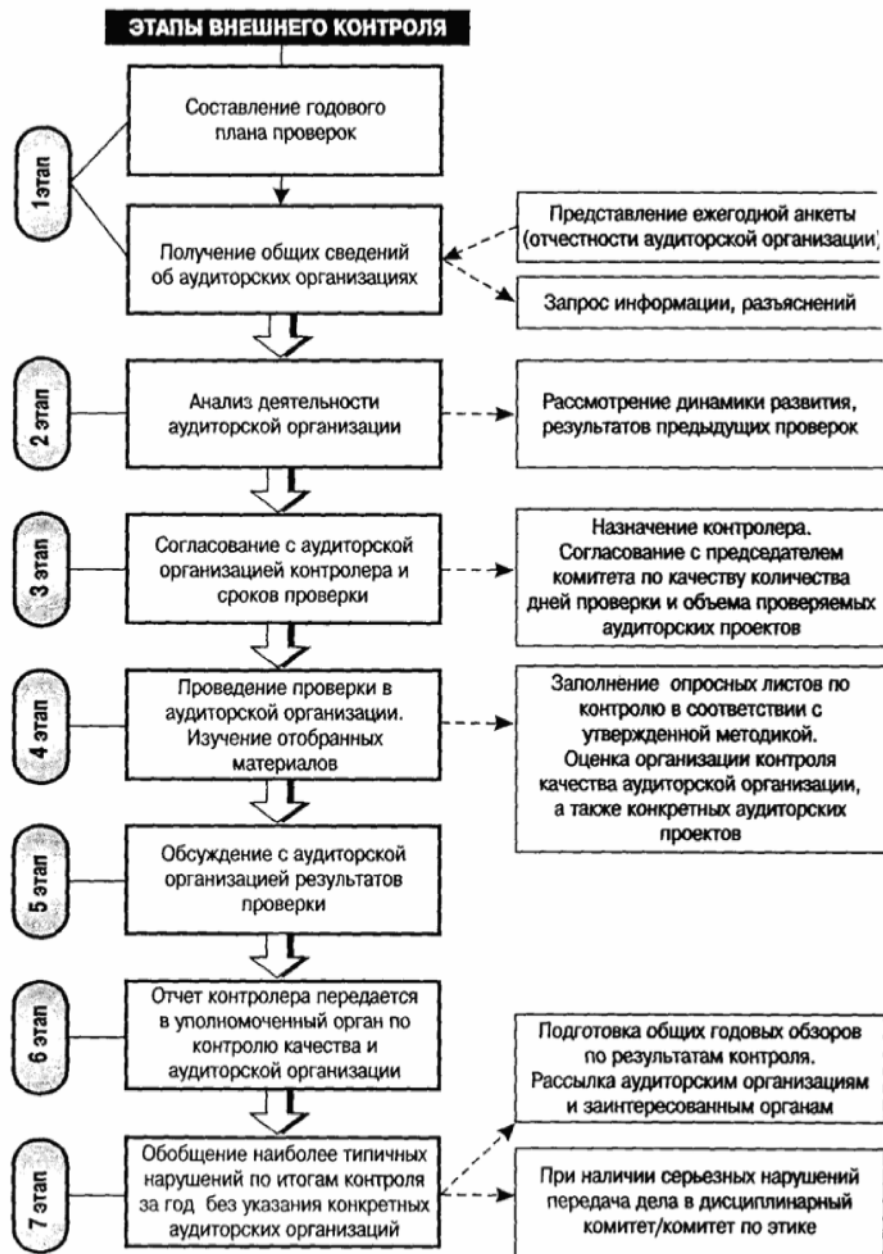
Один из возможных вариантов организации проверки представлен на схеме 1, использовавшейся при разработке по инициативе Совета по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации методических рекомендаций по осуществлению внешнего контроля качества аудиторских услуг аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями.

Программа внешней проверки качества может включать следующее:

- проверку соблюдения лицензионных требований и условий;
- проверку наличия разработанных и принятых внутрифирменных стандартов;
- исследование внутрифирменной системы контроля качества и ее эффективности;
- оценку практического осуществления всех этапов аудиторской проверки (от принятия клиента до завершения аудита и выдачи аудиторского заключения при правильном и полном оформлении рабочей документации в соответствии с нормативными документами аудита);
- оценку системы подбора кадров и программы повышения квалификации сотрудников;
- оценку других факторов, обеспечивающих необходимый уровень качества деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора) и выполняемых заданий по аудиту.

При осуществлении проверки качества могут изучаться следующие документы:

- учредительные и правоустанавливающие документы;
- лицензии, аттестаты аудиторов;



- внутрифирменные методики, инструкции, положения, формы рабочих документов и т. п.;
- рабочие документы, отчеты, аудиторские заключения, программы проверки и т.п.

Глубина анализа рабочих документов должна быть достаточной для того, чтобы достичь поставленных целей.

При определении необходимой глубины анализа контролер, анализирующий выполнение задания, должен обращать внимание на то, получил ли он достаточный и доказательный матери-1 i для формирования выводов.

По каждому анализируемому заданию контролер, выполняющий проверку, фиксирует следующие нарушения:

- выявлены какие-либо факты, которые заставляют считать, что проверяемая аудиторская организация (индивидуальный аудитор) не соблюдала свои же правила и процедуры в отношении гарантии качества;
- финансовая (бухгалтерская) отчетность во всех своих существенных аспектах не была проверена в соответствии с общепринятыми принципами, и следовательно, согласно применяемым правилам (стандартам) аудиторская организация (индивидуальный аудитор) не имела разумных оснований давать заключение;
- рабочая документация не подтверждает выданное заключение.

Для проверки должны быть отобраны необходимые аудиторские задания. Отбор заданий основывается на комплексной оценке риска аудиторской практики с учетом следующих факторов риска:

- задания в сложных отраслях, связанные с необходимостью привлечения специалистов по этим отраслям;
- большие и сложные задания, а также задания, связанные с высоким риском;
- задания, вызывающие большой общественный интерес;
- задания, выполняемые впервые;
- задания в областях, которые раньше не проверялись и не анализировались;
- задания, по окончании выполнения которых выдается модифицированное аудиторское заключение.

Отбор заданий для проверки производится контролером качества таким образом, чтобы выборка была репрезентативна и удовлетворяла достижению целей проверки.

Отобранные задания должны относиться к разряду таких, которые были выполнены в течение всего проверяемого периода. Следует проявить особое внимание и убедиться в том, что из совокупности не были выпущены задания, которые в момент отбора либо еще не окончены, но являются необычайно важными, либо приближаются к завершению и являются достаточно существенными.

Использование кратких характеристик задания рекомендуется в качестве вспомогательного метода в процессе отбора. Каж-

дому заданию присваивается ссылка, которая фиксируется в документе контролера по его краткой характеристике. Эта опознавательная система должна затем для справочных целей использоваться на протяжении всей проверки.

До того как начнется проверка, по каждому отобранному заданию нужно собрать все необходимые формы и документы (эти материалы должны быть доступны контролеру по прибытию в офис аудиторской организации (индивидуального аудитора)):

- текущие рабочие документы;
- рабочие документы из папки с постоянными материалами;
- письменные отчеты руководству и отчеты о внутреннем контроле;
- материалы переписки с клиентом.

Сразу после завершения проверки контролер качества должен провести обсуждение результатов ее проведения с руководителем аудиторской организации (индивидуальным аудитором). При этом контролеру следует изложить руководителю организации (индивидуальному аудитору) и обсудить с ним:

- ход проведенной проверки;
- существенные замечания;
- отмеченные сильные и слабые стороны в деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора);
- предложения по совершенствованию работы.

При обсуждении контролеру качества следует описать общую форму составления будущего отчета и согласовать с руководителем аудиторской организации (индивидуальным аудитором) предварительное содержание отчета, который предполагает доклад о проведенной проверке и выводы контролера.

В случае необходимости контролеры могут попросить дать исчерпывающие пояснения и комментарии по возникшим вопросам в отношении качества. Следует учитывать, что конкретные сведения и документы, полученные в ходе оказания аудиторских и сопутствующих аудиту услуг, могут быть представлены аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) для целей контроля качества только с письменного согласия экономических субъектов, в отношении которых проводился аудит или оказывались сопутствующие аудиту услуги.

При внешней проверке надежности системы контроля качества могут изучаться следующие вопросы:

- предполагаемые клиенты аудиторской организации (индивидуального аудитора) адекватно оцениваются для получения уверенности, что не будет отношений с клиентами, характеризующимися неприемлемо высокой степенью риска;
- аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) не будут поддерживать отношения с уже имеющимся клиентом, если такие отношения могут привести к нежелательным последствиям;

- консультации по профессиональным вопросам имеют место в тех случаях, когда они необходимы для обеспечения качественных результатов работы по аудиту;
- задания по аудиту адекватно планируются и контролируются руководством аудиторской организации (индивидуальным аудитором);
- за персоналом, назначенным для работы над заданиями по аудиту, осуществляется необходимый контроль со стороны ведущих специалистов;
- сотрудники аудиторской организации (индивидуального аудитора) всех уровней проходят необходимое повышение профессиональной квалификации;
- осуществляется наставничество, инструктаж и обучение на рабочем месте;
- независимость от клиентов, которым аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) оказывают аудиторские и другие услуги по подтверждению финансовой (бухгалтерской) отчетности, устанавливается в момент принятия работы над заданием и сохраняется в дальнейшем;
- работа над заданием ведется объективно, с наличием адекватной степени профессионального скептицизма;
- и в вопросах, требующих специальных знаний, персоналу, работающему над заданием, доступны в качестве консультантов другие специалисты аудиторской организации (индивидуального аудитора);
- потребность в кадрах прогнозируется своевременно, и в целях получения нужных человеческих ресурсов разрабатывается адекватный план развития;
- при наборе новых сотрудников, лица, отобранные для дальнейшего рассмотрения в качестве кандидатур на рабочие места, действительно имеют достаточную квалификацию и опыт;
- лиц, поступающих на работу в аудиторскую организацию (к индивидуальному аудитору), знакомят с их текущими обязанностями, а также с перспективами продвижения по службе;
- работа сотрудников оценивается на регулярной основе, и способ такой оценки дает возможность каждому сотруднику улучшить свою работу.

При проведении внешней проверки качества услуг необходимо оценить эффективность организации системы гарантии качества на уровне как всей аудиторской организации (у индивидуального аудитора), так и отдельных аудиторских заданий, исходя из следующих целей:

- оценить адекватность построенной в аудиторской организации (у индивидуального аудитора) системы внутреннего контроля полям и задачам аудиторской практики и масштабам деятельности;
- проверить соблюдение этических норм;
- удостовериться в наличии разработанных и принятых внутри-

фирменных стандартов аудита, своевременной актуализации применяемой методологии аудиторских услуг;

- получить подтверждения следования установленной методологии аудита на всех этапах аудиторской проверки (от этапа планирования услуги до ее завершения) в строгом соответствии с регулируемыми документами;
- выявить возможные отклонения в ходе выполнения конкретных аудиторских заданий;
- оценить систему подбора кадров и программу непрерывного профессионального обучения и повышения квалификации работников;
- оценить соблюдение требований поддержания должной профессиональной компетенции персонала и адекватной системы аттестации.

Результаты проверки должны убедить в наличии действенной системы внутрифирменного контроля качества и в том, что эта система эффективно функционирует.

В случае выявления в ходе внешней проверки качества работы аудитора фактов систематического нарушения требований нормативно-правовых актов или федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности к аудиторской организации могут быть применены соответствующие меры воздействия.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Каковы существующие процедуры контроля качества аудиторских услуг?
2. Назовите профессиональные требования к аудиторам.
3. Назовите порядок поручения заданий.
4. Назовите порядок делегирования полномочий.
5. Перечислите процедуры принятия и сохранения клиентов.
6. Каковы существующие процедуры внутрифирменного контроля качества аудита?
7. Каков порядок осуществления внешнего контроля качества аудита?

Раздел 2.

Организация аудиторской деятельности

Глава 4.

Организация подготовки аудиторской проверки

1. 1. Отбор клиентов аудиторскими организациями

При осуществлении аудиторской деятельности важным знаком не имеет выбор аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами) предприятий для проведения аудита.

Аудиторским организациям очень важно иметь взвешенную систему отбора и надежные критерии оценки потенциальных клиентов. Это позволит снизить риски в ходе аудиторской проверки и избежать значительных финансовых и моральных потерь.

Выделяются следующие основные приемы отбора клиентов аудиторскими организациями.

1. Определение целей аудиторской проверки, преследуемых данным клиентом, и возможного использования ее результатов. Пени проведения проверки могут быть самыми разнообразными: обязательный аудит в соответствии с требованиями законодательства; наличие проблем в учете, которым надо уделить особое внимание; необходимость проверки отчетности дочерних и зависимых компаний; проверка консолидированной отчетности и т.д. Поставленные цели влияют на объем аудиторских процедур, трудозатраты и стоимость проведения проверки.

2. Предварительная оценка потенциальной трудоемкости и сложности аудита, а также аудиторского риска. При предварительной оценке риска считается, что клиент обладает низким риском, если:

- существуют перспективы долгосрочного функционирования;
- финансирование стабильно;
- функционирует отлаженная система внутреннего контроля;
- в учете применяются консервативные, а не агрессивные подходы;
- финансовая отчетность составляется своевременно;
- руководство является честным и компетентным.

3. Определение репутации клиента и выяснение особенностей руководства предприятием. При изучении репутации клиента рассматривается отсутствие или наличие проигранных или незаконченных судебных дел, проблем с налоговыми и прочими государственными органами. При анализе особенностей руководства рассматривают состав совета директоров, перечень основных акционеров, с выделением их доли в акционерном

капитале, для определения фактических собственников организации и т. п.

4. Особенности бизнеса клиента. Здесь необходимо изучить отрасль деятельности и виды выпускаемой продукции (оказываемых услуг) для определения способности аудиторской организации провести проверку, а также необходимого количества специалистов требуемой специализации или дополнительных экспертов. Необходимо также заранее оценить возможность функционирования предприятия в последующем, чтобы установить, нет ли угрозы банкротства клиента. Устанавливается перечень основных покупателей и поставщиков для того, чтобы определить, нет ли зависимости от одного контрагента. Изучается финансовая информация о деятельности клиента: валюта баланса, дебиторская и кредиторская задолженность, собственный капитал, выручка, прибыль до налогообложения — для установления финансового положения и финансовой устойчивости предприятия.

5. Оценка причин смены предыдущего аудитора. Принимаются во внимание срок работы предыдущей аудиторской фирмы с данным клиентом, виды оказанных услуг, форма выданного аудиторского заключения и разногласия между аудитором и клиентом по форме составленного заключения, по проблеме отражения событий, произошедших до даты составления аудиторского заключения, или другим вопросам.

6. Выяснение характера взаимоотношений с третьими лицами: налоговыми органами, банками, партнерами, другими потребителями информации финансовой отчетности потенциального клиента. Очень важной является информация, получаемая от юристов, для установления фактических и потенциальных судебных разбирательств. При наличии высокой вероятности проигрыша судебных дел на существенные суммы, аудитор должен предупредить руководство предприятия-клиента о возможности выражения мнения с оговоркой или отрицательного мнения.

7. Наличие проблем, связанных с нарушением независимости аудиторов (родственной, имущественной, финансовой и т. п.).

Если результаты изучения указанных вопросов подразумевают высокий риск для аудиторской организации или поставленные клиентом задачи нереальны для выполнения, клиент не принимается на обслуживание.

Также аудиторская организация должна рассмотреть целесообразность заключения договора с клиентом при наличии следующих проблем: некомпетентность руководства предприятия; существование обстоятельств, свидетельствующих о фактах мошенничества и злоупотреблений; высокая текучесть кадров; низкая надежность системы внутреннего контроля; несоответствие системы учета нормативным требованиям; большой объем сомнительных, с точки зрения аудиторов, операций; ограничение объема аудиторской проверки.

12. Выбор аудиторских организаций предприятиями

При выборе аудиторской организации предприятия, как правило, руководствуются рекомендациями знакомых, деловых партнеров, имеющейся информацией в специальной литературе, информацией, полученной на семинарах, из рекламы и т. п. Причем от выбора дешевых аудиторских услуг предприятия постепенно переходят к услугам более качественным и, соответственно, более дорогим. Для того чтобы не ошибиться и найти оптимальное сочетание между двумя основными критериями: качеством и ценой, многие предприятия устраивают открытые конкурсы на проведение аудита.

В соответствии с Законом об аудиторской деятельности при проведении обязательного аудита в организациях, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, в том числе государственных унитарных и муниципальных предприятиях, заключение договоров на проведение обязательного аудита должны осуществлять только по итогам проведения открытого конкурса.

15 любом случае при проведении как обязательного, так и инициативного аудита выделяются общие основные критерии отбора аудиторских организаций:

- наличие лицензии — предприятию следует убедиться в том, ни аудиторская организация имеет действующую лицензию на соответствующий вид услуг;
- ответственность за качество аудита — это степень ответственности за качество своей работы, которую аудиторская организация готова взять на себя по договору на проведение аудита. Является одним из ключевых факторов выбора аудиторской организации;
- численность персонала и его опыт — определяет качество и сроки проведения проверки;
- уровень цен на услуги и наличие льгот — в существующих рыночных условиях цены на услуги в различных аудиторских организациях дифференцированы, поэтому предприятия имеют возможность выбора по этому критерию. Некоторые аудиторские организации предоставляют своим постоянным клиентам определенные льготы в цене на услугу, времени оказания услуги и т. п. Однако не следует забывать, что невысокая стоимость услуг зачастую может привести их к низкому качеству;
- наиболее крупные клиенты аудиторской организации — данный критерий является дополнительным подтверждением статуса организации, солидности и значимости на рынке аудиторских услуг;
- стаж работы на рынке — указанный критерий свидетельствует об имеющемся опыте;
- виды предоставляемых услуг — чем шире перечень услуг, которые предоставляет аудиторская организация, тем удобнее предприятию.

4.3. Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита

Документом, определяющим взаимоотношения, а также устанавливающим взаимопонимание между аудитором и предприятием, является письмо о согласии на проведение аудита.

Подготовка письма-обязательства определяется Российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита».

Письму-обязательству предшествует официальное предложение аудиторской организации с просьбой об оказании аудиторских услуг. Письмо-обязательство направляется исполнительному органу предприятия до заключения договора на проведение аудита во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора. Письмо-обязательство аудиторской организации документально подтверждает согласие на проведение аудита.

Предприятие письменно подтверждает свое согласие на условия аудита, предложенные аудиторской организацией. В этом случае условия письма остаются в силе в течение действия соглашения о проведении аудиторской проверки.

Если сторонами заключен долгосрочный договор, то письмо-обязательство ежегодно может не составляться.

Форма и содержание письма-обязательства аудиторской организации имеет ряд обязательных и дополнительных сведений, которые определяются особенностями предстоящей аудиторской проверки и пожеланиями клиента в части оказания дополнительных услуг, сопутствующих аудиту.

Письмо-обязательство содержит следующие обязательные указания об условиях аудиторской проверки:

- об объекте и цели аудиторской проверки, в частности, о порядке проведения проверки филиалов и подразделений проверяемого предприятия в случае их наличия;
- о законодательных актах и нормативных документах, на основании которых проводится аудит;
- о дополнительных вопросах, решаемых в ходе аудита;
- о форме отчетности аудиторской организации по результатам аудита;
- об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги;
- об обязательстве аудиторской организации по соблюдению коммерческой тайны;
- о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности проверяемого предприятия в связи с выборочным характером применяемых аудиторских процедур и несовершенством системы внутреннего контроля.

Письмо-обязательство содержит обязательные указания по обязательствам проверяемого предприятия:

- об ответственности проверяемого предприятия и его исполнительного органа за полноту и достоверность представленной документации и финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- об обеспечении свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и любой другой документации и информации, необходимой для проведения аудиторской проверки;
- о направлении организацией по просьбе аудитора писем в адрес дебиторов и кредиторов о подтверждении (неподтверждении) ими соответствующей задолженности;
- о невозможности оказывать давление на аудиторскую организацию в любой форме с целью изменения ее мнения о достоверности Финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемого предприятия.

По усмотрению аудиторской организации, учитывая пожелания клиента, дополнительно могут быть включены в текст письма-обязательства следующие сведения:

- общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала, наиболее крупных клиентах, членстве в российских и международных профессиональных объединениях;
- примерный календарный план проведения аудита;
- состав группы аудиторов;
- характеристика применяемых методов проведения проверки;
- условия оплаты аудита;
- согласие предприятия на использование результатов работы предшествующей аудиторской организации;
- предложение о дальнейшем развитии договорных отношений между аудиторской организацией и предприятием.

При повторном аудите аудиторская организация направляет письмо-обязательство проверяемому предприятию, если:

- присутствуют факты неправильного понимания руководством предприятия целей и масштаба аудита, ответственности аудиторской организации и предприятия;
- изменяются условия проведения проверки исполнительным органом предприятия;
- произошли изменения в составе руководства предприятия;
- значительно изменился профиль или масштабы деятельности предприятия;
- изменилось законодательство, влияющее на изложенные в письме-обязательстве положения.

4.4. Понимание деятельности экономического субъекта

Понимание деятельности проверяемого предприятия необходимо для того, чтобы идентифицировать и правильно оценивать события, операции, применяемые методы учета, которые оказы-

вают существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности и на ход проведения проверки. Поэтому до начала проведения аудита или оказания сопутствующих аудиту услуг аудитор должен подробно изучить деятельность проверяемого предприятия.

Соответствующее правило (стандарт) устанавливает требования, предъявляемые к аудиторской организации по получению информации о деятельности проверяемого предприятия.

Изучение деятельности проверяемого предприятия необходимо аудитору для понимания следующих факторов:

- экономической политики предприятия за отчетный период;
- учетной политики предприятия и ее соответствия осуществляемой деятельности;
- правильности применения нормативно-правовых актов, регулирующих операции, проводимые предприятием.

Понимание деятельности проверяемого предприятия подразумевает понимание в том числе экономической ситуации в стране и в отрасли и поведения проверяемого предприятия в существующих условиях.

Факторы, влияющие на финансово-хозяйственную деятельность предприятия, можно разделить на ряд групп. 1. Общие экономические:

- состояние экономики в целом (например, рост или спад производства);
- размер процентных ставок и возможности финансирования;
- уровень инфляции;
- государственная политика, в том числе денежно-кредитная, финансово-бюджетная, фискальная, финансовое стимулирование, тарифы, торговые ограничения;
- курсы иностранных валют и валютный контроль.

2. Отраслевые:

- состояние рынка и конкуренция;
- цикличность (сезонность) деятельности;
- изменения в технологии производства;
- предпринимательский риск;
- спад или расширение отрасли;
- неблагоприятные условия (например, падение спроса, проблемы с производственными мощностями, серьезная ценовая конкуренция);
- особенности бухгалтерского учета хозяйственных операций;
- основные экономические показатели и статистические данные;
- требования и проблемы, связанные с охраной окружающей среды;
- нормативно-правовая база.

3. Индивидуальные:

- корпоративная структура — частное, общественное, государственное предприятие;
- акционеры и третьи стороны (местная, зарубежная, деловая репутация и опыт);

- структура капитала (включая любые происходящие или запланированные изменения);
- организационная структура;
- цели и стратегические планы управления;
- приобретения, слияния или сокращение деятельности (запланированные или осуществленные в последнее время);
- источники и методы финансирования;
- состав совета директоров; деловая репутация и квалификация руководителей, входящих в совет; независимость от исполнительного органа и контроль за его деятельностью; периодичность проведения собраний; наличие службы внутреннего контроля и масштаб ее деятельности и т. д.;
- квалификация и репутация руководства предприятия; ротация персонала; ведущий персонал и его статус в организации; обеспечение бухгалтерии персоналом; система поощрительных вознаграждений и стимулов и т. п.

4. Экономические:

- характер деятельности организации (торговля, производство, импортные или экспортные операции и т. п.);
- местонахождение производственных объектов, складов, офисов;
- состояние рынка рабочей силы (местоположение, уровень заработной платы, коллективные договоры и т. п.);
- товары и рынки (основные клиенты и контракты, условия оплаты, доля рынка, конкуренты, экспорт, гарантии);
- основные поставщики товаров и услуг (например, долгосрочные контракты, стабильность снабжения, условия оплаты, импорт);
- запасы (количество, расположение);
- категории основных расходов;
- научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- законодательные и нормативные документы, оказывающие значительное влияние на деятельность предприятия;
- структура долгов, включая условия и ограничения;
- системы прогнозирования доходов и финансовых потоков;
- лизинг и прочие финансовые соглашения (кредиты, займы);
- доступность кредитов;
- операции с ценными бумагами.

До начала проверки аудиторская организация должна в целом понимать влияние на деятельность проверяемого предприятия основных факторов. Детальный анализ внутренних факторов проводится непосредственно в процессе проведения аудита.

До проведения проверки аудиторская организация должна получить первоначальные знания по вышеперечисленным факторам и оценить их достаточность для проведения аудита. Полученные знания аудитор использует в процессе планирования аудита.

Руководство проверяемого предприятия должно обеспечить полное и своевременное предоставление информации, необходимой для понимания его деятельности.

Основными методами получения знаний о деятельности проверяемого предприятия могут являться:

- изучение общеэкономических условий деятельности проверяемого предприятия;
- анализ региональных особенностей деятельности (географическое положение, экономические и налоговые условия региона);
- учет отраслевых особенностей деятельности;
- знакомство с организацией и технологией производства;
- сбор информации о персонале, ассортименте выпускаемой продукции, применяемых методах ведения бухгалтерского учета;
- сбор информации об организационной и производственной структурах, проводимой маркетинговой политике, основных поставщиках и покупателях;
- анализ деятельности проверяемого предприятия на рынке ценных бумаг;
- изучение взаимоотношений с филиалами и дочерними обществами, методов консолидации финансовой отчетности и порядка распределения прибыли, остающейся в распоряжении предприятия;
- сбор информации о юридических и финансовых обязательствах;
- знакомство с организацией системы внутреннего контроля.

При наличии в организации видов деятельности, требующих специальных знаний, аудитор должен определить, существует ли необходимость получения консультаций у других специалистов.

Источниками получения информации о проверяемом предприятии могут служить:

- официальные публикации в периодических изданиях, профессиональных, отраслевых и региональных журналах и монографиях;
- статистические данные, официальные отчеты предприятий;
- нормативные и законодательные акты, регламентирующие деятельность проверяемого предприятия;
- разъяснения и подтверждения, полученные от персонала;
- запросы третьим лицам;
- учредительные документы, протоколы собраний совета директоров и акционеров, контракты и договоры, финансовая (бухгалтерская) отчетность прошлых периодов, планы и бюджеты, положение о бухгалтерии, учетной политике, документообороте, рабочий план счетов и проводок, схема организационной и производственной структур;
- осмотр цехов, складов и служб проверяемой организации, а также опрос персонала, непосредственно не связанного со сферой учета;
- результаты проведения аналитических процедур, выявление необычных хозяйственных операций;
- результаты работы с привлеченными специалистами-экспертами;
- материалы налоговых проверок и судебных процессов.

4.5. Договор на оказание аудиторских услуг

Договор на проведение аудита является официальным документом, регламентирующим взаимоотношения между аудиторской организацией и предприятием. Данный договор не отличается от обычных договоров. Как и другие договоры, он юридически отражает и фиксирует согласованные интересы сторон. В то же время договор на аудит имеет и существенное отличие от других видов договоров.

Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый или долгосрочный характер. При заключении договора на длительный срок его предметом могут выступать одновременно услуги по проведению аудита, а также сопутствующие аудиту услуги.

Когда договору предшествует письмо-обязательство о согласии на проведение аудита, в тексте договора излагается описание существенных условий будущего сотрудничества, прав и обязанностей сторон.

В договоре раскрываются следующие основные аспекты и существенные условия.

1. Предмет договора на оказание аудиторских услуг.
2. Условия оказания аудиторских услуг — цель оказания аудиторских услуг и объекты аудита, сроки и этапы оказания аудиторских услуг, ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых оказываются аудиторские услуги.
3. Права и обязанности аудиторской организации — необходимость неукоснительного соблюдения требований законодательства Российской Федерации, самостоятельного определения форм и методов аудиторской проверки; возможность проверки любой документации предприятия, необходимой для проведения аудита, доступа в систему компьютерной обработки данных, получения по письменному запросу необходимой для осуществления аудиторской проверки информации от третьих лиц, отказ от проведения аудиторской проверки или отказа от выражения мнения о достоверности проверяемой отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления предприятием необходимой документации, обращения к стороннему консультанту или эксперту в случае появления такой необходимости, требование обеспечения сохранности документов, получаемых и ходе аудиторской проверки, и неразглашения их содержания без согласия собственника и т. п.
4. Права и обязанности проверяемого предприятия — необходимость создания аудиторам условий для своевременного и полного проведения проверки и оказания услуг, предоставления им всей необходимой документации, обеспечения доступа в систему компьютерной обработки информации, а также выдачи по запросу аудиторов разъяснений и объяснений в устной и пись-

менной форме, получения от аудиторских организаций информации о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита, в том числе являющихся основаниями для аудиторских замечаний и выводов, оперативного устранения выявленных в ходе аудиторской проверки нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, запрета любых действий с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки и т. п.

5. Стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг.

6. Ответственность сторон и порядок разрешения споров. Дополнительно по желанию сторон в текст договора могут быть включены: примерный календарный план оказания аудиторских услуг и состав группы аудиторов, общая характеристика применяемых методов проведения проверки, уровень существенности возможных ошибок, устанавливаемый при проведении аудита, порядок оплаты дополнительных расходов, возникающих в ходе оказания аудиторских услуг, и т. п.

В договоре должны быть указаны номер и дата выдачи лицензии на право осуществления аудиторской деятельности, а также орган, выдавший лицензию аудиторской организации.

Пример письма-обязательства аудиторской организации о согласии на проведение аудита, приведенный в правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита»

Бланк
или угловой штамп
аудиторской организации

Официальное наименование
экономического субъекта,
ФИО и должность ответственного лица

Исходящий № [...],
дата подписания

Письмо-обязательство
о согласии на проведение аудита

Глубокоуважаемый [...] !

Настоящим официально подтверждаем принятие Вашего предложения о проведении аудиторской проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности [наименование экономического субъекта]. Согласно действующим положениям и нормам аудита, проверке будут подвергнуты бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, приложения к балансу, регистры бухгалтерского

учета и отдельные первичные документы за [период, за который проводится аудит].

Аудит проводится нами в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации [указываются законодательные и нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность и порядок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности]. Целью аудита является выражение мнения аудиторской организации о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности [наименование экономического субъекта] за [данный год или иной отчетный период] во всех существенных аспектах. В ходе аудита будет также проверена деятельность [перечень филиалов, подразделений и дочерних фирм экономического субъекта, подлежащих аудиту]. Для обоснования своих выводов мы используем ряд тестов и процедур проверки достоверности и достаточности учетной информации, состояния внутреннего контроля, в реализации которых надеемся на помощь работников Вашей организации.

Ввиду большого объема подлежащих аудиту документов, выборочного характера тестов и других свойственных аудиту ограничений, имеется определенный риск необнаружения отдельных ошибок и неточностей. Мы сделаем все, чтобы свести данный риск к разумному минимуму, но (как это общепринято в аудите) гарантировать абсолютную точность выводов не можем. О выявленных отклонениях в бухгалтерском учете и отчетности от установленного порядка, равно как об обнаруженных нами фактах преднамеренных искажений бухгалтерской отчетности, Вы будете проинформированы нашим письменным отчетом.

Кроме того, мы можем оказать Вам следующие дополнительные услуги по Вашему поручению [перечень].

Мы будем нести ответственность по оказываемым услугам в порядке, определенном действующим законодательством об аудиторской деятельности и договором на проведение аудита.

Мы берем на себя обязательство по соблюдению коммерческой тайны Вашей организации.

Напоминаем Вам об ответственности исполнительного органа [наименование экономического субъекта] за составление бухгалтерской отчетности, включая соответствующее отражение первичных данных учета, обеспечение адекватности бухгалтерских записей и внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики. Мы просим от руководства [наименование экономического субъекта] письменного подтверждения достоверности и полноты представленной для аудита информации.

Надеемся на всестороннее сотрудничество с Вашим персоналом и на то, что в наше распоряжение будут предоставлены бухгалтерская документация, компьютерные базы данных и любая другая информация, необходимая нам для проведения полноценной аудиторской проверки. Вашей обязанностью также является направление в адреса дебиторов и кредиторов писем о подтверждении (неподтверждении) ими соответствующей задолженности по предоставленному нами перечню.

Рассчитываем, что на наших сотрудников не будет оказываться давление в любой форме с целью изменения нашего мнения о достоверности Вашей бухгалтерской отчетности. Нарушение данного условия является, согласно принятым в аудите нормам, основанием для досрочного прекращения нами договора на проведение аудита.

Стоимость оказываемых услуг определяется в зависимости от времени, требуемого для проведения аудита, исходя из почасовых ставок, применяемых [наименование аудиторской организации]. Оплата отдельных видов работ может изменяться в соответствии со степенью ответственности, опытом и требуемым уровнем квалификации аудиторов. Порядок и сроки осуществления расчетов будут определены в договоре на проведение аудита.

Просим Вас подписать и вернуть приложенную копию данного письма с указанием ее соответ-

ствия Вашему пониманию соглашений по аудиту достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности или направить нам замечания по его содержанию.

Руководитель аудиторской организации
[подпись, ФИО, должность, дата]

С условиями проведения аудиторской проверки достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности согласен.

Руководитель исполнительного органа экономического субъекта

[подпись, ФИО, должность, дата]

Задания для самопроверки

1. Опишите порядок отбора клиентов аудиторскими организациями.
2. Опишите порядок выбора аудиторских организаций предприятиями.
3. Объясните значение письма-обязательства аудиторской организации о согласии на проведение аудита.
4. Назовите основные методы получения информации о деятельности проверяемого предприятия.
5. Назовите существенные условия и основные аспекты договора на оказание аудиторских услуг.

Глава 5.

Планирование аудиторской проверки

5.1. Планирование аудита

Планирование аудита — это разработка общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Характеристика планирования и основные требования к нему определены в правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

В Российской Федерации действует Федеральное правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита».

В международной практике применяется Международный стандарт— МСА № 300 «Планирование».

Целью планирования является обеспечение эффективности проведения аудита.

Планирование основывается на следующих принципах:

- комплексность;
- непрерывность;
- оптимальность.

Принцип комплексности предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех процедур планирования.

Принцип непрерывности выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам. Одновременно непрерывность означает, что планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в зависимости от меняющихся обстоятельств или неожиданных результатов, полученных в ходе выполнения аудиторских процедур.

Принцип оптимальности заключается в том, что в процессе планирования следует обеспечить вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.

Конкретное содержание и продолжительность планирования зависят от множества факторов. Определяющим среди них является первичность проведения аудита. При проведении проверки в течение первого года применяются расширенные процедуры планирования. При проведении повторных проверок аудируемого лица процедуры планирования могут изменяться в сторону упрощения.

Процесс планирования направлен на достижение следующих основных результатов:

- 1) выбор наиболее эффективных и экономичных процедур аудита, применение которых позволит получить необходимые доказательства для выражения аудиторского мнения;
- 2) формирование аудиторской группы, включающей в себя персонал разной квалификации, способный решить цели аудиторской проверки;
- 3) подготовка гибкого бюджета времени проверки;
- 4) синхронизация выполнения аудита с общим планом работ аудиторской организации;
- 5) создание условий для максимального использования всех ресурсов, включая штат, информацию, электронные ресурсы;
- 6) удовлетворение ожиданий пользователей.

Выбор эффективных и экономичных процедур аудита проводится в несколько этапов. Так, планирование аудита включает следующие основные этапы:

- 1) ознакомление с бизнесом предприятия;
- 2) подготовка и составление общего плана аудита;
- 3) подготовка и составление программы аудита.

На первом этапе происходит ознакомление аудитора с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия.

Источниками получения информации о предприятии являются:

- устав предприятия;
- документы о регистрации предприятия;
- протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления предприятием;
- документы, регламентирующие учетную политику предприятия и внесение изменений в нее;
- финансовая (бухгалтерская) отчетность;
- статистическая отчетность;
- документы планирования деятельности предприятия (планы, сметы, проекты);
- контракты, договоры, соглашения;
- отчеты внутренних аудиторов;
- внутрифирменные инструкции;
- материалы налоговых проверок;
- материалы судебных и арбитражных исков;
- документы, регламентирующие производственную и организационную структуру предприятия, список его филиалов и дочерних компаний;
- сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом предприятия;
- информация, полученная при осмотре производственных площадей и территории предприятия, его основных участков, складов и т. п.

Полученная информация используется для определения уровня существенности, оценки риска аудита и объектов проверки.

Разработка плана и программы аудита основываются на данных, полученных на первом этапе планирования.

План аудита — это документ, описывающий предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки.

Он служит основой для разработки и реализации программы аудита.

В связи с этим план аудиторской проверки должен отвечать следующим требованиям:

- быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита;
- учитывать масштаб и специфику деятельности аудируемого лица;
- соответствовать сложности проверки;
- ориентироваться на применение конкретных методик.

При разработке плана аудита аудитору необходимо оценить:

- 1) масштаб деятельности аудируемого лица, в том числе общие экономические и отраслевые факторы, особенности деятельности, общий уровень компетентности руководства;

2) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе учетную политику и организацию системы внутреннего контроля;

3) риск и существенность, в том числе ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;

4) характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, в том числе относительную важность различных разделов учета для проведения аудита, влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей, существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и возможное влияние результатов его контроля на процедуры внешнего аудита;

5) координацию и направление деятельности, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе привлечение других аудиторских организаций к проверке, необходимость участия экспертов;

6) прочие аспекты, в том числе организационную структуру предприятия, например, количество территориально обособленных подразделений и их пространственную удаленность друг от друга, существование аффилированных лиц.

Составной частью общего плана являются положения по планированию управления и контроля качества выполняемого аудита. Планируемыми элементами, позволяющими осуществлять внутренний контроль, принято считать следующие:

- численность и квалификацию auditors, привлекаемых к проведению аудита;
- распределение auditors в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита;
- инструктирование auditors, привлекаемых к проверке, об их обязанностях;
- контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы, в том числе за ведением рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;
- разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур.

При планировании состава специалистов, входящих в аудиторскую группу, аудиторская организация обязана учитывать:

- бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита: подготовительного, основного и заключительного;
- предполагаемые сроки работы группы;
- количественный состав группы;
- должностной уровень членов группы;
- преемственность персонала группы;
- квалификационный уровень членов группы.

План может быть составлен с использованием одного из двух методов:

1 — корректировка укрупненного плана аудита;

2 — подготовка индивидуального плана.

При использовании первого подхода разрабатывается план широкого содержания, используемый для всех проводимых проверок, с внесением в него уточнений, отражающих особенности проверяемого предприятия.

При использовании второго подхода план аудита создается индивидуально для каждого проверяемого предприятия.

В процессе аудита могут возникнуть обстоятельства, влияющие на изменение запланированных аудиторских процедур. В этом случае план подлежит уточнению и корректировке.

Одна из возможных форм плана приведена ниже.

План аудита

Проверяемое предприятие	
Период аудита	
Количество человеко-часов	
Руководитель аудиторской группы	
Состав аудиторской группы	
Планируемый аудиторский риск	
Планируемый уровень существенности	

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание

Программа аудита — это документ, определяющий характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.

Программа аудита является развитием плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана.

Программа, с одной стороны, является инструкцией для работы членов аудиторской группы, с другой — служит средством контроля качества работы для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы.

Программа аудита оформляется документально и включает в себя перечень тестов средств контроля и аудиторских процедур

по существу. Каждая аудиторская процедура, запланированная к осуществлению, обозначается в ней кодом. Коды программы используются аудиторами при подготовке рабочих документов.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, чтобы выявить существенные недостатки средств контроля.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для детальной проверки.

В зависимости от изменений условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться.

Одна из возможных форм программы приведена ниже.

Программа аудита

Проверяемое предприятие	
Период аудита	
Количество человеко-часов	
Руководитель аудиторской группы	
Состав аудиторской группы	
Планируемый аудиторский риск	
Планируемый уровень существенности	

№ п/п	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора

Представитель аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от ее имени:

(подпись) (ФИО)

Руководитель аудиторской группы:

(подпись) (ФИО)

5.2. Существенность в аудите

Выборочность аудиторских проверок приводит к необходимости производить оценку достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности только в аспекте существенности. Искажение или ошибка в отчетности являются существенными, если их величина может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями этой отчетности.

Существенность — это свойство информации, которое делает ее способной влиять на экономическое решение разумного пользователя такой информации.

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, примите на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности.

На практике предварительное суждение об уровне существенности для финансовых отчетов в целом — это совокупный уровень ошибок, которые следует признать важными при проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Ошибки ниже этого уровня могут рассматриваться как несущественные, т. е. не вводящие пользователей в заблуждение.

Аудитор оценивает уровень существенности исходя из своего профессионального суждения.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее, как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание.

Примерами качественных искажений могут являться недостаточное или неадекватное описание учетной политики или отсутствие раскрытия информации о нарушении законодательных требований.

Аудитор должен рассмотреть возможность искажений в отношении системных незначительных величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций, помогает аудитору решить такие вопросы, как, например, какие показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности проверять, в каком объеме использовать выборочную проверку и аналитические процедуры. Это позволяет аудитору выбрать аудиторские процедуры, которые, как предполагается, в сово-

купности снизят аудиторский риск до приемлемого уровня. Большинство аудиторов считает, что приемлемый уровень существенности составляет примерно 5% от оборотов и сальдо по отдельному счету.

5.2.1. Методы определения уровня существенности

Предварительная оценка уровня существенности производится по группе важных показателей, выявленных на основании изучения деятельности предприятия и профессионального суждения аудитора.

Общими требованиями при выборе показателей для планирования уровня существенности являются:

- определение единой и стабильной базы для расчета;
- выбор показателей активов и/или финансовых результатов, доходов.

При определении уровня существенности для конкретных объектов проверки уровень существенности необходимо определять для:

- отдельных операций;
- показателей оборотов и остатков по счетам;
- выявленных искажений.

В теории и на практике используются различные методы определения существенности. Наибольшее распространение получили следующие:

- путем расчета среднего уровня показателей, определяемых по установленным правилам относительно выбранных аудиторами базовых величин;
- путем ранжирования с использованием профессионального суждения относительно базовых величин, исходя из их существенности для конкретной финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- путем выбора одного из двух показателей — валюты баланса или выручки.

Применение любого метода должно давать приблизительно одни и те же результаты.

На практике первоначально определяется обобщающий уровень существенности, который затем переоценивается относительно конкретных объектов проверки.

Используемые методы должны отвечать критериям:

- непротиворечивости, обеспечивающей возможность последовательного применения;
- единообразия;
- простоты и ясности;
- эффективности организации труда.

Количественной характеристикой существенности является ее уровень, т. е. предельно допустимое значение ошибки в бухгалтерской отчетности.

Аудитор определяет абсолютное значение уровня существенности на основе наиболее важных (базовых) показателей отчетности, характеризующих ее достоверность.

Система базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности устанавливается аудиторскими организациями самостоятельно.

Принятая система должна быть закреплена внутрифирменными стандартами.

За основу могут быть взяты, например, следующие показатели:

- стоимость активов бухгалтерского баланса;
- объем продаж в денежном выражении;
- себестоимость продаж;
- финансовый результат деятельности за проверяемый период.

Может рассчитываться как единый показатель уровня существенности для конкретной проверки, так и различные уровни существенности для определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Единый уровень существенности может распределяться на статьи проверяемой отчетности различными методами: весовым или пропорциональным.

При применении весового метода значениям уровней существенности по статьям отчетности присваиваются ранги в зависимости от значимости элемента в отчетности, на основе которой они были рассчитаны. По результатам ранжирования для каждого элемента рассчитывается его весовое значение с учетом и качений вероятности, выраженных в процентах.

Таблица 1

Пример расчета весовых значений для различного числа элементов

варианты	Количество показателей	Ранги				
		1	2	3	4	5
1 вариант	5 элементов	0,36	0,28	0,2	0,12	0,04
2 вариант	4 элемента	0,44	0,31	0,19	0,06	—
3 вариант	3 элемента	0,56	0,33	0,11	—	—
4 вариант	2 элемента	0,67	0,33	—	—	—

Произведение промежуточных значений существенности на весовые показатели используется для последующего расчета уровня существенности.

Величина уровня существенности определяется как средневзвешенное значение от промежуточных величин существенности с учетом важности каждой из них.

При пропорциональном методе распределения обобщенный уровень существенности распределяется по статьям пропорционально их весовому значению в итоге баланса.

Определенный уровень существенности возможных ошибок, устанавливаемый при проведении аудита, целесообразно определить в условиях договора на проведение аудита.

Существенность в аудите имеет не только количественную, но и качественную характеристику, предполагающую оценку проведения хозяйственных операций с позиций качества. Например, аудитор должен определить, имеют ли выявленные нарушения соблюдения требований различных нормативных актов в процессе деятельности (осуществление лицензируемой деятельности при отсутствии лицензии или по лицензии с истекшим сроком действия, принятие к исполнению и учету неправильно оформленных первичных документов и т. п.) существенный характер.

Качественная оценка всегда сопровождается некоторым субъективизмом. Оправданность такого подхода базируется на использовании принципа аудиторского профессионального суждения, подтвержденного соответствующим опытом работы.

Уровень существенности применяется на всех этапах аудита (при планировании, в ходе его выполнения и завершения).

Таким образом, существенность в аудите выступает количественным и качественным критерием, используемым для определения областей проверки, интенсивности ее проведения, оценки выявленных отклонений и связанных с ними рисков.

5.2.2. Взаимосвязь существенности и аудиторского риска

В процессе проведения аудита аудитор обязан оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

Между существенностью и аудиторским риском наблюдается обратная зависимость, т. е. чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот.

Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур.

Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля, либо снизив риск обнаружения искажений путем изменения

характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу.

Взаимосвязь риска и существенности проявляется в том числе при оценке влияния выявленных в ходе аудита искажений на Финансовую отчетность.

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут быть существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Руководитель вправе внести поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

В том случае, если поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность не вносятся, а результаты дополнительных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения.

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором. По мере того, как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур.

Оценка существенности на стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может быть вызвано новыми обстоятельствами или изменением информированности аудитора по результатам аудита.

Например, если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение аудируемого лица. Если фактические результаты деятельности и финансовое положение окажутся в значительной степени отличными от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться. Кроме того, аудитор при планировании своей работы может намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на уровне более низком, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита. Это может быть сделано в целях уменьшения вероятности обнаружения искажений, а также в целях предоставления аудитору некоторой степени безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита.

5.3. Аудиторский риск. Виды риска

Важным моментом при подготовке плана и программы аудита является оценка риска аудитора.

Аудиторский риск — это субъективно установленный уровень риска, который готов взять на себя аудитор. Если аудитор определит для себя меньший уровень аудиторского риска, то это будет означать, что он стремится к большей уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок.

Нулевой риск означает полную уверенность аудитора в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок. Однако аудитор не может гарантировать полного отсутствия существенных ошибок.

На величину приемлемого аудиторского риска могут влиять следующие основные факторы:

- уровень компетентности аудитора;
- финансовое состояние аудитора;
- степень доверия внешних пользователей к финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- масштаб бизнеса предприятия;
- организационно-правовая форма предприятия;
- форма собственности и распределение долей в уставном капитале предприятия;
- характер и сумма обязательств предприятия;
- уровень внутреннего контроля предприятия;
- вероятность банкротства предприятия и т. д.

Аудиторский риск состоит в том, что высказанное мнение о достоверности аудируемой отчетности может оказаться неверным. Аудитор всегда должен стремиться к максимальному снижению риска путем учета всевозможных факторов при планировании аудита.

Принято выделять следующие основные виды риска.

Таблица 2

Показатель	Определение
Аудиторский или общий риск	Риск того, что аудитор сделает неправильный вывод на основе выполненных им аудиторских процедур
Внутренний риск	Риск, возникающий в связи с внутренними особенностями осуществления деятельности предприятием и влиянием на нее окружающей среды, которые невозможно проверить средствами внутреннего контроля. Например, риск аудиторской ошибки при проверке предприятий со сложной организационной структурой выше, чем риск такой ошибки при проверке малого предприятия.

Показатель	Определение
	Риск аудиторской ошибки при проверке предприятий, осуществляющих виды деятельности в различных отраслях, выше, чем при проверке однопрофильного предприятия, так как внешняя среда в первом случае более широкая
Риск контроля	Риск того, что внутренний контроль не предотвратит или не выявит существенных ошибок
Риск необнаружения	Риск того, что процедуры, выполняемые аудитором в ходе проверки, не выявят существенных ошибок

Таблица 3

Области изучения при оценке внутреннего риска

Область риска	Факторы возрастания степени риска
Отрасль деятельности	Многопрофильность деятельности. Сложное экономическое положение отрасли. Монопольность производства. Новое производство. Наличие специфических особенностей бизнеса
Организация бизнеса	Наличие существенного объема постоянно повторяющихся операций, требующих контроля. Наличие крупных разовых нестандартных операций, требующих соответствующих знаний. Наличие операций неоднозначно трактуемых законодательством
Общая политика	Агрессивное ведение бизнеса
Перспектива развития	Приобретение новых предприятий. Наличие крупных финансовых вложений
Управленческая структура	Неправильно установленные взаимосвязи между задачами, решаемыми разными отделами и управлениями. Децентрализация управления. Отсутствие единой структуры. Разветвленная структура. Территориальная разобщенность
Применяемая система бухгалтерского учета	Отсутствие учетной политики или ее недостаточная конкретность

Существуют два основных метода оценки аудиторского риска: количественный и оценочный.

Количественный метод предполагает расчет риска по формуле:

$$AP = BP \cdot KP \cdot HP,$$

где AP — аудиторский риск, BP — внутренний риск, KP — риск контроля, HP — риск необнаружения.

Данная формула описывает взаимосвязи между тремя видами риска.

Общий аудиторский риск зависит от оценок каждой из составляющих риска.

При оценке риска контроля принято считать, что чем выше уровень надежности внутреннего контроля, тем ниже риск аудитора. В то же время аудитор никогда не должен в полной мере полагаться на систему внутреннего контроля предприятия. Ошибки в бухгалтерском учете всегда возможны, поскольку ни одна система внутреннего контроля не может быть эффективной на 100%.

Для определения, плохо или хорошо работает система внутреннего контроля, аудитору необходимо определить верность ее концепции.

На основе модели аудиторского риска можно сделать вывод о том, что существует прямая зависимость между аудиторским риском и риском необнаружения, а также обратная зависимость между приемлемым аудиторским риском и планируемым количеством подлежащих сбору доказательств. Например, если аудитор решает снизить уровень аудиторского риска, то тем самым он сокращает риск необнаружения и увеличивает количество подлежащих сбору свидетельств.

Как переоценка, так и недооценка риска необнаружения может привести к финансовым или имиджевым потерям для аудитора. Таким образом, правильная оценка риска необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора.

Таблица 4

Взаимосвязь между видами аудиторского риска

Оценка внутреннего риска	Оценка риска контроля		
	Высокий	Средний	Низкий
	Допустимый уровень риска необнаружения		
Высокий	Низкий	Низкий	Средний
Средний	Низкий	Средний	Средний
Низкий	Средний	Средний	Высокий

Оценочный метод определения риска строится на профессиональном суждении и понимании взаимосвязей различных типов рисков. Например, при высоком уровне внутреннего риска и риска контроля аудитору необходимо увеличить количество аудиторских процедур с целью снижения до минимума величины риска необнаружения и таким образом получить приемлемый размер общего аудиторского риска.

В современных условиях следует учитывать также риски компьютерной обработки данных (КОД).

Применение системы КОД существенно влияет на организационную структуру предприятия, внося следующие риски в сипе му бухгалтерского учета и внутреннего контроля:

- концентрация функций управления;
- концентрация данных и программ для их обработки.

Концентрация (сосредоточение) базы данных в одном или нескольких местах, где она обычно хранится вместе с программами, обеспечивающими доступ к ней, повышает риск утери информации и несанкционированного доступа к ней.

Использование системы КОД изменяет процедуры записи учетных данных и расширяет круг лиц, которые получают доступ к бухгалтерским записям. Это может привести к появлению следующих рисков:

- отсутствие первичных документов;
- отсутствие возможности наблюдения за разносткой учетных данных по регистрам, их закрытием и составлением отчетности;
- отсутствие регистров учета;
- доступ к базе данных и программам системы КОД несанкционированных пользователей.

Внутренний контроль в условиях применения системы КОД должен сочетать обычные методы контроля, применимые в отсутствие системы КОД, и специальные программные средства контроля. Все используемые средства контроля за системой КОД можно разделить на общие и специальные.

Общие средства контроля представляют собой процедуры проверки правил системы КОД, а также надежности функционирования системы КОД. Они могут включать в себя следующие процедуры:

1) организационный и управленческий контроль, который предусматривает создание инструкций и правил для различных контрольных функций и системы разделения полномочий при их выполнении, например правил ввода информации;

2) контроль за поддержанием и развитием системы КОД, который состоит в проверке того, что все изменения, вносимые в систему, и операции с ней надлежащим образом разрешены (применение такого контроля необходимо в случаях тестирования, внесения изменений, внедрения новых систем КОД, предоставления доступа к их документации);

3) операционный контроль, который предполагает проверку

того, что система КОД выполняет только авторизованные операции, доступ к ней имеют только лица, обладающие на это разрешением, и ошибки в обработке данных определяются и исправляются;

4) контроль за программным обеспечением, который предполагает проверку того, что используется только разрешенное и эффективное программное обеспечение (с этой целью анализируется система визирования, тестирования, проверки, внедрения и документирования новых систем и модификаций уже действующих, а также ограничения на доступ к документации о них только лицам, имеющим специальное разрешение);

5) контроль за вводом и обработкой данных, который заключается в проверке того, что существует система предварительного визирования операций до их ввода в систему КОД, и ввод информации возможен только теми лицами, которые имеют на это соответствующие разрешения.

Специальный контроль за применением системы КОД в системе бухгалтерского учета предприятия предусматривает специальные проверочные процедуры, позволяющие удостовериться, что все бухгалтерские операции должным образом авторизуются и отражаются в учете своевременно и без ошибок. К проверочным процедурам относят:

- 1) контроль за вводом информации;
- 2) контроль за обработкой и хранением информации;
- 3) контроль за выводом информации.

Аудитор должен протестировать систему внутреннего контроля за системой КОД, если предполагается, что без проверки невозможно получить достаточную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность проверяемого предприятия не содержит существенных искажений.

5.4. Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита

Масштаб и особенности системы внутреннего контроля, а также степень их формализации должны соответствовать размерам предприятия и особенностям его деятельности.

В том случае, если аудитор убеждается, что он может опереться на соответствующие средства контроля, он получает возможность проводить аудиторские процедуры менее детально. Он также может внести изменения в суть применяемых аудиторских процедур и в предполагаемые затраты времени на их осуществление.

Система внутреннего контроля должна включать в себя:

- надлежащую систему бухгалтерского учета;
- контрольную среду;
- отдельные средства контроля.

Под контрольной средой понимаются осведомленность и практические действия руководства предприятия, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, например:

- стиль и основные принципы управления;
- организационная структура предприятия;
- распределение ответственности и полномочий;
- осуществляемая кадровая политика;
- порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности или внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- соответствие хозяйственной деятельности предприятия в целом требованиям действующего законодательства.

Эффективная организационная структура предприятия предполагает оправданное разделение ответственности и полномочий сотрудников. Она должна по возможности препятствовать попыткам отдельных лиц нарушить требования контроля и обеспечивать разделение несовместимых функций. Функции со-и рудника считаются несовместимыми, если их сосредоточение с одного лица может способствовать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений и затруднять обнаружение таких ошибок и нарушений.

Как правило, подлежат распределению между различными лицами следующие функции:

- непосредственный доступ к активам предприятия;
- разрешение на осуществление операций с активами;
- непосредственное осуществление хозяйственных операций;
- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

При планировании аудита следует учитывать, что любая система внутреннего контроля обладает неизбежными ограничениями:

1) при организации системы контроля всегда учитывается, что затраты на осуществление контрольных мероприятий должны быть меньше тех экономических выгод, которые дает их применение;

2) человеку свойственно делать ошибки по небрежности, из-за рассеянности, неверных суждений или недопонимания инструктивных материалов;

3) возможно умышленное нарушение системы контроля в результате сговора сотрудников между собой или с третьими лицами.

Осуществление внутреннего контроля предполагает выполнение определенных процедур, таких как:

- 1) арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей;
- 2) проведение сверок расчетов;
- 3) проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала;

4) проведение плановых и внезапных инвентаризаций кассовой наличности, бланков строгой отчетности, ценных бумаг и товарно-материальных ценностей;

5) использование информации из источников, расположенных вне данного предприятия;

6) осуществление мер, направленных на физическое ограничение доступа несанкционированных лиц к активам предприятия, к системе ведения документации и записей по бухгалтерским счетам;

7) исследование динамики хозяйственных показателей, сравнение плановых и сметных хозяйственных показателей с фактически имевшими место и выяснение причин существенных расхождений.

При планировании следует оценить систему внутреннего контроля предприятия не менее чем в три этапа:

1) общее знакомство с системой внутреннего контроля;

2) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;

3) подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

При оценке надежности системы внутреннего контроля в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля аудиторская организация обязана использовать не менее трех следующих градаций:

а) высокая;

б) средняя;

в) низкая.

Все аудиторские процедуры по оценке системы внутреннего контроля должны документироваться.

Понимание системы бухгалтерского учета включает в себя изучение, анализ и оценку сведений о следующих сторонах хозяйственной деятельности:

- учетная политика организации;
- организационная структура подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета;
- распределение обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовке отчетности;
- организация подготовки, оборота и хранения документов;
- порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета;
- роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовки отчетности;
- критические области учета, где риск возникновения ошибок или искажений высок;
- средства контроля, предусмотренные в отдельных областях системы учета.

В общем случае принято полагать, что система бухгалтерско-

го учета может считаться эффективной, если выполняются следующие требования:

1) операции в учете правильно отражают временной период их осуществления;

2) операции в учете зафиксированы в правильных суммах;

3) операции правильно и в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой отражены на * счетах бухгалтерского учета;

4) зафиксированы детали операций, имеющие существенное значение для учета и отчетности;

5) ограничена возможность появления злоупотреблений.

Аудиторские процедуры по изучению и оценке особенностей системы бухгалтерского учета должны полностью описывать организацию бухгалтерской службы.

Необходимо зафиксировать процедуры документирования операций, систему документооборота, применяемую форму учета, состав отчетности. По результатам обследования аудитор должен дать оценку системе учета, ее соответствию масштабам деятельности проверяемого предприятия.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Какова цель планирования аудита?
2. Чем отличается план аудита от программы аудита?
3. Какова зависимость между существенностью и аудиторским риском?
4. Назовите методы определения существенности.
5. Каковы существующие методы для расчета аудиторского риска?
6. Дайте определение системы внутреннего контроля проверяемого предприятия.

Глава 6.

Общие методические подходы к аудиторской проверке

6.1. Аудиторская выборка

Понятие *аудиторской выборки* имеет двойное толкование. Во-первых, это метод отбора отдельных элементов из всей проверяемой совокупности с целью проведения их аудита, а во-вторых, это сама совокупность отобранных для изучения элементов.

Аудиторская выборка проводится с целью сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение обо всей прове-

яемой совокупности. Для этого необходимо определить предмет исследования и саму совокупность проверяемых объектов. Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой, т. е. той ее величиной, которая будет незначительна для формирования мнения аудитора о проверяемой совокупности.

Виды выборки

В зависимости от предмета исследования выборка бывает:

1. Качественная (атрибутивное выборочное наблюдение) — проверяется отсутствие или наличие каких-либо атрибутов.
2. Количественная — определяется абсолютный размер ошибки.
3. Монетарная выборка (симбиоз количественной и качественной выборки) — используется при углубленной проверке по существу, тестировании.

Таблица 5

Виды выборки	Краткая характеристика выборки
Качественная (атрибутивная)	Применяется при аудите на соответствие, проверяется существование какого-либо признака (атрибута) в совокупности или его отсутствие
Количественная	Применяется при аудите отчетности и проверках по существу, используется денежное выражение
МВН (монетарное выборочное наблюдение)	Оценка всей совокупности, ошибок, погрешностей в денежном выражении (количественная выборка), с применением вариантов оценок существования или несуществования проверяемого признака (атрибута) (качественная выборка)

При любом виде выборки могут быть использованы следующие методы:

- 1) вероятностный — отбор в изучаемую совокупность производится с использованием статистических методов, при этом существует количественная определенность выборочного риска;
- 2) невероятностный — произвольная выборка, при которой отбор единиц для исследования из генеральной совокупности основан на профессиональном суждении проверяющего.

В зависимости от метода отбора единиц из генеральной совокупности используются и соответствующие методы оценки полученных результатов. Они подразделяются на статистический, при котором используются статистико-математические модели для расчета результатов, и нестатистический, основанный на способности аудитора к самостоятельным профессиональным суждениям.

Таблица 6

Использование методов оценки в зависимости от метода получения выборки

Методы оценки результатов	Методы получения выборки	
	Вероятностный	Невероятностный
Статистический	Используется	Возможно использование
Нестатистический	Не используется	Используется

Выборочный метод аудита заключается в применении аудиторских процедур менее чем к 100% генеральной совокупности проверяемых объектов с распространением полученных результатов на всю совокупность.

Этапы выборочного аудита:

1. Постановка задачи.
2. Определение критериев отклонений.
3. Определение генеральной совокупности.
4. Выбор метода отбора.
5. Определение объема выборки.
6. Построение, получение выборки.
7. Анализ обнаруженных отклонений.
8. Оценка результатов и выводы по выборочной проверке.

Постановка задач, конкретизация направлений проверки — это определение частных задач, которые решает аудитор, проверяя конкретные участки. На постановку таких задач влияет как общая цель аудита данного хозяйствующего субъекта, так и особенности отдельных проверяемых объектов.

До начала процедуры тестирования необходимо определить критерии, по которым будут выявляться отклонения (ошибки, погрешности). Помимо определения критериев наличия ошибок при проведении количественного выборочного исследования важно решить, как рассматривать положительные и отрицательные суммовые отклонения.

Генеральная совокупность — все документы или операции, которые проверяет аудитор посредством отбора и изучения части из них (выборочной совокупности). Определение генеральной совокупности очень важно, так как аудиторское заключение может быть сделано только о генеральной совокупности. Определив генеральную совокупность, аудитор располагает информацией для установления допустимой ошибки. Допустимая ошибка — это максимальное искажение в денежном выражении, наличие которого не ведет к существенному искажению финансовых отчетов.

Когда аудитор делает выборку из совокупности, его целью является получение представительной выборки. *Представитель-*

мая (репрезентативная) выборка — это выборка, характерные особенности которой такие же, как и у генеральной совокупности.

Например, при проверке расчетов с подотчетными лицами, в 2% из всех авансовых отчетов отсутствовала подпись подотчетного лица. Если аудитор делает выборку в объеме 100 авансовых отчетов и обнаруживает в двух из них отсутствие подписей, то такая выборка будет представительной, т. е. репрезентативной.

Отбор элементов из генеральной совокупности может осуществляться в виде вероятностного (случайного) и невероятностного отбора. Объем выборки зависит от способа отбора единиц изучаемого признака из генеральной совокупности, а также от предельной ошибки выборки, которую аудитор считает допустимой.

Чтобы вычислить количество элементов, отбор которых обеспечил бы репрезентативность выборки, необходимо иметь представление о содержащихся в генеральной совокупности ошибках, однако до исследования аудитор может лишь предполагать наличие (или отсутствия) и размер таких ошибок. В практике аудита существуют два наиболее распространенных способа определения объема выборки: с помощью специальных таблиц и путем математических расчетов.

Расчет объема выборки по таблицам. Данный способ детально описан в книге известного американского ученого и практика Роберта Монтгомери (1872—1953). Для нахождения объема выборки необходимо определить три показателя:

- надежность применяемого метода выборки;
- ожидаемая степень отклонения (в % от генеральной совокупности);
- допустимая степень отклонения (также в % от генеральной совокупности).

Воспользовавшись специальной таблицей, составленной для различных уровней надежности, можно определить объем выборки. Пример таблицы расчета объема выборки для надежности 95% см. в таблице 7.

К примеру, при проверке была установлена допустимая ошибка, т. е. допустимая степень отклонения в генеральной совокупности, 5%, а ожидаемая величина ошибки 2%. При этом необходимо быть на 95% уверенными, что реальная ошибка, содержащаяся в генеральной совокупности, не превысит установленную допустимую ошибку. Объем выборки будет определен на пересечении соответствующих граф таблицы, составленной для надежности в 95% — 190 элементов.

Нахождение объема выборки путем математических расчетов. Данный способ подробно изложен в американском стандарте по выборочному аудиту SAS № 39. Данный стандарт разделяет нахождение объема выборки для генеральных совокупностей,

Определение объема выборки (для надежности 95%)

Ожидаемая степень откло- нения, %	Допустимая степень отклонения, %											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14
0,00	300	150	100	75	60	50	45	40	35	30	25	20
0,50	*	320	160	120	95	80	70	60	55	50	40	35
1,0	*	*	260	160	95	80	70	60	55	50	40	35
2,0	*	*	*	300	190	130	90	80	70	50	40	35
3,0	*	*	*	*	370	200	130	95	85	65	55	35
4,0	*	*	*	*	*	430	230	150	100	90	65	45
5,0	*	*	*	*	*	*	480	240	160	120	75	55
6,0	*	*	*	*	*	*	*	*	270	180	100	65
7,0	*	*	*	*	*	*	*	*	*	300	130	85
8,0	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	200	100

* Объем выборки слишком велик.

в которых не ожидается ошибок или ожидаются очень незначительные ошибки, и для совокупностей, которые содержат отклонения.

Если в изучаемой совокупности не ожидается ошибок или ожидаются очень незначительные ошибки, объем выборки находят умножением фактора уверенности (надежности) (Н) на стоимость совокупности (СС) и делением на допустимую сумму искажения (ДСИ):

$$\text{Объем выборки равен } \frac{Н \cdot СС}{ДСИ}.$$

Фактор уверенности берется из таблицы 8.

Таблица 8

Уровень уверенности (%)	80,0	90,0	95,0	97,5	99,0	99,5
Фактор риска	20,0	10,0	5,0	2,5	1,0	0,5
Фактор уверенности (Н)	1,61	2,31	3,0	3,69	4,61	5,30

Предположим, что генеральная совокупность имеет стоимость 1 400 000 р. Одной из задач проверки является обнаружение ошибок стоимостью более 55 000 р., при вероятности их обнаружения 90%. Объем выборки составит:

$$\frac{1\,400\,000 \cdot 2,31}{55\,000} = 59$$

(единиц отбора из генеральной совокупности).

При расчете объема выборки из совокупностей, в которых предположительно содержатся ошибки, используют несколько другой подход. В дополнение к вышеупомянутым факторам аудитор рассматривает ожидаемую сумму искажения (ОСИ) и применяет следующую формулу объема выборки:

$$\frac{СС \cdot Н}{ДСИ - ОСИ} \cdot 1 + ОСИ \cdot (ДСИ - ОСИ).$$

Фактор уверенности (надежности) определяется по таблице, используемой для совокупностей, не содержащих ошибки или содержащих их незначительное количество.

На практике было установлено, что при уровне уверенности 97,5% и выше полученный объем выборки является несколько заниженным для экстраполяции (перенесения) полученных данных на всю генеральную совокупность. Это исправляется путем использования следующих данных (таблица 9).

Таблица 9

Уровень уверенности	Фактор уверенности (Н)
97,5	3,84
99,0	5,43
99,5	6,63

Предположим, в предыдущем примере аудитор ожидает, что искажение в совокупности достигнет 10 000 р. Тогда объем выборки составит:

$$\frac{1400000 \cdot 2,31}{55000 - 10000} \cdot \frac{1 + 10000}{55000 - 10000} = 88$$

(единиц отбора из генеральной совокупности).

Данная формула применима лишь в случаях, когда ОСИ меньше, чем ДСИ (т. е. ожидаемая ошибка меньше допустимой). На практике аудитор должен рассматривать возможность применения этой формулы только тогда, когда ОСИ не больше, чем $\frac{ДСИ}{2}$.

В практике существует еще ряд способов определения объема выборки, которые по сути схожи с рассмотренными выше. На примере приведенных способов видно, что аудитор может получить лишь весьма близкий к истине результат. В связи с этим аудиторы часто вообще не рассчитывают специальным образом объем выборки, а определяют ее объем, опираясь на свое профессиональное суждение и учитывая факторы, изложенные в таблице 10.

Таблица 10

Фактор	Объем выборки
Доверие к системе внутреннего контроля клиента	Выше доверие — меньше выборка
Величина определенной аудитором допустимой ошибки	Меньше допустимая ошибка — больше выборка
Ожидаемый размер ошибки	Меньше ожидаемая ошибка — меньше выборка
Необходимая степень уверенности (надежности)	Выше необходимая уверенность — больше выборка
Применение группировки (стратификация)	Применяется стратификация — уменьшается выборка

Фактор	Объем выборки
Число единиц генеральной совокупности	Больше генеральная совокупность — больше выборка (несущественный при больших объемах генеральной совокупности фактор)

После исследования элементов найденные отклонения, ошибки, нарушения, недочеты, замечания отражаются в рабочей документации аудитора. Перед составлением окончательного вывода по выборочной совокупности, экстраполируя (переноса) найденные отклонения, ошибки на всю изучаемую совокупность, аудитор должен рассмотреть и определить характер каждого из обнаруженных отклонений (ошибок, недочетов) отдельно. То есть выяснить, чем обусловлено данное отклонение: изъянами в системе внутреннего контроля, неправильным пониманием персоналом нормативных актов, беспечностью, умышленным искажением и т. п., является ли данное отклонение случайным или систематическим, т. е. присутствующим во всем документам. Проведя анализ найденных отклонений, аудитор дает рекомендации по совершенствованию системы внутреннего контроля на предприятии, ведению учета. Кроме того, может быть принято решение об увеличении размера выборки, проведении дополнительного исследования.

В зависимости от использованного метода отбора, аудитор проводит статистическую или нестатистическую оценку результатов. Задача аудитора на заключительном этапе — распространить обнаруженные в выборке ошибки на генеральную совокупность. Оценка может быть получена в виде конкретного суммового интервала, в пределах которого с заданной вероятностью лежит ошибка, либо в виде профессионального суждения аудитора об этой ошибке.

6.2. Аудиторские доказательства. Виды. Источники. Оценка доказательств

Аудиторские доказательства — информация, полученная аудитором в ходе проверки от аудируемого предприятия и третьих лиц, или результат анализа проверяемой информации, что позволяет сделать выводы и выразить собственное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Аудиторские доказательства представляют собой документальные источники данных, документацию бухгалтерского учета, заключения экспертов, а также сведения из других источников.

Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешними и смешанными.

Наибольшую ценность и достоверность для аудиторской организации представляют внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности следуют смешанные доказательства и внутренние доказательства.

Внутренние аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от проверяемого предприятия в письменном или устном виде.

Внешние аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде (обычно по письменному запросу аудиторской организации).

Смешанные аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от предприятия в письменном или в устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Аудиторские доказательства должны быть достоверными и достаточными. Доказательства, полученные самой аудиторской организацией, обычно являются более достоверными, чем доказательства, предоставленные предприятием. Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах, составленных в виде записей об изучении и оценке постановки бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля, а также бланков, таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изложение результатов аудиторских процедур. Данные полученных доказательств используются при составлении аудиторского заключения и отчета руководству проверяемого предприятия по результатам аудита.

Качество доказательств зависит от их источников. Источниками получения аудиторских доказательств (доказательной информацией) являются:

- первичные документы предприятия и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учета предприятия;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- устные высказывания сотрудников предприятия и третьих лиц;
- сопоставление одних документов предприятия с другими, а также сопоставление документов предприятия с документами третьих лиц;
- результаты инвентаризации имущества предприятия, проводимой его сотрудниками;
- бухгалтерская отчетность.

Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно и результате исследования хозяйственных операций.

Для обоснованного выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить доста-

точные для этого аудиторские доказательства на основе аудиторских процедур.

Определение достаточности аудиторских доказательств определяется их количеством и зависит от следующих факторов:

- 1) степени аудиторского риска, т. е. вероятности принятия неверного решения аудиторской организацией;
- 2) наличия свидетельства от независимого источника (третьих лиц) как более достоверного, чем полученное непосредственно от сотрудников предприятия;
- 3) получения аудиторского доказательства на основе данных системы внутреннего контроля, которое является тем более достоверным, чем лучше состояние системы внутреннего контроля;
- 4) получения информации в результате самостоятельного анализа или проверки аудиторской организации как более достоверной, чем сведения, полученные от других лиц;
- 5) получения аудиторских доказательств в форме документов и письменных показаний как более достоверных, чем показания в устной форме;
- 6) возможности сопоставления выводов, сделанных в результате использования доказательств, полученных из различных источников.

6.3. Методы аудиторской проверки

Так как аудит любой организации — это сложный процесс, требующий существенных временных и экономических затрат на его организацию, целесообразно предварительно провести работу, направленную на максимальное сокращение времени проверок, не снижая при этом их качества. Для этого необходимо разработать методики проверки каждого объекта аудита. То есть разработать необходимые конкретные процедуры проверки и провести подробное описание порядка их проведения. Методы подготовки, проведения и оформления аудита основных объектов учета будут рассмотрены в последующих главах данной книги. К общим моментам проведения аудита можно отнести методику разработки контрольных тестов по разделам аудита и отдельным объектам учета, которые должны быть составлены по единой схеме, включающей в себя:

- 1) контрольные тесты в целом по разделу;
- 2) методики проверки отдельных объектов учета, в том числе:

- объекты аудита;
- цели и задачи аудита;
- программа аудиторской проверки;
- нормативные акты, используемые при аудите;
- источники информации, используемые при аудите;
- последовательность работ при проведении аудита;
- методики аудиторской проверки с указанием основных возможных нарушений, устанавливаемых в ходе проверок.

При проведении аудита и разработке контрольных процедур объекты проверки и документы текущего аудита целесообразно группировать по разделам с присвоением им шифров-кодов. Например, как это показано в таблице 11.

Таблица 11

Шифр-код	Документы текущего аудита
А	Итоговые документы
В	Необоротные активы
С	Финансовые вложения
Д	Запасы и незавершенное производство
Е	Дебиторы, кредиторы, авансы
Ф	Денежные средства в банке и кассе
Г	Кредиторы и накопленные обязательства
Н	Налогообложение
І	Капитал, резервы и дивиденды
Ј	Бухгалтерские отчеты — общие
К	Отчет о прибылях и убытках — прибыль
Л	Отчет о прибылях и убытках — убытки
М	Рабочие документы по бухгалтерскому учету

Тесты для проверки объектов аудита могут иметь следующий вид.

Предприятие Проверяемый период

Наименование проверяемого раздела

Содержание	Ссылки на файл в рабочих документах
Предварительная проверка	Код, № файла
Окончательная проверка	Код, № файла
Сводка установленных ошибок	Код, № файла

Продолжение

Содержание	Ссылки на файл в рабочих документах
Проверка событий, произошедших после отчетного периода, до даты подписания аудиторского заключения	Код, № файла
Аудиторская программа проверки проверяемого раздела	Код, № файла
Прочее	Код, № файла

Предварительная проверка состояния проведенной работы осуществляется в период подготовки аудиторского заключения и может оформляться следующим образом.

Предприятие Проверяемый период

Предварительная проверка

Содержание	Аудитор	Дата	Ссылка на рабочие документы
Все ли пункты программы разъяснены			
Правильно ли спланирована работа. Точно ли она определена, оценена, записана, проверена и соответствует стандартам			
Все ли разделы документации постоянного архива заполнены и дополнены			
Проект аудиторского отчета составлен			
Учтены все пояснения руководства проверяемого предприятия			

Продолжение

Содержание	Аудитор	Дата	Ссылка на рабочие документы
Проект письменного отчета руководству предприятия составлен с учетом предоставленных разъяснений			
Контрольные листы по всем отчетам составлены			
Арифметическая точность проверена			
С учетом обстоятельств, выявленных в ходе аудита, проверяемый объект учтен (составлен) верно			
Данные по учету (составлению отчетности) соответствуют законодательным требованиям			
Данные сравнены между собой			
Любые изменения в объектах учета по сравнению с предыдущими периодами исследованы и объяснены			
При необходимости разъяснения работников предприятия включены в проект аудиторского заключения			
Особые пункты			

После завершения составления аудиторского заключения проводится окончательная проверка состояния проведенной ра-

Предприятие Проверяемый период

Окончательная проверка

Содержание	Аудитор	Дата	Ссылка на рабочие документы
Невыполненные пункты программы исключены			
Документы по проверенным объектам аудита содержат завизированные отметки (подписи, одобрения)			
Проверка событий, произошедших после составления баланса, закончена в соответствии с датой, указанной в аудиторском заключении			
Отчет отражает объективную точку зрения только по рассмотренным вопросам			
Аудиторский отчет состав-			
Подпись руководителя груп-	Дата		

В этот же период составляется сводка установленных и исправленных организацией ошибок, дается оценка событиям, произошедшим после составления баланса до даты аудиторского заключения, после проведения контрольных процедур полученные результаты обобщаются и даются указания на дальнейшие действия.

Предприятие Проверяемый период

Сводка ошибок

Данные составляются в тыс. р.

Область аудита	Ссылка на рабочие документы	Данные по балансу (счетным счетам)	Данные аудита	Проверяемый период		Предшествующий период	
				Исправлено	Не исправлено	Исправлено	Не исправлено
Общая сумма							

Подпись руководителя группы Дата

Предприятие Проверяемый период

События, произошедшие после отчетной даты

Действия	ФИО	Дата
Подготовлено		
Проверено		

Цели аудита
1. События, произошедшие после составления баланса, поняты.
2. События, произошедшие после составления баланса, правильно отражены в учете и отчетности

Существенные события	Ссылка на документ	Аудитор	Дата
1. Краткое изложение событий, произошедших после составления баланса, влияющих на положение			

Продолжение

Существенные события	Ссылка на документ	Аудитор	Дата
2. За период с даты составления баланса проверены по объектам аудита: • Необычные операции. • Операции, начавшиеся перед составлением отчетов. • Изменения в капиталах. • Изменения в составе продукции, покупателях, рынках сбыта. • Непредвиденные расходы. • Изменения в законодательстве. • Прочее			
3. Рассмотрена необходимость получения пояснений			
4. Рассмотрено, продолжает ли предприятие оставаться действующим на основе проверки различной документации (бухгалтерских отчетов, прогнозов прибыли, поступления денежных средств, непредвиденных обстоятельств и прочее)			

Подпись руководителя группы Дата

Предприятие Проверяемый период

Аудиторская программа

Действия	ФИО	Дата
Подготовлено		
Проверено		

Выводы

Дата	Достигнутые цели аудита					
Вид	Работа завершена			Комментарий	Дальнейшие действия	Ссылка
следования	Ссылка на документ	Аудитор	Дата			

Для сбора аудиторских доказательств при проверке применяются различные процедуры (методы). Наиболее распространенными из них являются:

1. Проверка арифметических расчетов клиента (пересчет). Пересчет заключается в проверке арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и в выполнении независимых выборочных подсчетов.

2. Инвентаризация. Прием, который позволяет получить точную информацию о наличии имущества предприятия и ориентировочную информацию о состоянии и стоимости такого имущества. Инвентаризации подлежат имущество клиента и его финансовые обязательства. Аудиторы могут наблюдать за процессом проведения инвентаризации, что позволяет правильно оценить надежность системы бухгалтерского учета и действенность системы внутреннего контроля.

3. Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций. Позволяет аудиторской организации осуществлять контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией.

4. Подтверждение. Смысл данного метода заключается в том, что для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетах расчетов, счетах дебитор-

ской и кредиторской задолженности аудиторская организация должна получить подтверждение в письменной форме от независимой (третьей) стороны. Для этого аудиторская организация может самостоятельно установить непосредственный контакт с независимой (третьей) стороной, которой был направлен запрос на подтверждение.

5. Устный опрос персонала, руководства предприятия и независимой (третьей) стороны. Результаты опроса записываются в виде протокола или краткого конспекта, в котором указываются фамилия аудитора, проводившего опрос, а также фамилия, имя, отчество опрошенного лица.

6. Проверка документов. Аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого выбираются соответствующие записи в бухгалтерском учете и прослеживается отражение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции.

7. Прослеживание. Процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы, отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете. Прослеживание позволяет изучить нетипичные статьи и события, отраженные в документах клиента.

8. Аналитические процедуры. Анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого предприятия с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений.

9. Подготовка альтернативного баланса. Используется для оценки реальности и полноты отражения в учете готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Это может быть баланс сырья, материалов и выхода продукции, что позволит аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья и материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности определения финансового результата.

Конкретные методы сбора аудиторских доказательств аудитор устанавливает самостоятельно, исходя из условий проведения проверки и особенностей аудируемого предприятия. Для более эффективного сбора аудиторских доказательств аудитор обязан правильно спланировать, какие аналитические процедуры, в каком количестве и объеме необходимо выполнить для сбора нужных данных.

6.4. Аудиторские процедуры

Для обоснованного выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен почить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе соответствующих процедур, таких как:

- 1) детальная проверка верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;
- 2) проверка по существу;
- 3) проверка (тест) средств внутреннего контроля.

В программе аудита следует предусмотреть, какие аудиторские процедуры и в каком объеме необходимо выполнить для сбора аудиторских доказательств.

Таблица 12

Классификация аудиторских процедур

Основание классификации	Виды процедур
1. По источнику информации	Внутренние
	Внешние
	Смешанные
2. По объему проверяемых элементов	Сплошная проверка
	Выборочная проверка
3. По содержанию	Фактические
	Документальные
	Специальные
	Аналитические

Фактические процедуры — это способ получения аудиторских доказательств, состоящий в проверке фактического наличия и состояния активов, выполнения хозяйственных операций, и прочее. По своему содержанию они подразделяются:

- на инвентаризацию;
- осмотр, обследование;
- наблюдение;
- контрольные замеры;
- прочее.

Документальные процедуры — способ получения аудиторских доказательств, состоящий в проверке учетных документов. Это могут быть первичные документы, учетные регистры, декларации, финансовая (бухгалтерская) отчетность и прочее. Данные процедуры используются для выявления ошибок и нарушений

в учете и осуществлении хозяйственной деятельности предприятия, чаще всего — при оценке надежности системы внутреннего контроля. По содержанию подразделяются:

- на просмотр документов;
- сравнение документов;
- пересчет арифметических расчетов.

Специальные процедуры - специфический способ получения аудиторских доказательств непосредственно от работников проверяемого предприятия либо из внешних источников. По содержанию делятся:

- на опрос;
- проверку соблюдения установленных на проверяемом предприятии внутренних правил и норм;
- подтверждение;
- составление альтернативного баланса.

Оптимизация трудоемкости проведения аудиторской проверки очень важна, в этой связи большую роль играют аналитические процедуры, являющиеся одним из способов получения аудиторских доказательств. Проведение аналитических процедур дает аудитору значительный объем необходимой ему информации и при этом требует намного меньше затрат, нежели проведение детального тестирования.

Под *аналитическими процедурами* подразумеваются анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого предприятия с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений.

Типичными видами аналитических процедур являются:

- сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями;
- оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
- сопоставление финансовых показателей деятельности предприятия со средними показателями соответствующей отрасли экономики;
- сопоставление финансовой и нефинансовой информации.

Для более эффективного сбора аудиторских доказательств аудитор обязан грамотно спланировать, какие аналитические процедуры, в каком количестве и объеме необходимо выполнить для сбора нужных данных.

Аналитические процедуры проводятся аудитором на протяжении всего процесса аудита, что позволяет повысить его качество и сократить трудозатраты. В период исследований они могут выполняться в сочетании с другими аудиторскими процедурами. Применение аналитических процедур состоит из

определения цели процедуры, выбора метода процедуры, непосредственно проведения процедуры и анализа результатов.

Основной целью применения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

Среди аудиторских процедур выделяются аудиторские процедуры по существу. Они относятся непосредственно к проверке ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в отличие, например, от контрольных аудиторских процедур, заключающихся в проверке работоспособности и надежности конкретных средств внутреннего контроля аудируемого предприятия.

6.5. Документирование аудита.

Постоянные и текущие файлы рабочих документов

После составления плана и программы аудита аудиторы приступают к осуществлению проверки, собирают доказательства посредством проведения аудиторских процедур. Аудит, проводимый аудиторской организацией, должен сопровождаться обязательным документированием, т. е. отражением полученной информации в рабочей документации аудитора. Без этого невозможна подготовка аудиторского заключения.

Рабочая документация должна обеспечивать документальное подтверждение того, что проверка проведена качественно, раскрывать методы аудита, полноту и качественность аудиторского заключения. Все существенные вопросы, требующие профессионального суждения аудитора, вместе с выводами, сделанными по этим вопросам, подлежат отражению в рабочей документации.

Примерный перечень документов, включаемых в рабочую документацию, приведен в Федеральном правиле (стандарте) «Документирование аудита».

Необходимость документирования обусловлена рядом факторов. Во-первых, наличие таких документов является неоспоримым подтверждением факта проведения проверки, во-вторых, позволяет оптимизировать процесс проведения проверки, увеличивает производительность труда аудиторов, в-третьих, является средством контроля за работой аудиторов. Рабочие документы также подтверждают методы аудиторской проверки, объем проверенных документов и позволяют аудитору, возглавляющему проверку, руководству аудиторской организации оценить работу как всей группы, проводящей проверку, в целом, так и каждого аудитора в отдельности и определить, не требуется ли изменить условия проведения проверки в последующие периоды.

Состав, количество, содержание документов, входящих в рабочую документацию, определяются в соответствии с характером проводимой работы, сложностью деятельности предприятия, состоянием бухгалтерского учета, надежностью системы внутреннего контроля, а также исходя из уровня руководства и контроля за работой персонала аудиторской организации при выполнении отдельных процедур.

К рабочей документации аудита относятся:

- планы и программы проведения аудита;
- описания использованных аудиторской организацией процедур и их результатов;
- объяснения, пояснения и заявления предприятия;
- копии, в том числе фотокопии документов;
- описания системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета;
- аналитические документы аудиторской организации;
- другие документы.

Рабочая документация является собственностью аудиторской организации, проводившей аудит. Аудиторская организация вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащей ей рабочей документации любые действия, не противоречащие закону, иным правовым актам и профессиональной этике, а также не нарушающие права и охраняемые законом интересы предприятия, в отношении которого проводился аудит, и других лиц. Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией.

Рабочая документация должна содержать:

- записи о планировании аудита;
- записи о характере, времени проведения и объеме выполнения аудиторских процедур;
- выводы, сделанные на основе полученных в ходе аудита сведений.

Рабочую документацию аудиторской фирмы можно разделить на четыре основных типа:

1. Документы сверки:

- входящее сальдо по счетам от предшествующего периода;
- сальдо и обороты по счетам за текущий период;
- соответствие сальдо и оборотов по каждому счету главной книги;
- корректировочные исправления, внесенные в ходе аудита;
- корректировочные исправления, внесение которых требуется по результатам аудита;
- окончательное сальдо по счетам за текущий период в тех случаях, когда его определение возможно.

2. Документы проверки — изучение расхождений в остатке на счете, определявшемся по разным источникам, т. е. соответствие данных первичных документов данным главной книги.

К нот комплект входят все документы (таблицы и т. п.), составляемые в ходе аудита правильности, правомерности и достоверности совершенных операций и их соответствия законодательным и нормативным документам Российской Федерации.

3. Анализ сальдо на конец периода — в этом комплекте документов подытоживаются компоненты сальдо на конец периода и проверяется его достоверность, например, в аналитическом учете соответствие отдельных покупателей и поставщиков по отношению к дебиторской и кредиторской задолженностям. 11 пи водятся данные по сверкам, запросам, результатам инвентаризаций и т. п., с выводами о достоверности аналитических компонентов, формирующих сальдо в синтетическом учете.

4. Комплект документов по анализу финансового состояния предприятия — в этом комплекте документов должны быть собраны в виде таблиц и расчетов все аналитические показатели, необходимые и связанные с проведением экспресс-анализа и детального анализа финансового состояния и баланса предприятия.

Рабочая документация аудита должна иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- наименование предприятия, в отношении которого проводится аудит;
- период, за который проводится аудит;
- дату выполнения аудиторской процедуры или составления документа;
- содержание документа;
- личную подпись лица, создавшего документ, и ее расшифровку либо легко идентифицируемое условное обозначение такого ища;
- дату проверки документа;
- личную подпись лица, проверившего документ, и ее расшифровку либо легко идентифицируемое условное обозначение такого лица.

Для пояснения выполненных процедур в рабочих документах возможно использование специальных символов. При этом необходимо все использованные символы подробно разъяснить. Объяснения могут находиться на той же странице, на которой выполнена работа, или на отдельном стандартном листе с перекрестными ссылками на комплект рабочих документов.

По окончании аудита рабочая документация подлежит сдаче для обязательного хранения в архиве аудиторской организации, где она хранится не менее пяти лет. Вся документация хранится скomплектованной в папки (файлы), заведенные для каждого аудита, проводимого аудиторской организацией, отдельно. Изъятие рабочей документации у аудиторской организации может производиться только уполномоченными на то органами в случаях и порядке, прямо установленных законодательством

Российской Федерации. Порядок работы архива и ответственное лицо, отвечающее за сохранность документов, могут быть определены приказом руководителя аудиторской организации. Архивные документы можно разделить на 2 типа:

- 1) документы постоянного архива (файла);
- 2) документы текущего архива (файла).

Аудиторская организация документирует и систематизирует знания о деятельности предприятия в виде постоянных файлов. В состав постоянного файла могут входить:

- история развития предприятия (структура, источники начального капитала, тенденции реализации и прибылей, географическое развитие, приобретение других предприятий, слияния и прочее);
- перечень осуществляемых видов деятельности (организационная структура — отделы, персонал; уровень централизации; методы реализации и распределения — положение на рынке; финансовая политика и прочее);
- положения учетной политики и ее последовательные изменения (приказ по учетной политике и все изменения к нему);
- другая информация, имеющая значение для последующего аудита проверяемого в настоящий момент предприятия.
- Постоянный файл может формироваться по следующим разделам:
 - данные об организации;
 - протоколы и материалы общих собраний и заседаний совета директоров, правления;
 - юридические документы постоянного характера;
 - заключения по аудиту;
 - материалы по организации учета и внутреннему контролю;
 - отчеты по ценным бумагам;
 - анализы;
 - разное (например, переписка, имеющая длительный или перспективный характер).

Материалы, хранящиеся в папке постоянного файла, используются руководителем группы при подготовке к аудиту.

При комплектации постоянного файла аудиторская организация должна следить за его периодическим пополнением и обновлением по итогам аудиторских проверок данного предприятия.

В соответствии с вышеуказанными разделами в постоянном файле хранятся следующие документы:

- учредительные документы, свидетельства о регистрации, изменения к ним;
- внутренние правила деятельности предприятия;
- копии имеющихся лицензий;
- образцы облигаций и сертификатов на акции;
- допуски акций к официальной торговле на фондовой бирже;
- договоры об управлении или руководстве;

- планы развития предприятия (бизнес-планы);
- документы по долгосрочному инвестированию;
- перечень основных акционеров с указанием числа принадлежащих им акций;
- сводки результатов основной деятельности и статистических данных, финансовая (бухгалтерская) отчетность;
- приказы по учетной политике;
- характеристики и оценка процедур внутреннего контроля, включая перечень ключевого персонала и лиц, ответственных за документирование по каждой области;
- служебные записки, связанные с важными или постоянными проблемами бухгалтерского учета;
- исследования клиента, касающиеся эффективности, процедур "т. д.;
- информация об использованных компьютерных программах по учету и анализу;
- рекомендательные письма;
- план счетов, утвержденный предприятием.

Текущий файл включает в себя все текущие документы: планы, программы, текущие договора и т. п., разрабатываемые в ходе аудита. В текущий архив включаются документы по разделам:

- план проведения аудита;
- проверяемая финансовая (бухгалтерская) отчетность;
- все рабочие документы, подшиваемые по счетам, в соответствии с программой аудита.

Документы предприятия, которые включают подтверждения выполненных процедур или являются основой для этих процедур, целесообразно копировать для включения в рабочие документы текущего года, если существует вероятность, что они могут быть изменены в последующем.

Система расположения документов в файлах устанавливается самостоятельно аудиторской организацией. Рабочая документация должна храниться в сброшюрованном виде.

6.6. *Искажения отчетности, их виды и факторы, влияющие на степень риска их появления*

Искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности представляет собой неверное отражение данных бухгалтерского учета в связи с нарушением правил его организации и ведения.

Искажения бухгалтерской отчетности могут быть преднамеренные и непреднамеренные.

Первые являются результатом преднамеренных действий (или бездействия) сотрудников аудируемого предприятия. Они совершаются умышленно в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей отчетностью.

Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом непреднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого предприятия. Оно может быть следствием нарушения принципов бухгалтерского учета: полноты, своевременности, осмоторительности, непротиворечивости и др. В этом случае предприятием могут быть допущены арифметические или логические ошибки в учетных записях, ошибки в расчетах, неправильное отражение в учете фактов хозяйственной деятельности и т. д.

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение отчетности проверяемого предприятия может быть существенным или несущественным. Существенное искажение предполагает, что допущенные нарушения оказывают влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности в настолько сильной степени, что квалифицированный пользователь может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения.

На повышение риска искажений отчетности оказывают влияние определенные факторы.

К факторам внутрихозяйственной деятельности предприятия, способствующим появлению искажений, относятся такие, как:

- наличие значительных финансовых вложений в кризисные отрасли экономики;
- несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объемов продаж (производства) предприятия или значительному снижению прибыли;
- наличие зависимости предприятия 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 предприятия 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 предприятия, наличие недостатков в данной структуре;
- особенности структуры капитала и распределения прибыли;
- наличие отклонений от установленных правил в ведении бухгалтерского учета и организации подготовки отчетности.

К факторам, отражающим особенности состояния конкретной отрасли, в которой предприятие осуществляет финансово-хозяйственную деятельность, способствующим появлению искажений, относятся такие, как:

- состояние экономики отрасли в целом — кризис, депрессия или подъем;

- возрастание возможности возникновения несостоятельности (банкротства) предприятия в связи с кризисным состоянием отрасли;
- особенности производственной деятельности предприятия, технологические особенности производства.

Выявленные факты искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в процессе проведения аудита следует подробно отразить в рабочей документации и включить в аудиторское заключение при его модификации.

6.7. Аудит в условиях компьютерной обработки данных

При проведении аудита в системе КОД (компьютерной обработки данных) полностью сохраняются как цель аудита, так и основные элементы его методологии. Наличие среды КОД существенно влияет на процесс изучения аудитором системы учета предприятия и сопутствующих ему средств внутреннего контроля.

КОД предприятия имеет место в случаях, когда с помощью компьютерной техники осуществляется обработка значительных объемов учетной информации.

Использование технических средств приводит к изменению отдельных элементов организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, например:

- для проверки хозяйственных операций наряду с традиционными первичными учетными документами используются и первичные учетные документы на машинном носителе;
- постоянные нормативно-справочные показатели могут быть проверены по данным, хранящимся в памяти компьютера или на специальных носителях информации;
- вместо традиционных ручных форм счетоводства может применяться отличная форма учета, методы формирования выходной информации и обеспечения ее достоверности.

В случае незнания аудитором системы КОД, используемой у проверяемого предприятия, рекомендуется привлекать для совместной работы эксперта. Главенствующее положение аудитора по отношению к эксперту состоит в том, что эксперт оценивает только систему обработки информации, в то время как аудитор — достоверность формируемой с помощью этой системы отчетности. Аудиторская организация не может ни передавать, ни разделять с кем-либо (в том числе с экспертом) свою ответственность за выражение мнения об отчетности проверяемого предприятия.

Аудитор должен изучить и оформить в виде рабочих документов все существенные вопросы организации обработки учет-

ных данных в системе КОД предприятия. В такой документации должны найти отражение следующие положения:

- организационная форма обработки данных;
- форма бухгалтерского учета;
- разделы и участки учета, функционирующие в среде КОД;
- система КОД размещена на одном или на нескольких компьютерах;
- обработка учетных данных ведется локально на каждом компьютере или применяется сетевой вариант;
- обеспечение архивирования и хранения данных;
- передача данных производится с использованием каналов связи, через внешние носители (например, дискеты) или через ввод данных с использованием клавиатуры;
- обеспечение КОД техническими средствами;
- программное обеспечение КОД (составляется краткая характеристика, в частности, кем разработано, когда внедрено программное обеспечение КОД, частота и метод его обновления в соответствии с изменением действующего законодательства);
- технологическое обеспечение, в том числе схема, состоящая из отдельных блоков технологического процесса обработки данных;
- другие виды обеспечения КОД (дается краткое описание иных видов обеспечения).

Организация данных бухгалтерского учета в среде КОД оказывает влияние на профессиональный риск аудитора.

Риск аудитора повышается в том случае, если:

- компьютеризованная среда децентрализована;
- существует географическая разбросанность компьютерных установок;
- уровень знаний бухгалтерского персонала в области информационных технологий недостаточен;
- внутренний контроль за функционированием среды КОД отсутствует;
- отсутствуют необходимые меры по ограничению несанкционированного доступа в систему КОД.

Риск аудитора снижается в случае, если:

- системы автоматизации являются лицензированными;
- существует возможность углубить некоторые виды контроля благодаря программному обеспечению, специально разработанному для аудиторов;
- существует специальный контроль программного обеспечения;
- информационная политика предприятия квалифицированно определяется его руководством;
- все подразделения, филиалы и другие обособленные подразделения, дочерние общества работают в единой среде КОД, применяют единое программное обеспечение;

- информационная политика предприятия согласована с основными пользователями системы КОД;

- имеется долгосрочный план развития системы КОД.

В условиях КОД аудит может проводиться с использованием машинно-ориентированных и (или) ручных процедур.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Дайте определение аудиторской выборки.
2. Что такое генеральная совокупность?
3. Что означает термин «репрезентативная выборка»?
4. Что такое аудиторские доказательства, их связь с аудиторскими процедурами?
5. Перечислите методы сбора аудиторских доказательств.
6. Приведите классификацию аудиторских процедур.
7. Что относится к рабочей документации аудита?
8. Назовите виды искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Глава 7.

Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита

7.1. Общение с руководством экономического субъекта

Общение аудитора с руководством проверяемого предприятия строится на принципах делового сотрудничества и может осуществляться как в устной форме во время посещения предприятия, так и в письменной, с выделением конкретного круга вопросов.

Все существенные аспекты организации и проведения аудита должны фиксироваться в рабочих документах по проверке предприятия.

Одним из обязательных условий при общении с руководством предприятия является соблюдение общепринятых моральных норм и принципов профессиональной этики.

К одним из основных принципов профессиональной этики относится конфиденциальность информации о делах клиента, соблюдение которой обязательно как во время предоставления аудиторских услуг, так и после прекращения отношений между аудитором и проверяемым предприятием. Вступая во взаимоотношения с аудитором до заключения договора, предприятие должно быть уверено, что представляемая информация никогда

не будет использована для личной выгоды или выгоды третьих лиц, или раскрыта без разрешения каким бы то ни было другим лицам.

Целью общения с руководством предприятия до начала аудита и во время его проведения является оценка возможности проведения аудита и заключения договора, а также обсуждение проблем, с которыми сталкиваются аудиторы при проверке вопросов ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, влияния внешней и внутренней среды на непрерывность деятельности предприятия.

Во избежание конфликтов эти и многие другие вопросы должны быть оговорены до заключения договора, в котором определяются и согласовываются существенные условия проведения аудита.

Составлению договора предшествует подготовка письма-обязательства о согласии на проведение аудита.

Для достижения поставленных целей аудита при общении с руководством предприятия необходимо четко разграничить цели общения до начала, в процессе аудита и по его завершении.

До начала аудита рекомендуется так оптимизировать аудиторские процедуры, чтобы был достигнут максимально возможный эффект. Могут обсуждаться вопросы независимости аудитора, планирования, получения аудиторских доказательств, оценки аудиторского риска и уровня существенности, использования работы эксперта и организационные вопросы, связанные с проведением аудита.

Вопросами для обсуждения во время проведения аудита могут быть:

- обеспечение точности и полноты осуществления операций в новой системе учета, в частности, о трансформации основной базы данных;
- изменения системы внутреннего контроля;
- стиль и основные принципы управления;
- организационная структура и ее соответствие размеру и степени сложности деятельности клиента;
- распределение ответственности и полномочий;
- кадровая политика;
- порядок подготовки и представления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- согласование с требованиями, установленными законодательством и внешними регулирующими органами.

Значительное внимание уделяется изучению и оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Рассматривая состояние внутреннего контроля, аудитор определяет, в какой мере на него можно положиться при планировании объема необходимых аудиторских процедур.

Анализ результата оценки состояния внутреннего контроля позволит не только выявить недостатки, но и сформулировать

предложения по их устранению с целью повышения надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Выводы и рекомендации включаются в отчет аудиторской организации, представляются руководству предприятия и обсуждаются с целью их последующей реализации. Аудиторская организация при согласии руководства предприятия может содействовать выполнению данных рекомендаций по улучшению систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

При завершении аудита на заключительной стадии обсуждаются выявленные проблемы и согласовываются предлагаемые аудиторской организацией поправки к финансовой (бухгалтерской) отчетности. На обсуждение могут быть вынесены следующие вопросы:

- с какими проблемами сталкивалась аудиторская организация;
- разногласия аудиторской организации и предприятия в отношении ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- о внесении поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, рекомендуемых аудиторской организацией;
- о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в связи с выявленными нарушениями установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Особое внимание уделяется обсуждению влияния внешней и внутренней среды на непрерывность деятельности предприятия (допущения непрерывности деятельности) и существенным событиям, произошедшим после даты подписания аудиторского включения.

Все существенные вопросы, обсуждаемые с руководством предприятия до начала, в процессе аудита и по его завершении, должны найти отражение в рабочей документации аудитора.

Отмеченные и выявленные недостатки по функционированию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оцениваются с позиций их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности и составление аудиторского заключения. Полученные результаты должны быть обсуждены с руководством предприятия, а различные точки зрения в отношении правильного решения по бухгалтерским и этическим вопросам необходимо проговорить и урегулировать.

7.2. Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта

Разъяснения, которые дает руководство проверяемого предприятия аудитору, могут быть получены на различных этапах проведения проверки, в том числе: предварительного планирования, подготовки общего плана и программы аудита, тестиро-

вания средств контроля и выполнения аудиторских процедур, завершения аудита и составления аудиторского заключения.

Каждый этап имеет свою цель и нуждается в получении соответствующих разъяснений от руководства проверяемого предприятия.

На этапе предварительного планирования используются разъяснения для подтверждения допущения непрерывности деятельности предприятия и первичной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Этап подготовки общего плана и программы аудита способствует пониманию деятельности предприятия, особенностей его системы внутреннего контроля для получения оценок аудиторских рисков.

Этап тестирования средств контроля и выполнения аудиторских процедур по существу может подтвердить или опровергнуть полученные аудитором результаты о надежности средств контроля. Значительную роль здесь играют аудиторские доказательства, качество которых зависит от источника представленного руководством предприятия. Полученные разъяснения позволяют оценить достаточность аудиторских доказательств. По имеющим место существенным искажениям финансовой (бухгалтерской) отчетности на этапе завершения аудита и составления аудиторского заключения могут быть также даны соответствующие разъяснения.

При общении аудитора с руководством предприятия необходимо выделить ряд вопросов, предшествующих заключению договора. Вся информация, подготовленная и собранная до начала, в процессе проверки и по ее результатам, является аудиторской информацией, и руководство предприятия не вправе ограничивать круг вопросов, подлежащих аудиту. Это обстоятельство оговаривается до начала аудиторской проверки на стадии заключения договора. Аудитору должен быть сообщен круг лиц, уполномоченных давать разъяснения, их правовые обязанности. Этим людям будут сообщаться аспекты аудита, представляющие интерес для руководства.

Любая форма обращения требует от аудитора точных и конкретных формулировок вопросов для получения необходимых сведений. При сокращении и ограничении информации, предоставляемой аудитору, и отказе разъяснений по конкретному вопросу аудитор вправе расценивать данное обстоятельство как ограничение объема аудита и, как следствие, возможно составление модифицированного аудиторского заключения.

Поскольку руководство аудируемого субъекта несет ответственность за работу систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, составление финансовой отчетности, то аудитор вправе запросить разъяснения следующей информации: • наличие и местонахождение дочерних предприятий, сегменты их бизнеса, виды осуществляемых операций;

- правила функционирования службы внутреннего аудита и результаты ее работы по выявлению недостатков в сальдо счетов и порядок отчетности;
- пояснения по выявленным искажениям (ошибки и мошенничество) и т. п.

Разъяснения, получаемые от предприятия, помогут аудитору сориентироваться в том, насколько правильно реагирует руководство на запросы и какое воздействие может оказать полученная информация на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В частности, разъяснения могут содержать:

- признание руководством ответственности за внедрение и функционирование системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в целях предотвращения и обнаружения ошибок и мошенничества;
- отношение к выявленным искажениям с позиции их существенности и внесения исправлений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- подтверждение того, что аудитору раскрыты все факты, которые могут отрицательно отразиться на деятельности аудируемого предприятия и что финансовая (бухгалтерская) отчетность может содержать существенные искажения в результате выявленных ошибок и мошенничества.

Разъяснения считаются более надежными, если они даны компетентными и квалифицированными специалистами или лицами, владеющими необходимой информацией в силу занимаемого ими положения. Однако поскольку руководство предприятия является заинтересованной стороной, любые разъяснения, полученные от него, не могут считаться абсолютно достоверными и требуют дополнительного изучения и проверки.

Используя разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого предприятия, аудитор должен быть уверен в их правдивости. В противном случае существует опасность возникновения противоречий между полученными сведениями и фактическими данными, установленными аудитором самостоятельно, и нельзя исключить возможность преднамеренных искажений бухгалтерской отчетности.

Оценивая важность разъяснений, полученных от руководства предприятия, нужно установить их приоритетность в устной или письменной форме. Если устная форма играет большую роль в формировании мнения аудитора, то аудитор обобщает и представляет такие разъяснения в письменной форме руководству предприятия для подтверждения трактовки и фиксирует их в рабочей документации.

Обобщение устных разъяснений, полученных аудитором от предприятия, осуществляется на основании рабочего документа, который может быть составлен по следующей форме.

Рабочий документ.
Устные разъяснения сотрудников
проверяемого предприятия

Наименование предприятия Проверяе-
мый отчетный период

Вопрос	Ответы		Комментарии
	Да	Нет	
Четко сформули- рованный, одно- значно трактуе- мый вопрос			При получении ответа: — указать лицо, предо- ставившее разъяснения; — если есть альтерна- тивные доказательства, сослаться на них; — собственное резюме

Подготовил (дата составления, подпись, аудитора, подготовившего документ)

Проверил (дата проверки документа, подпись лица, проверившего документ)

Во взаимоотношениях между руководством предприятия и аудитором должны быть предусмотрены все документы, объясняющие и подтверждающие обязательное выполнение требований и просьб аудитора. В противном случае аудитор не сможет дать объективной оценки системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля и подтвердить достоверность бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Все разъяснения руководства предприятия в отношении аспектов, признанных аудитором существенными, должны быть представлены в письменной форме. Они являются дополнительной информацией для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого предприятия.

Письменные разъяснения могут быть представлены аудитору в форме:

- официального письма с разъяснениями;
- письма, подтверждающего согласие руководства предприятия с трактовкой, данной аудитором по определенным вопросам;
- официально заверенных копий финансовой (бухгалтерской) отчетности и других документов, содержащих сведения о позиции руководства предприятия по отдельным вопросам;
- протокола совещания с руководством предприятия и т. п.

Каждое официальное письмо должно содержать необходимые реквизиты: наименование адресата, дату, подпись.

Все письма (копии, оригиналы) подлежат включению в рабочую документацию аудитора, содержание которой определяет-. я аудитором самостоятельно, и служат одним из доказательств применяемых аудитором процедур и полученных результатов на "сно-
вании как устной, так и письменной информации.

7.3. Использование работы эксперта.

Порядок его работы. Использование результатов

Эксперт — специалист, который не состоит в штате аудиторской организации, но участвует в проверке производственно-хозяйственной деятельности в определенных областях, отличных от бухгалтерского учета и аудита и дающий специальное заключение в конкретной области.

Аудитора, оказывающего профессиональные аудиторские услуги, могут попросить выполнить задание, в части которого он не обладает необходимой компетенцией для изучения и анализа конкретного круга вопросов или достаточной специальной подготовкой и опытом. При отсутствии необходимых экспертных знаний или опыта аудитор может обращаться за консультацией к специалистам, имеющим специальные знания, например юристам, инженерам, геологам, оценщикам и т. п.

В качестве эксперта могут привлекаться как физические, так и юридические лица.

Решение об использовании работы эксперта во время проведения аудита аудиторская организация принимает самостоятельно, учитывая характер и сложность вопросов, подлежащих исследованию, уровень их существенности. При этом аудиторская организация должна получить согласие предприятия, с которым заключен договор на аудиторскую проверку, на привлечение эксперта. Пожелания клиента должны быть определяющими при выборе эксперта.

Эксперт может быть привлечен как предприятием, так и аудитором. При принятии решения о необходимости использования работы эксперта аудитор должен учитывать:

- существенность рассматриваемой статьи в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- предполагаемый риск искажений, исходя из характера и сложности работы;
- количество и качество возможных и доступных аудиторских доказательств.

В случае отказа предприятия, аудитор не имеет права привлекать к своей работе эксперта. В этом случае аудиторское заключение, подготовленное по материалам аудита, может иметь соответствующие оговорки.

Договор возмездного оказания услуг может быть заключен с экспертом как предприятием, так и аудиторской организацией. До заключения договора с экспертом аудиторская организация или руководитель предприятия должны убедиться в наличии документов, подтверждающих квалификацию эксперта, его опыт и репутацию в области проводимых исследований.

В договоре на оказание услуг эксперта, помимо общепринятых условий, выделяются:

- цели, объем и предмет исследования;
- возможные взаимоотношения эксперта с предприятием;
- конфиденциальность получаемой информации;
- степень доступа к документам;
- методы, которые эксперт намеревается использовать в своей работе;
- форма и содержание заключения эксперта, как составляющей аудиторских доказательств.

Эксперт представляет результаты своей работы в виде отчета, мнений, расчетов в письменной форме. Заключение должно быть полным и подробным, позволяющим оценить проведенную работу. Содержание и форма должны соответствовать оговоренным условиям в договоре, а сведения, включаемые в заключение, не иметь различных толкований. Заключение эксперта как юридического лица скрепляется печатью.

Объективность выводов эксперта обеспечивается его участием в руководстве предприятием, в отношении которого проводится аудит.

Результаты работы эксперта рассматриваются аудиторской организацией как одно из доказательств при составлении аудиторского заключения. Однако вначале аудиторская организация должна убедиться в достоверности информации, на которой основывается заключение эксперта. Обязательно оценивается правильность указанных экспертом фактов и их влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Изучаются предположения и методы, использованные экспертом при подготовке заключения.

Для подтверждения полного использования экспертом первичных данных аудиторская организация может сделать запрос о выполнении всех процедур, чтобы определить достаточность, уместность и надежность полученной информации; провести обзорную проверку или тестирование данных, использованных экспертом.

Поскольку аудитор, оказывающий аудиторские услуги, может не обладать необходимыми экспертными знаниями, то ответственность за надлежащий и разумный характер используемых допущений и методов и их применение несет эксперт. Если выявляются существенные несоответствия между заключением эксперта и документами предприятия, то аудиторская организа-

ция вправе провести дополнительные аудиторские процедуры или заменить эксперта.

Содержание заключения эксперта состоит из трех частей: полная часть, исследовательская часть и выводы. *Вводная часть:*

- наименование предприятия, где эксперт выполнил работу;
- сведения об эксперте;
- наименование и предмет работы;
- причины, вызывающие необходимость проведения экспертизы и источник получения данных, имеющих значение для составления заключения;
- вопросы, поставленные эксперту в соответствии с выданным ему заданием и возникающие в процессе работы.

Исследовательская часть:

- процесс исследования, его результаты, объяснение установки иных фактов;
- методы исследований, обоснование и объяснение принятых при исследованиях предположений;
- справочно-нормативные издания, которыми пользовался эксперт для решения поставленных задач;
- экспертная оценка по результатам исследования.

Выводы излагаются в виде ответов на поставленные вопросы, согласно перечню, указанному во вводной части заключения.

Заключение эксперта в письменной форме или полученные разъяснения в устной форме подлежат включению в рабочие документы аудитора.

Наличие существенной неуверенности эксперта в оценке исследованных обстоятельств или разногласий между предприятием и экспертом, аудитором и экспертом может значительно отразиться на подготовке аудиторского заключения по результатам проведенного аудита. Аудиторское заключение не должно содержать ссылок на результаты и мнение эксперта, так как привлечение эксперта и использование его работы не снимает ответственности с аудитора при составлении заключения. Поскольку конечная ответственность за оказание аудиторских услуг лежит на аудиторе, то он должен следить за соблюдением экспертом требований как профессионального, так и этического характера.

7.4. Операции со связанными сторонами в аудите (аффилированные лица)

Различные предприятия, а также физические лица относятся к двум связанным сторонам, если одна из них контролирует другую или может оказывать значительное влияние на принятие решений другой стороной. Такие предприятия называются *аффилированными лицами*. В качестве операций между аффилиро-

ванными лицами может рассматриваться (считаться) любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств. Цель, выполнения аудиторских процедур аудитором — получение достаточных аудиторских доказательств, позволяющих раскрыть информацию об аффилированных лицах и установление влияния операций между проверяемым предприятием (аудируемым лицом) и аффилированным лицом на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица. Тем не менее не следует ожидать, что в результате аудита обязательно будут выявлены все операции с аффилированными лицами.

Ответственность за выявление и раскрытие информации об аффилированных лицах, имеющих отношение к аудируемому субъекту, и правильное отражение в учете и отчетности всех финансово-хозяйственных операций с такими лицами несет руководство проверяемого предприятия. Это требует от руководства внедрения и использования соответствующих средств системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля для обеспечения надлежащего отражения в учетных записях и раскрытия финансовой отчетности операций с аффилированными лицами.

Аудитор должен обладать сведениями о деятельности предприятия и по необходимости об отрасли в целом для выявления (установления) событий, операций и существующей практики, способной оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность.

В определенных обстоятельствах существуют ограничения, которые могут повлиять на убедительность аудиторских доказательств относительно полноты информации об аффилированных лицах. Вследствие такой неопределенности должны быть выполнены дополнительные аудиторские процедуры, отсутствие которых может повысить риск искажения отчетности сверх ожидаемого уровня.

Причины обязательного осведомления аудитора о наличии аффилированных лиц и операций с ними вызваны следующим:

- подготовка финансовой (бухгалтерской) отчетности предусматривает раскрытие взаимоотношений и операций с аффилированными лицами;
- достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности может зависеть от наличия взаимоотношений и операций с аффилированными лицами;
- операции с аффилированными лицами могут осуществляться не только в рамках обычных деловых отношений, но и использоваться для ухода от налогообложения или мошенничества, например, при распределении прибыли.

Если подготовка финансовой (бухгалтерской) отчетности предусматривает раскрытие информации об аффилированных лицах, то в целях подтверждения ее полноты и достоверности аудитор должен изучить информацию, предоставленную

руководством аудируемого лица, и выполнить следующие процедуры:

- изучить рабочие документы на предмет определения списка аффилированных лиц;
- получить от аудируемого лица информацию об аффилировании и относительно других экономических субъектов;
- изучить списки акционеров для выявления крупных акционеров, протоколы собраний и заседаний совета директоров;
- опросить информацию и документы о наиболее крупных дебиторах и кредиторах аудируемого лица;
- проверить информацию, предоставляемую аудируемым лицом и налоговые и другие органы.

Источники аудиторских доказательств оказывают влияние на аудиторскую оценку их достоверности.

Если, по мнению аудитора, риск необнаружения аффилированных лиц, имеющих значительное влияние на решения другой стороны, невысок, то перечисленные процедуры могут быть модифицированы.

Полученные сведения способствуют детальному изучению аудитором информации об операциях с аффилированными лицами. Достоверность процедур контроля учета операций с аффилированными лицами и формирования информации о них обеспечивается изучением аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и оценкой риска средств контроля.

При изучении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предварительной оценке риска средств контроля аудитор должен проанализировать адекватность процедур контроля и учета операций с аффилированными лицами и сформировать мнение о них.

При проверке аудитору необходимо обратить внимание на наличие нетипичных операций и фактов, указывающих на существование ранее не выявленных аффилированных лиц.

К таким операциям относятся:

- присутствие нетипичных ситуаций и условий (нестандартные пены, процентные ставки, условия погашения и др.);
- отсутствие логики бизнеса;
- форма и содержание операций не соответствуют друг другу;
- в документах и бухгалтерском учете операции выделяются необычностью их отражения;
- превалирование объема операций или значительных сумм по отдельным поставщикам и заказчикам по сравнению с другими;
- безвозмездное получение или оказание управленческих услуг и т. п.

Процедуры, с помощью которых аудитор может выявить наличие аффилированных лиц, включают:

- детальное изучение операций и остатков по счетам бухгалтерского учета

- анализ регистров бухгалтерского учета и остатков по счетам для обнаружения крупных и нетипичных операций, особенно совершаемых в конце или незадолго до окончания отчетного периода;
- анализ документов по полученным и выданным кредитам, банковским поручительствам;
- анализ инвестиционных сделок, для выявления доли участия в них аффилированных лиц.

Достаточность полученных аудиторских доказательств влияет на раскрытие операций с аффилированными лицами. Доказательность проведения операций с ними может быть ограничена характером взаимоотношений (например: товарно-материальные запасы находятся у аффилированного лица на комиссии; головное общество дало инструкции дочернему обществу по учету лицензионных платежей и т. п.).

Для получения необходимых доказательств, вследствие ограниченности возможностей, аудитор должен выполнить следующие процедуры:

- выяснить и подтвердить условия и суммы денежных средств, затраченных на операции с аффилированными лицами;
- изучить доказательства, имеющиеся у аффилированного лица;
- подтвердить информацию у лиц, имеющих отношение к данной операции (банк, агент, гарант или юрист) и т. п.

Сведения о полноте предоставленной информации по аффилированным лицам, достоверности ее раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности находят отражение в письменном заявлении руководства аудируемого лица аудитору. Если полученные аудиторские доказательства относительно аффилированных лиц и операций с ними аудитор считает недостаточными или информацию, раскрытую в финансовой (бухгалтерской) отчетности, неясной или неполной, то аудиторское заключение модифицируется.

7.5. Изучение и использование результатов внутреннего аудита

Термин *внутренний аудит* означает услуги внутри субъекта, оказываемые его внутренним отделом (службой), включающие изучение, оценку и мониторинг адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Внутренний аудит может включать разнообразные элементы изучения и анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия и уместности использования получаемых результатов при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

К элементам внутреннего аудита, позволяющим дать оценку

функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего > от роля, ОТНОСЯТ:

- проверку адекватности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и рекомендации по их совершенствованию;
- тотальное тестирование операций, сальдо счетов и процедур, используя средства для определения, измерения и классификации финансовой и хозяйственной информации и составления по ней отчетности;
- проверку действенности и эффективности деятельности предприятия;
- изучение соблюдения и выполнения внешних требований (законы, нормы) и внутренних требований руководства и т. п.

Внутренний аудит является подразделением предприятия, п его функциональные задачи меняются в зависимости от требований руководства, что влияет на степень независимости в выражении мнения внутренним аудитором о действующей системе бухгалтерского учета и о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В процессе получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого субъекта аудитор приобретает знания о структуре этих систем и их функционировании. Характер, временные рамки и объем процедур, выполняемых аудитором для понимания этих систем, будет и (меняться в зависимости от различных факторов. Такими факторами, например, являются:

- объем и характер деятельности аудируемого лица;
- техническая оснащенность (компьютерные информационные системы);
- территориальное расположение экономического субъекта;
- применяемые средства внутреннего контроля.

При разработке программы аудита внешнему аудитору необходимо оценить неотъемлемый риск относительно существенных остатков по счетам бухгалтерского учета и групп однотипных операций при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятием, полагаясь на свое профессиональное суждение.

Для повышения результативности проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности в целях внешнего аудита аудиторская организация может использовать работу внутреннего аудита.

Эффективность внутреннего аудита является важным фактором при оценке аудиторской организацией аудиторского риска и системы внутреннего контроля, что в итоге влияет на выбор и объем запланированных аудиторских процедур.

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим предприятием и зависят от сложившейся системы управления, специфики деятельности и объемов показателей финансово-хозяйственной деятельности.

Объем и цели внутреннего аудита могут различаться и зависеть от размеров и структуры хозяйствующего субъекта и требований руководства относительно получаемых результатов.

Объективность внутреннего аудита обеспечивается степенью его независимости в структуре управления экономического субъекта, т. е. подчиненностью конкретному лицу, а именно руководству или собственнику, руководителям структурных подразделений.

В целях планирования предстоящей проверки до использования в своей деятельности сведений, предоставляемых службой внутреннего аудита, аудиторская организация должна сформировать мнение о ней. С этой целью аудитор дает оценку внутреннему аудиту на основании изучения следующих факторов:

- подотчетность;
- количество, подготовка и опыт персонала;
- наличие инструкций по выполнению контрольных функций;
- наличие возможностей и полномочий для выполнения контрольных обязанностей;
- мнение о контрольных процедурах организации;
- документальное оформление планирования и выполнения контрольных процедур;
- составление отчетов по выявленным нарушениям и выводов по результатам;
- действия руководства по исправлению обнаруженных недостатков;
- характер взаимодействия с внешними аудиторами.

Полученные выводы отражаются в рабочей документации аудитора. Формирование оценки внутреннего аудита на стадии планирования строится на изучении его организационного статуса в системе управления предприятия, способности соблюдать объективность и независимость, сдерживающих факторов и ограничений со стороны руководства или собственников предприятия, профессионального уровня выполняемой работы, уровня значимости принимаемых к исполнению рекомендаций. Кроме того, необходимо учитывать:

- техническую компетентность, т. е. насколько внутренние аудиторы владеют достаточными и адекватными техническими навыками для работы;
- профессиональную тщательность в планировании, обзорной проверке и документальном оформлении, включая аудиторские разработки, рабочие программы и документы.

Любые ограничения, налагаемые руководством на внутренний аудит, должны быть тщательно изучены. Независимо от степени самостоятельности и объективности внутреннего аудита аудиторская организация должна определить, насколько руководство следует его рекомендациям и как это подтверждается документально.

Решение об использовании работы внутреннего аудита для целей внешнего аудита должно сопровождаться изучением программ, объемов работы внутреннего аудита, обоснованности порченных выводов и соответствия полученных результатов выполненной работе.

Действенный внутренний аудит может оказать значительное влияние на разработку общего плана аудита внешним аудитором, позволит модифицировать характер и объем процедур, временные рамки проведения аудита. При положительной характеристике функционирования внутреннего аудита внешний аудитор определяет, насколько он является уместным для определенных участков внешнего аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Содержание, сроки и объем проверок конкретной работы внутреннего аудита зависят от оценки внешним аудитором аудиторского риска, существенности объекта проверки и предварительной оценки службы внутреннего аудита. Оценка функций внутреннего аудита, данная внешним аудитором, влияет на суждение относительно использования работы внутреннего аудита, а также на характер, временные рамки и объем внешнего аудита.

При принятии решения внешним аудитором об использовании конкретной работы внутреннего аудита она должна быть оценена и протестирована на предмет ее адекватности целям внешнего аудитора. Такие проверки могут включать тестирование объектов, уже проверенных внутренним аудитом, наблюдение за процедурой внутреннего аудита и другие приемы проверки по усмотрению аудитора.

Характер, временные рамки и объем тестирования зависят от суждения внешнего аудитора относительно риска и существенности соответствующей области аудита.

Несмотря на то, что задачи внутреннего и внешнего аудита не совпадают, средства решения специфических задач, стоящих как перед внутренним, так и внешним аудитом, могут в ряде случаев совпадать и быть использованы при определении содержания, сроков и объема внешних аудиторских процедур.

Аудиторская организация должна найти дополнительные доказательства эффективности работы внутренних аудиторов, если достигнуто взаимопонимание по результатам предварительной оценки внутреннего аудита и принято решение об использовании этой работы.

На эффективность использования работы внутреннего аудита аудиторской организацией будет влиять: содержание плана работы службы внутреннего аудита за интересующий период и участие аудиторов в его обсуждении, порядок встреч с сотрудниками службы, сроки проведения работ, объемы аудиторской выборки, уровень тестов, документальное оформление выполненной работы.

При планировании использования работы внутреннего аудита внешним аудиторам необходимо предварительно согласовать сроки этой работы, объем аудиторского взаимодействия, уровень тестирования и предлагаемые методы отбора проверяемой совокупности, документальное оформление выполненной работы. Сотрудники, отвечающие за проверку результатов работы внутреннего аудита, обязаны отслеживать:

- все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки нашли отражение в выводах аудитора;
- достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур;
- каково влияние отмеченных в ходе аудита ошибок и искажений и рекомендуемых исправлений на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемого экономического субъекта.

Аудиторская организация информирует руководство или собственников предприятия, а при необходимости руководителя службы внутреннего аудита о любых обнаруженных факторах которые могут быть использованы для повышения эффективности и результативности работы внутреннего аудита в будущем.

Аудиторская организация не должна полностью полагаться на работу внутренних аудиторов. Результаты работы внутреннего аудита не являются основанием для составления аудиторского заключения и могут потребовать дополнительных контрольных проверок по статьям и совершенным финансово-хозяйственным операциям. Если итоги проверки не совпадают, необходимо принять меры, направленные на увеличение объема аудиторских процедур и корректировку содержания.

Использование результатов работы внутреннего аудита не снижает ответственности аудиторской организации за выданное аудиторское заключение по результатам аудита.

7.6. Использование работы другой аудиторской организации

Аудиторская организация может проводить аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений с привлечением другой аудиторской организации.

Подобные ситуации могут возникать в случаях, когда:

- предприятие имеет значительное количество структурных подразделений, выделенных на самостоятельный баланс, или проверка осуществляется по консолидированной отчетности;
- нарушены критерии независимости у отдельных членов проверяющей группы.

Если существует такая необходимость, то следует определить порядок взаимодействия основной и привлекаемой аудиторской организации по использованию работы этой организации и отражения ее результатов в аудиторском заключении.

Выражая свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор в этом случае опирается не только на разъяснения проверяемого предприятия и собранные аудиторские доказательства, но и на мнение других аудиторов. Это возможно, если основная аудиторская организация считает уместным использование результатов проверки другой аудиторской организации (аудитора).

При этом результаты работы другой аудиторской организации не используются, если:

- существуют профессиональные отношения между аудиторскими организациями, и одна из них сменяет другую;
- аудит подразделения проводит другая организация, а основная аудиторская организация заключает, что его показатели не являются существенными для аудиторского заключения.

При проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия, в состав которого входят подразделения, основная аудиторская организация для подготовки аудиторского включения должна оценить:

- существенность части показателей подразделений, в отношении которых аудит проводит сама, и той части, аудит которой делегирован другой аудиторской организации;
- собственный уровень знаний о деятельности подразделений, показатели которых аудируются другой организацией;
- риск существенных искажений и возможность выполнения исполнительных процедур в отношении показателей подразделений, если аудит проводится другой аудиторской организацией.

Другая аудиторская организация при получении от основной аудиторской организации уведомления о намерении использовать результаты ее работы должна спланировать свою работу с учетом того, что показатели подразделения включаются в бухгалтерскую отчетность предприятия, аудируемого основной аудиторской организацией.

Основная аудиторская организация имеет право ознакомиться с работой другой организации путем обсуждения и изучения применяемых аудиторских процедур и составленной рабочей документации.

Характер, объем проводимого аудита и оценка профессиональной компетентности влияют на выбор формы, объема и времени ознакомления с работой другой аудиторской организации.

Основная аудиторская организация может сократить обзорную проверку результатов работы другой аудиторской организации, если она получила достаточные аудиторские доказательства, что другая организация придерживается требуемой политики и процедур контроля качества работы.

При выявлении во время аудита фактов, имеющих существенное значение для работы основной аудиторской организа-

ции, другая аудиторская организация должна уведомить ее и передать соответствующую информацию или раскрыть соответствующие обстоятельства в аудиторском заключении.

Передача информации основной аудиторской организации согласовывается с руководством подразделения. При несогласии руководства подразделения с такими действиями другая аудиторская организация должна уведомить об этом основную аудиторскую организацию.

Основная аудиторская организация не обязана предоставлять другой аудиторской организации какую-либо информацию, полученную в ходе аудита предприятия. Однако если ею выявлены факты, которые могут быть значимы для работы другой аудиторской организации, то необходимо обсудить возможные действия с руководством предприятия.

Любая передача информации, полученной основной аудиторской организацией другой аудиторской организации, обязательно согласовывается с руководством предприятия.

Планируя использовать работу другой аудиторской организации, основная аудиторская организация должна сообщить другой аудиторской организации условия ее независимости от предприятия и подразделения, требования, применимые к бухгалтерскому учету, отчетности и аудиту.

Получаемые аудиторские доказательства от другой аудиторской организации должны подтверждать адекватность выполненной работы целям и задачам, поставленным основной аудиторской организацией в отношении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Для того чтобы скоординировать работу на начальной стадии планирования аудита, основная аудиторская организация должна уточнить вопросы, требующие особого рассмотрения при проведении аудита показателей подразделения, процедуры, необходимые для определения требующих раскрытия операций, сроки проведения и завершения аудита.

Используя работу другой организации, основная аудиторская организация обязана документировать полученную информацию в рабочих документах.

Она должна отразить в рабочих документах информацию, изученную другой аудиторской организацией, указать ее значимость для финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия в целом и сделать выводы о существенности или несущественности отдельных показателей в отчетности.

Подготовленное аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия не должно содержать указаний на использование работы другой аудиторской организации.

В случае невозможности использовать результаты работы другой аудиторской организации и выполнить необходимые дополнительные процедуры в отношении показателей подраз-

деления это может расцениваться как ограничение объема аудиторской проверки, и в этом случае по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности основной аудиторской организацией может быть подготовлено модифицированное аудиторское заключение или осуществлен отказ от выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При составлении модифицированного аудиторского заключения другой аудиторской организацией о показателях подразделения основная аудиторская организация обязана рассмотреть вопрос о существенности обстоятельств и их влиянии на финансовую (бухгалтерскую) отчетность предприятия.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Какова цель общения аудиторской организации с руководством предприятия?
2. Перечислите принципы общения с руководством предприятия.
3. Назовите основные вопросы, выносимые на обсуждение с предприятием.
4. Какова роль получаемых разъяснений от предприятия?
5. Сформулируйте права аудитора на предоставляемую предприятием информацию.
6. В какой форме могут быть представлены аудитору письменные разъяснения от предприятия?
7. Кто принимает решение о привлечении эксперта к аудиторской проверке?
8. Раскройте роль и функции эксперта в аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности.
9. Как влияют результаты работы эксперта на формирование аудиторского заключения?
10. В чем заключается необходимость информированности аудитора об операциях с аффилированными лицами?
11. Какие сведения способствуют раскрытию информации об операциях с аффилированными лицами?
12. Перечислите действия аудитора для получения необходимых доказательств наличия аффилированных лиц и операций с ними.
13. Как влияет оценка работы внутреннего аудита на результативность проведения внешнего аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности?
14. Какие задачи решает внутренний аудит по отношению к внешнему аудиту?
15. Что влияет на принятие решений об использовании работы внутреннего аудита?
16. Дайте определение основной и другой аудиторской организации.

17. Что влияет на подготовку аудиторского заключения при аудите подразделений предприятия?
18. Каков порядок взаимоотношений основной аудиторской организации с другой аудиторской организацией и руководством предприятия?
19. Каков порядок составления аудиторского заключения основной аудиторской организацией?

Глава 8.

Специальные аспекты аудиторской проверки

8.1. Первичный аудит начальных и сравнительных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности

При проведении первичного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия аудитор должен получить подтверждение достоверности начальных и сравнительных показателей этой отчетности. Для этого необходимо убедиться в отсутствии существенных искажений начальных и сравнительных показателей и постоянстве применяемой учетной политики. Если предприятием проводились корректировки отчетности, их результаты должны быть раскрыты в пояснениях к проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Для сбора доказательств в отношении подтверждения достоверности начальных и сравнительных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудиторская организация обязана провести на выборочной основе следующие аудиторские процедуры:

- ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия;
- провести анализ учетной политики;
- ознакомиться с порядком составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- убедиться в соответствии данных синтетического и аналитического учета;
- провести анализ системы внутреннего контроля;
- провести необходимые аналитические процедуры, например: сопоставить сальдо по счетам за различные периоды;
- направить письменные запросы на подтверждение определенной информации руководству проверяемого предприятия и третьим лицам;

- ознакомиться с аудиторским заключением и письменной информацией руководству проверяемого предприятия по результатам проведения аудита, подготовленными предшествующей аудиторской организацией;

- рассмотреть влияние на начальные и сравнительные показатели отчетности корректировок, внесенных в соответствии с аудиторским заключением за предыдущий отчетный период.

По результатам проведенных аудиторских процедур аудиторская организация формирует мнение о степени влияния достоверности начальных и сравнительных показателей на аудируемую финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

В тех случаях, когда аудиторская организация не может поручить достаточный объем аудиторских доказательств для подтверждения достоверности начальных и сравнительных показателей, в аудиторском заключении обязательно раскрываются чаные обстоятельства.

8.2. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита

Степень влияния полноты соблюдения законодательных и нормативных актов на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия может быть различной.

Законодательные и нормативные акты определяют форму отчетности, порядок формирования ее показателей и раскрытия информации, условия деятельности предприятия, без соблюдения которых отдельные операции не могут осуществляться или могут быть ограничены и т. п.

Такие отрасли права, как налоговое законодательство, законодательство о валютном контроле, таможенное законодательство, оказывают влияние на деятельность практически всех предприятий. Несоблюдение законодательства может иметь существенные финансовые последствия для предприятия в виде штрафов и пени, взимаемых налоговыми, таможенными и другими органами.

В российской аудиторской практике действует правило (стандарт) аудиторской деятельности «Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита». Данное правило устанавливает требования к аудиторской организации или аудитору при проверке выполнения предприятием положений законодательных и других нормативных актов, без соблюдения которых невозможно оценить достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия.

При аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор не ставит своей целью выявить все факты несоблюдения законодательных и нормативных актов. Выявление всех фактов мо-

жет стать предметом специального аудиторского задания при оказании сопутствующих аудиту услуг.

При планировании и проведении аудита, а также при оценке его результатов и формировании аудиторского заключения аудитор должен принимать во внимание то, что несоблюдение проверяемым предприятием законодательных и нормативных актов в ряде случаев может оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, несоблюдение налогового законодательства может привести к недостоверному отражению в отчетности налоговых обязательств и возникновению существенных штрафных санкций.

В случае неоднозначной трактовки аудиторской организацией и проверяемым предприятием нормативных документов аудитору следует произвести оценку существенности влияния спорного вопроса на оценку достоверности отчетности в целом. Если влияние существенно, аудитор может по согласованию с предприятием направить письменный запрос от своего имени в соответствующий государственный орган, или, если время принятия решения ограничено, письменно предупредить руководство проверяемой организации о невозможности выдачи безусловно положительного аудиторского заключения. Если влияние несущественно, то факт разногласий может быть отмечен в письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Ответственность за соблюдение требований законодательных и нормативных актов несет руководство проверяемого предприятия.

В ходе проверки аудитор должен руководствоваться принципом профессионального скептицизма, т. е. допускается, что в ходе проверки могут быть выявлены события или факты, ставящие под сомнение вероятность соблюдения проверяемым предприятием законодательных и нормативных актов в полном объеме, либо необходимо получение доказательств противного.

Чтобы эффективно планировать и проводить аудит, аудитор должен понимать, какие законодательные и нормативные акты применимы к проверяемому предприятию и могут существенным образом повлиять на его отчетность. Аудитору необходимо установить, обеспечивается ли персонал необходимыми нормативными актами по бухгалтерскому учету и налогообложению, привлекаются ли специалисты аудиторских и юридических организаций для получения работниками предприятия необходимых консультаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, разработаны ли внутренние рабочие документы, определяющие учетную политику, схемы документооборота и визирования документов в отношении совершаемых хозяйственных и финансовых операций, установлен ли контроль за их соблюдением.

Аудитору также следует получить достаточные и уместные доказательства того, что предприятием соблюдаются законода-

тельные и нормативные акты, которые, по мнению аудитора, оказывают влияние на формирование существенных сумм в отчетности и раскрываемые в ней сведения. Например, если предприятие имеет, согласно законодательству, обязательства по охране окружающей среды, и такие обязательства являются существенными, аудитору необходимо убедиться в том, что соответствующие обязательства отражены в отчетности.

Аудитор должен обратить особое внимание на такие нормативные акты, невыполнение которых может стать причиной прекращения или приостановления деятельности предприятия. Для этого аудитор изучает требования соответствующих законодательных и нормативных актов и получает подтверждение того, что необходимые показатели отражены в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрыты в приложениях к ней. Проверяет наличие регистрационных документов, необходимых лицензий и других документов, без которых проверяемое предприятие не вправе осуществлять хозяйственную и финансовую деятельность. Спорные вопросы, неоднозначно решенные в нормативных актах, имеющие существенное значение для оценки результатов аудиторской проверки, обсуждаются с руководством проверяемого предприятия.

Аудитор должен уделить особое внимание рассмотрению фактов, свидетельствующих о несоблюдении законодательных и нормативных актов. К таким фактам могут относиться:

- расследования (проверки), проводимые государственными органами, факты наложения штрафных санкций;
- нормативные акты, имеющие непосредственное отношение к проверяемому предприятию, но не учитываемые или не используемые в системе его бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- низкая квалификация персонала, занятого организацией систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- несанкционированные операции или операции, не учтенные надлежащим образом, и т. д.

Аудитор должен обратить внимание руководства предприятия на необходимость принятия мер по выявлению, предупреждению и устранению нарушений требований нормативных актов, которые могут исказить финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Если аудитор получает информацию о возможном несоблюдении законодательных и нормативных актов, ему необходимо более тщательно изучить обстоятельства, при которых были допущены нарушения, а также оценить возможность возникновения таких последствий, как взыскание с предприятия штрафных санкций, появление угрозы прекращения его деятельности и т. п.

Аудитору следует учесть влияние невыполнения требований нормативных актов на достоверность сведений, представленных

руководством предприятия. При существенном отклонении от требований нормативных документов аудитор должен сообщить об этом вышестоящему органу проверяемого предприятия, ревизионной комиссии или наблюдательному совету.

Факты невыполнения требований нормативных актов должны быть учтены аудитором при составлении аудиторского заключения.

При существенном влиянии фактов невыполнения требований нормативных документов на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен составить модифицированное или отрицательное заключение.

При возникновении препятствий аудитору со стороны руководства или персонала проверяемого предприятия в получении информации о фактах невыполнения требований нормативных документов аудитор может отказаться от выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор вправе дать положительное заключение, если персонал предприятия исправил все выявленные нарушения и внес необходимые исправления в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

В письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита следует делать ссылки на те нормативные документы и их разделы (параграфы, статьи, пункты и т. п.), которые были нарушены.

8.3. Проверка прогнозной финансовой информации

Прогноз — это ожидаемая финансовая информация, подготавливаемая на основании допущений в отношении будущих событий, наступления которых ожидает руководство, и действий, которые оно намерено предпринять к моменту подготовки такой информации. Исходя из таких предпосылок, правило (стандарт) аудиторской деятельности «Проверка прогнозной финансовой информации» дает определение прогнозной финансовой информации.

Под *прогнозной финансовой информацией* понимается информация о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств предприятия либо отдельных сторонах его финансово-хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная, исходя из допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты.

Необходимо отметить, что проверка прогнозной финансовой информации предприятия является сопутствующей аудиту услугой. Однако в процессе аудиторской проверки аудиторская организация может проводить анализ и оценку надежности подготовки планов предприятия на будущее с целью выявления воз-

можности осуществления организацией своей деятельности в последующем.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена для различных целей, для внутренних управленческих нужд, например для оценки величины необходимых финансовых вложений; предоставления третьим лицам, например потенциальным инвесторам, кредиторам. В зависимости от целей такой информации она может быть подготовлена в различной форме, в виде отдельных показателей или на основе типовых форм финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Ответственность за содержание прогнозной финансовой информации несет руководство предприятия. Ответственность за выражение мнения о достоверности такой информации несет аудиторская организация. В круг поставленных перед аудиторами задач при данной проверке может входить следующее:

- установить, применимы ли допущения, принятые предприятием при подготовке прогнозной финансовой информации;
- убедиться, что предприятие готовило прогнозную финансовую информацию, исходя из принятых допущений;
- выявить адекватность представления предприятием информации.

Поскольку в основу прогнозной финансовой информации заложены будущие события и действия, в задачи аудиторской организации не входит выражение мнения об их достоверности, по если аудиторская организация считает, что она достаточно компетентна в данном вопросе, она имеет право на выражение такого мнения.

Исходя из характера и сложности прогнозной финансовой информации, подлежащей проверке, аудиторская организация может использовать работу эксперта.

Аудиторская организация должна отказаться от проведения проверки прогнозной финансовой информации, если существует серьезное сомнение в применимости принятых допущений, лежащих в основе этой информации, правильности ее подготовки, формы представления или возможности использования такой информации в предполагаемых организацией целях.

Особое внимание аудитору необходимо уделить выбору аудиторских процедур, так как в этом аудитор должен опираться на свое профессиональное суждение. Характер и объем процедур, проводимых аудитором, как правило, определяются вероятностью наличия в прогнозной финансовой информации существенных искажений, знанием аудитором финансово-хозяйственной деятельности организации, степенью использования профессионального суждения при подготовке прогнозной финансовой информации. Аудитор должен убедиться, что принятые допущения отвечают целям подготовки прогнозной финансовой информации и, следовательно, потребностям ее потенциальных пользователей.

При оценке применимости допущений аудиторская организация должна опираться на фактическую информацию о деятельности предприятия, рассматриваемой с точки зрения экономической ситуации в стране (регионе) в целом и ее отраслевых особенностей. Кроме того, необходимо учитывать, что чем больший период охватывает прогнозная финансовая информация, тем меньше применимость допущений, принятых при ее подготовке, и тем больше вероятность возникновения искажений в расчетах.

При проверке правильности подготовки прогнозной финансовой информации аудиторская организация может использовать следующие процедуры: выборочные расчеты прогнозируемых показателей, оценку непротиворечивости данных, в основе расчета которых лежат одни и те же допущения, и др. Важно отслеживать те показатели, ошибки допущений в отношении которых могут особенно существенно исказить результаты их обработки. При выявлении существенных искажений в расчетах необходимо оценить их влияние на правильность прогнозируемых результатов. Необходимо также учитывать взаимосвязь отдельных показателей прогнозной финансовой информации.

Аудиторская организация должна получить от руководства предприятия письменные разъяснения в отношении целей использования прогнозной финансовой информации и применимости допущений, лежащих в ее основе. Письменные разъяснения руководства предприятия подтверждают его ответственность за содержание прогнозной финансовой информации.

Прогнозная финансовая информация должна быть изложена ясно и непредвзято, с раскрытием необходимых показателей в пояснительной записке.

Необходимо также учесть соотношение между сроком прогнозирования и величиной нормального производственного цикла, например, связь с периодом прогнозирования долгосрочной аренды необходимых для целей производства основных средств. Важен учет целевого предназначения прогноза: если речь идет об информации, подготавливаемой для потенциального долгосрочного инвестора, требования к ней будут одни, для подтверждения возвратности краткосрочного займа — другие.

Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации содержит мнение аудиторской организации о применимости допущений, правильности подготовки информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления.

Аудиторская организация может включить в отчет мнение о возможности использования прогнозной финансовой информации в определенных целях, а также рекомендации по ее ограниченному использованию и распространению. Возможно включение в отчет и иной информации, имеющей отношение

к работе, проведенной аудиторской организацией. Аудитор, скорее всего, не будет иметь возможности высказать уверенность в надежности прогнозной финансовой информации. Это связано с тем, что в отличие от обычного аудита, когда аудитору приходится иметь дело с имевшими место в прошлом и задокументированными фактами, в данном случае доказательства правоты составителя прогнозов могут быть подтверждены только по прошествии определенного времени. Аудитору целесообразно обратить внимание пользователей прогнозной финансовой информацией на то, что фактические результаты могут существенно отличаться от прогнозируемых, так как ожидаемые события и действия могут не произойти. Ошибки прогнозирования обычно резко возрастают с увеличением временного интервала прогноза.

Если в процессе проверки установлено, что допущения, принятые при подготовке прогнозной финансовой информации, неприменимы, прогнозная финансовая информация неверно подготовлена на основе принятых допущений или представлена неадекватно, то в отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации излагаются обстоятельства, обусловившие мнение аудитора.

8.4. Проверка оценочных значений в бухгалтерском учете

Оценочные значения — это использование исчисленных руководством проверяемого предприятия значений показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, допустимых в соответствии с правилами бухгалтерского учета при невозможности определения точных значений или при отсутствии независимых, внешних по отношению к организации, оценок.

К оценочным значениям относятся, например, амортизация основных средств и нематериальных активов в случае, если предприятие самостоятельно определяет сроки полезного использования данных активов и соответствующие им нормы амортизации; резерв по сомнительным долгам; резерв под обесценение вложений в ценные бумаги; резервы предстоящих расходов и платежей; прочие резервы; фонды и т. п.

За подготовку оценочных значений в бухгалтерской отчетности ответственность несет руководство предприятия. Такие значения часто формируются в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или могут произойти в будущем и, соответственно, требуют субъективных суждений. В результате использования оценочных значений риск искажения информации возрастает.

В зависимости от техники расчета оценочные значения могут быть простыми и сложными.

Простые оценочные значения рассчитываются на основе какого-либо одного показателя. Например, проценты по кредиту определяются на основе фиксированного процента к сумме, указанной в договоре.

Сложные оценочные значения рассчитываются на основе нескольких показателей и могут потребовать масштабного анализа текущих данных с использованием специальных прогнозов. Например, оценка возможных потерь от уценки товарно-материальных ценностей может потребовать серьезного анализа текущих данных и прогнозирования будущего объема продаж. При сложных оценках могут потребоваться специальные знания для расчета и субъективные суждения.

В зависимости от времени расчета оценочные значения могут быть текущими и отчетными.

Текущие оценочные значения относятся к бухгалтерскому учету и отражаются на счетах бухгалтерского учета с периодичностью, с которой ведутся регистры бухгалтерского учета, например начисление резерва предстоящих расходов и платежей.

Отчетные оценочные значения отражаются только при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, например начисление резерва под обесценение вложения в ценные бумаги.

Методы расчета оценочных значений должны отражаться в приказе об учетной политике предприятия. Например, применение норм амортизационных отчислений для каждой категории основных средств.

Аудиторской организации необходимо получить достаточные аудиторские доказательства того, что оценочные значения являются достоверными в данных обстоятельствах и при необходимости содержат соответствующие пояснения. Доказательства, подтверждающие оценочные значения, получить сложнее, и они менее информативны, чем доказательства, подтверждающие другие элементы финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При планировании методов, сроков и объема аудиторских процедур аудиторская организация должна изучить методы, используемые руководством предприятия при расчете оценочных значений.

При проверке оценочных значений аудиторская организация может применять один из следующих методов или их комбинацию:

- анализ и проверку процедуры, используемой для расчета оценочного значения;
- независимую оценку для сравнения с уже подготовленным оценочным значением;
- анализ последующих событий, подтверждающих рассчитанное оценочное значение.

На этапе анализа исходных данных и методов расчета оценочных значений аудиторская организация определяет точность, полноту и соответствие данных, положенных в основу расчета

оценочного значения. Используемая в расчете информация не должна противоречить данным бухгалтерского учета. Например, при проверке резерва на оплату отпусков аудитору необходимо получить доказательства того, что данные по фонду оплаты труда коррелируют с данными о среднесписочной численности персонала.

Возможно получение доказательств из внешних, по отношению к проверяемому предприятию, источников. Например, при проверке расчета предполагаемых затрат на судебные разбирательства и иски аудиторская организация может получить информацию от юридической фирмы, ведущей дела проверяемого предприятия.

Аудитор оценивает правильность интерпретации собранных предприятием данных и их использование в целях прогноза оценочного значения. Примером может служить анализ сроков возникновения дебиторской задолженности при начислении резерва по сомнительным долгам, при котором аудитор устанавливает, на какие временные группы разбита задолженность и насколько обоснованы значения процентов резервирования к каждой из них.

Аудиторская организация оценивает правильность выбора базовой величины расчета оценочного значения. Например, могут использоваться внешние статистические данные, темп инфляции, процентные ставки, уровень занятости, предполагаемый рост рынка. В других случаях, когда оцениваются специфические для данного предприятия показатели, расчеты основываются на полученных внутренних данных. Особое внимание необходимо обращать на базовые показатели расчетов, которые чутко реагируют на изменения и подвержены существенным искажениям.

В случае применения сложных оценочных процедур, использующих специальные технологии, аудитору может потребоваться привлечение эксперта.

Также необходимо проверить правильность выбора руководством предприятия методов расчета оценочных значений и последовательность их применения. Такая проверка основывается на знаниях аудитора о финансовых результатах деятельности организации в предыдущие периоды и планах руководства на будущее. Характер и объем аудиторских процедур зависят от сложности расчетов и результатов анализа аудиторской организацией процедур и методов, используемых предприятием при исчислении оценочных значений.

Аудитор проверяет, каким образом руководство предприятия устанавливает правила расчета оценочных значений, как оно анализирует оценочную информацию, какие выводы и решения принимает на ее основе.

Аудитор может провести или получить независимую оценку

и сравнить полученные данные с оценочным значением, рассчитанным организацией.

В качестве независимой оценки могут использоваться значения, полученные сторонними экспертами-оценщиками. Целесообразно также сравнить оценочные значения за предыдущие периоды с фактически полученными результатами. Например, аудитор может самостоятельно, опираясь на имеющиеся у него данные, спрогнозировать изменение курса ценных бумаг. В этом случае для проверки резерва на обесценивание ценных бумаг ему необходимо только сравнить свой прогноз с оценочным значением этой величины, содержащимся в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Возможно также проведение обзора последующих событий, подтверждающих рассчитанное оценочное значение. Аудитор может проанализировать действия и события, происходящие после завершения отчетного периода, но до завершения аудита. Такие события могут подтвердить оценочные значения, рассчитанные предприятием. Проведение аудитором анализа таких событий может уменьшить или устранить необходимость проверки процедур, используемых предприятием для расчета оценочных значений. Например, падение курса ценных бумаг может подтвердить достоверность начисленного организацией в прошлом году резерва.

Аудиторская организация может использовать различные методы применительно к разным статьям финансовой (бухгалтерской) отчетности, основанным на оценочных данных. Аудитор может также применять комбинации различных методов проверки относительно одного из оценочных значений.

Аудитор должен дать окончательную оценку достоверности оценочных значений, основываясь на знании деятельности предприятия и соответствия проверяемого, оценочного значения другим аудиторским доказательствам, полученным в ходе аудита.

Аудитор определяет, влияют ли на расчет оценочных значений последующие операции или события. Те из них, которые могут существенно изменить оценочные значения, должны быть проверены.

При наличии расхождений между оценочным значением, определенным аудитором на основании имеющихся аудиторских доказательств, и аналогичным показателем, отраженным в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор обращает внимание руководства проверяемого предприятия на необходимость внесения исправлений в отчетность. Если руководство предприятия отказывается от внесения изменений, различие следует считать ошибкой и рассматривать вместе со всеми остальными искажениями при оценке существенности воздействия на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Неопределенность, сопутствующая оценочным значениям,

отсутствие объективных данных могут привести к невозможности получения достаточно достоверной оценки. В этом случае аудитору необходимо рассмотреть вопрос об отказе от выражения своего мнения о достоверности проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

8.5. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность

Аудиторская организация, выражая мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия, автоматически распространяет его и на все остальные отчеты, заявления, графики, финансовые прогнозы и т. п., которые прилагаются к финансовой (бухгалтерской) отчетности, включенной в аудиторское заключение. Таким образом, на стадии предварительного планирования аудиторы должны оценить объем работ по рассмотрению прочей информации с тем, чтобы лучше спланировать объем и стоимость аудиторской проверки.

В тех случаях, когда проаудированная финансовая (бухгалтерская) отчетность предприятия является частью документа, содержащего помимо этой отчетности прочую информацию, аудиторская организация должна рассмотреть такую информацию на предмет ее непротиворечивости во всех существенных аспектах проаудированной отчетности.

Под документом, содержащим проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность, понимается предусмотренный законодательством или подготовленный по инициативе предприятия с целью предоставления заинтересованным пользователям документ, в состав которого включена проаудированная отчетность. Например, таким документом может быть годовой отчет акционерного общества или проспект эмиссии.

Под прочей информацией понимают любые включенные в документ сведения, помимо финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия, содержащейся в этом же документе. Например:

- отчет исполнительного органа организации за отчетный год;
- характеристика и результаты деятельности организации за отчетный год, прилагаемые к годовому отчету, и т. п.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации не может и не должно трактоваться предприятием, а также заинтересованными пользователями аудиторского заключения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и документа, содержащего проаудированную отчетность, как мнение аудиторской организации о достоверности прочей информации или документа в целом.

Аудиторская организация должна заблаговременно сообщить руководству предприятия о необходимости своевременно предоставить ей прочую информацию для рассмотрения.

Прочая информация должна быть предоставлена аудиторской организации, как правило, до даты подписания аудиторского заключения и подлежит рассмотрению аудиторской организацией до даты подписания аудиторского заключения. Если прочая информация не может быть получена аудиторской организацией для рассмотрения до даты подписания аудиторского заключения, она может быть рассмотрена сразу после ее получения от предприятия.

Аудитор обязан документировать процедуры и методы рассмотрения прочей информации, а возникающие замечания при необходимости отражать в письменной информации руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Сделанная в любой форме и выраженная любым содержанием отметка аудиторской организации на документе, содержащем проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность, означает, что аудиторская организация рассмотрела прочую информацию на предмет ее непротиворечивости во всех существенных аспектах проаудированной отчетности. Отметка аудиторской организации на документе, содержащем проаудированную отчетность, не может и не должна трактоваться предприятием, а также заинтересованными пользователями аудиторского заключения и документа, содержащего проаудированную отчетность как-либо иначе.

Когда документ содержит проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность предприятия за несколько отчетных периодов (в том числе отчетность, аудит которой проводила другая аудиторская организация), аудитор должен изучить прочую информацию на предмет ее непротиворечивости во всех существенных аспектах проаудированной отчетности за каждый отчетный период.

Если документ содержит финансовую (бухгалтерскую) отчетность за несколько отчетных периодов, аудит которой проводили разные аудиторские организации, то возможно несколько вариантов письменной отметки на документе:

1) письменную отметку может сделать последняя по времени аудиторская организация, взяв на себя ответственность и за действия предыдущих аудиторских организаций;

2) письменные отметки могут сделать все аудиторские организации, проверявшие организацию за отрезок времени, охваченный упоминаниями в прочей информации;

3) письменную отметку может сделать последняя по времени аудиторская организация, но при этом она может собрать с предшествующих аудиторских организаций специальные документы, уполномочивающие ее сделать такую отметку.

Прочая информация считается не противоречащей во всех

существенных аспектах проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, если в ней отсутствуют существенные данные, прямо или косвенно противоречащие данным, содержащимся в проаудированной отчетности или вытекающим из нее.

Процедура изучения аудиторской организацией прочей информации включает ознакомление с ее содержанием, сравнение данных, проверку сделанных предприятием на основе проаудированной отчетности расчетов, результаты которых отражены в прочей информации, и другие необходимые действия.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации не является аудиторской процедурой, в результате которой могут быть получены аудиторские доказательства.

Если в процессе проверки выясняется, что необходима корректировка прочей информации, а руководство предприятия отказывается от ее проведения, аудиторская организация должна включить в аудиторское заключение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности специальный поясняющий пункт. Этот пункт должен раскрывать все существенные противоречия между прочей информацией и проаудированной отчетностью.

При рассмотрении прочей информации аудитор может обнаружить существенное искажение какого-то факта хозяйственной деятельности, не связанного прямо или косвенно с проаудированной отчетностью, в таком случае он должен обсудить это с руководством предприятия. При возникновении разногласий в части существенности искажения информации аудитор должен предложить руководству предприятия передать спорный вопрос на рассмотрение независимому эксперту (например, юридическому консультанту) или соответствующему третьему лицу и принять во внимание результаты такого рассмотрения.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите аудиторские процедуры для сбора доказательств в отношении достоверности начальных и сравнительных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности.
2. Что понимается под прогнозной финансовой информацией?
3. Назовите методы проверки прогнозной финансовой информации.
4. Назовите методы проверки оценочных значений в бухгалтерском учете.
5. Назовите порядок проверки прочей информации.

Глава 9.

Некоторые процедуры на заключительной стадии

9.1. Оценка способности экономического субъекта продолжить свою деятельность (допущение непрерывности деятельности)

Допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, в соответствии с которым предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение как минимум 12 месяцев после отчетного года, и отсутствуют намерения или потребности в его ликвидации. Тем самым подтверждается, что проверяемое предприятие сможет выполнять все свои обязательства и вести операции с активами.

Оценка способности предприятия в продолжении непрерывности его деятельности входит в обязанности руководства предприятия, даже если действующий порядок подготовки бухгалтерской отчетности не требует этого и опирается на профессиональное суждение о фактах хозяйственной деятельности, которые на дату составления отчетности являются неопределенными.

Профессиональное суждение в конкретный момент времени зависит от ряда условных факторов и их воздействия на принятие решений о непрерывности деятельности в следующем отчетном году.

В связи с этим необходимо учитывать, что:

- увеличение периода времени между суждением и воздействием условных факторов влияет на уровень неопределенности, сопряженной с результатом события;
 - последующие события могут вступать в противоречие с решением о непрерывности деятельности, которое было разумным в момент его вынесения и опиралось на информацию в период составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
 - степень воздействия внешних факторов на аудируемое лицо, их характер и условия оказывают заметное влияние на профессиональное суждение о влиянии условных факторов.
- Сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности могут возникать при следующих признаках. *Финансовые признаки:*
- величина чистых активов не соответствует требуемой величине уставного капитала;
 - реальное отсутствие возможностей своевременного погашения

- полученных займов, нецелевое использование краткосрочных займов;
- значения основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение экономического субъекта, имеют существенные отклонения;
- отсутствие необходимых инвестиций для развития деятельности организации;
- наличие значительных убытков от основной деятельности;
- изменение схемы расчетов с поставщиками: расширение условий коммерческого кредита и рассрочки платежей;
- признаки банкротства, установленные законодательством Российской Федерации;
- сокращение или расширение деятельности.

Производственные признаки:

- объем продаж сырья и материалов превышает объем выручки от основной деятельности;
- сложности с трудовыми ресурсами и недостаток средств производства, необходимых для развития организации.

Прочие признаки:

- нарушение требований законодательства Российской Федерации в формировании уставного капитала;
- возможные судебные решения не в пользу предприятия и невозможность их исполнения.

Однако аудитор должен иметь в виду, что наличие одного или нескольких признаков не всегда является достаточным доказательством неприменимости допущения непрерывности деятельности. Их значение может меняться от воздействия на них других признаков в положительную сторону. Возможность аудируемого лица продолжить деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, подтверждается изучением и анализом влияния всей совокупности факторов.

В силу невозможности точно установить будущие события и условия аудитор в своем аудиторском заключении не всегда упоминает о фактах неопределенности. Отсутствие таких упоминаний не может рассматриваться как гарантия способности аудируемого лица продолжить свою деятельность непрерывно.

При планировании и проверке применения допущения непрерывности деятельности аудируемого лица аудитор должен выполнить следующие действия:

- дать анализ событиям или условиям, обуславливающим значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом;
- установить доказательства существования факторов, подтверждающих сомнения в непрерывности деятельности проверяемого предприятия как в рамках периода 12 месяцев со дня отчет-

ной даты, так и более, и их влияние на оценку компонентов аудиторского риска;

- обсудить с руководством предприятия выявленные факторы, касающиеся допущения непрерывности деятельности, и планы руководства в отношении будущих действий;
- при планировании или в ходе проведения аудита определить вероятность существования известных или запланированных событий в будущем, ставящих под сомнение принцип допущения непрерывности деятельности при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это касается также событий и условий, произошедших после отчетной даты, установленных с помощью аудиторских процедур. Но при этом аудитор не обязан разрабатывать процедуры в целях проверки признаков наличия факторов, подтверждающих сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно за рамками оцениваемого периода.

Если признаки проблем, связанных с допущением непрерывности деятельности предприятия, являются значительными, аудитор может рассматривать вопрос о целесообразности дополнительных действий с последующей оценкой потенциальной значимости условных факторов и их влияния на возможность непрерывности деятельности аудируемого предприятия.

В случае выявления факторов, определяющих сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность, аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры, которые позволят получить достоверные аудиторские доказательства о деятельности предприятия в будущем.

К числу дополнительных аудиторских процедур следует отнести:

- анализ последней по времени промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- выявление судебных исков, их влияние на финансовое состояние организации и оценка руководством данного обстоятельства;
- оценку способности аффилированных и третьих лиц продолжить финансирование по ранее достигнутым договоренностям в представлении дополнительных средств;
- изучение условных фактов хозяйственной деятельности;
- анализ событий после отчетной даты и их воздействия на способность аудируемого предприятия продолжать свою деятельность непрерывно;
- сравнение и анализ прогнозных величин за предшествующие периоды с фактическими результатами, за текущий период — с достигнутыми результатами на момент аудита годовой бухгалтерской отчетности.

Особое внимание должно быть уделено анализу движения финансовых потоков, планов аудируемого предприятия в отношении получения доходов, погашения расходов, в том числе за-

емных средств и реструктуризации долгов. Аудитору необходимо иметь информацию, подтверждающую реализацию планов руководства в будущем с целью улучшения ситуации.

На основе полученных аудиторских доказательств и в соответствии со своим профессиональным суждением относительно существенной неопределенности аудитор определяет, насколько условия и события, как в отдельности, так и в совокупности, обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого предприятия продолжать свою деятельность непрерывно. При наличии существенной неопределенности аудитор должен установить:

- адекватность отражения в финансовой отчетности факторов, подтверждающих значительные сомнения в способности аудируемого предприятия продолжать свою деятельность;
- отсутствие возможностей реализации своих активов и исполнения обязательств при нормальном ходе хозяйственно-финансовой деятельности.

При адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор может выразить безоговорочно положительное мнение, но при этом модифицирует аудиторское заключение, отдельно отмечая наличие существенной неопределенности, подтверждающей условными фактами способность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, делая ссылку на соответствующий пункт пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Неадекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности ведет к выражению мнения аудитором с оговоркой или отрицательному мнению, с конкретной ссылкой на наличие существенной неопределенности относительно способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность.

Если выполненные дополнительные процедуры и профессиональное суждение не позволяют сделать положительный вывод о непрерывности деятельности экономического субъекта, при условии подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности на основе принципа допущения непрерывности деятельности, аудитор выражает отрицательное мнение.

При условии подготовки бухгалтерской отчетности на основе принципа допущения непрерывности деятельности аудитор выражает отрицательное мнение, если выполненные дополнительные процедуры и профессиональное суждение не позволяют сделать положительный вывод о непрерывности деятельности экономического субъекта.

При отказе руководства аудируемого лица в просьбе аудитора дать оценку способности продолжать свою деятельность непрерывно или увеличить период, охватываемый такой оценкой, аудиторское заключение модифицируется из-за ограничения объема информации по получению достаточных доказательств.

Выполняя необходимые аудиторские процедуры с целью подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности, аудитор должен обратить внимание на дату подписания или утверждения руководством аудируемого субъекта финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если финансовая (бухгалтерская) отчетность подписывается или утверждается значительно позже отчетной даты, то необходимо проанализировать причины таких действий и рассмотреть проведение дополнительных аудиторских процедур, направленных на проверку условных фактов, касающихся допущения непрерывности деятельности субъекта.

9.2. Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности

Аудиторское заключение должно иметь дату его подписания. Дата подписания аудиторского заключения информирует о том, что все исследования и сбор аудиторских доказательств о событиях, предшествующих этой дате, завершены. Однако аудитору следует принимать во внимание, что существуют два отрезка времени (событий), связанных с датой подписания аудиторского заключения.

Первый — события, произошедшие с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения.

Второй — факты, события, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения.

Все эти события влияют на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение, делятся на благоприятные и неблагоприятные и отражают:

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату условия, в которых предприятие вело свою деятельность;
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты условиях, в которых предприятие вело свою деятельность.

9.2.1. События, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения Цель аудита событий после отчетной даты заключается:

- в определении наличия существенных событий, совершившихся до даты подписания аудиторского заключения и необходимости внесения соответствующих корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- в установлении фактов, способных повлиять на содержание аудиторского заключения;

- во внесении в финансовую (бухгалтерскую) отчетность требуемых пояснений и раскрытия дополнительной информации.

События, произошедшие после отчетной даты, но до даты подписания аудиторского заключения, должны анализироваться аудитором в ходе аудиторской проверки. При выполнении необходимых аудиторских процедур аудитор должен убедиться в том, что были выявлены все существенные события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, и выполнить все процедуры по получению необходимых аудиторских доказательств в отношении этих событий, позволяющие своевременно внести корректировки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. При этом от аудитора не требуется проведения дополнительной проверки вопросов, по которым были получены удовлетворительные ответы.

К процедурам, предназначенным для определения событий, требующих корректировок в финансовой (бухгалтерской) отчетности, относятся:

- обзорная проверка процедур для определения последующих событий;
- изучение документов по необычным и особо крупным финансовым операциям, имеющим существенный характер (реестры учета денежных средств, по покупкам и продажам, первичные документы, ведомости, накладные, счета-фактуры и т. п.);
- анализ методов, устанавливаемых руководством предприятия для определения событий после отчетной даты, и оценка их влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- изучение документов, составляемых органами управления аудируемого лица после окончания отчетного периода: отчетные материалы администрации предприятия, протоколы собраний акционеров, других коллективных органов и т. п.;
- анализ последней промежуточной финансовой (бухгалтерской) отчетности, смет, прогнозов движения средств и других отчетов;
- изучение письменных и устных запросов, направленных юристу, в части судебных исков и претензий;
- направление запросов руководству аудируемого предприятия по событиям, произошедшим после отчетной даты, относительно предполагаемой продажи активов, выпуска ценных бумаг, форс-мажорных обстоятельств, появления нетипичных бухгалтерских проводок, соответствия учетной политики произошедшим событиям;
- изучение и анализ официальных ответов от руководства предприятия по вопросам отражения в отчетности существенных событий после отчетной даты;
- подготовка предложений по отражению и комментарию существенных событий.

Особое внимание уделяется процедурам по проверке реальности дебиторской задолженности. Например, проверка оплаты

счетов, выставленных до отчетной даты, товарно-материальных ценностей относительно их поступления в отчетном году и отражения в балансе организации и т. п.

Все вышеуказанные процедуры должны быть задокументированы, и документы должны храниться в аудиторском файле.

Дата подписания аудиторского заключения должна быть уточнена при проведении аудита дочернего предприятия или структурного подразделения аудируемого лица другим аудитором в отношении событий, имевших место после окончания отчетного периода.

Если аудитор установил события, способные оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, то непременно следует выяснить правильность отражения этих событий в бухгалтерском учете и адекватность их раскрытия в отчетности.

9.2.2. События, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения

Начиная с даты подписания аудиторского заключения ответственность за информированность аудитора о фактах, способных повлиять на содержание финансовой (бухгалтерской) отчетности, несет руководство аудируемого предприятия. При появлении после этой даты фактов, которые могут оказать существенное влияние на отчетность, аудитор должен принять решение о возможном внесении изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, предварительно обсудив этот вопрос с руководством аудируемого лица. Оценивая сложившуюся ситуацию, аудитор рассматривает вопрос о необходимости изменений в аудиторском заключении.

Если изменения будут внесены в отчетность и будет составлено новое аудиторское заключение, оно должно быть датировано не ранее даты подписания или утверждения изменений финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В случае несогласия руководства аудируемого лица с аудитором о внесении изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитору в аудиторском заключении следует выразить *мнение с оговоркой или отрицательное мнение*.

Во вновь составленном аудиторском заключении должна быть выделена информация, в которой излагаются основания, послужившие причиной пересмотра ранее представленной финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

В рабочей документации по выявлению последующих событий от даты подписания аудиторского заключения до даты представления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности должна содержаться следующая информация:

- письмо (сообщение) клиента о произошедших событиях (копия), протоколы переговоров;
- сведения, полученные из других источников о последующих событиях;
- результат анализа полученной информации и письменные выводы аудитора о необходимости внесения изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или дополнительного раскрытия информации;
- программы и документы о проведении и результатах аудиторских процедур в отношении пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- вновь составленное аудиторское заключение в связи с внесенными изменениями в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- письменное уведомление клиента об отказе внесения изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- перечень мер, принятых аудитором в целях информирования пользователей аудиторским заключением, при отказе аудируемого предприятия от внесения необходимых изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Если произошли события, которые, по мнению аудитора, требуют внесения изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а ранее подготовленное аудиторское заключение уже выдано, то следует уведомить руководство предприятия о непредоставлении финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения по ней третьим лицам.

События, обнаруженные после представления финансовой отчетности пользователям

Если после предоставления финансовой (бухгалтерской) отчетности пользователям аудитору становится известным событие или факт, существовавший на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого аудиторское заключение должно было быть модифицировано, то рассматривается вопрос о пересмотре финансовой (бухгалтерской) отчетности и обсуждении таких действий с руководством аудируемого лица.

При принятии руководством решения о пересмотре финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен проконтролировать действия аудируемого лица по информированию о сложившейся ситуации всех пользователей, которые уже получили отчетность вместе с аудиторским заключением, и составить новое заключение по уточненной отчетности.

В новом аудиторском заключении должны быть изложены основания для пересмотра финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

В случае непринятия мер руководством аудируемого предприятия по информированию всех пользователей о необходимости внесения изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитор может самостоятельно уведомить третьих лиц о

том, чтобы они не полагались на полученное ими ранее аудиторское заключение.

При приближении даты финансовой (бухгалтерской) отчетности за следующий отчетный период необходимость внесения изменений может отпасть при условии раскрытия этой информации надлежащим образом в новой отчетности.

Выпуск и размещение ценных бумаг

В случае осуществления эмиссии ценных бумаг аудитор должен принимать во внимание требования законодательства Российской Федерации о выпуске ценных бумаг. При этом возможно проведение дополнительных аудиторских процедур, охватывающих период до даты государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг.

Для подтверждения информации по выпуску (эмиссии) и размещению ценных бумаг аудитор должен изучить проспект эмиссии ценных бумаг на предмет соответствия содержащихся в нем сведений проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

9.3. Оценка результатов аудиторской проверки и обобщение полученной информации

По окончании аудиторской проверки аудиторская организация должна обобщить информацию о проделанной работе, учитывая все этапы ее проведения.

Оценку результатов проделанной работы аудиторская организация должна начать с анализа организации проверки. Наряду с вопросами, связанными с составлением общего плана аудита, программы аудита и разработкой аудиторских процедур, уточняется последовательность всех действий руководства и персонала аудиторской организации, позволяющая установить, насколько грамотно и профессионально выполнен алгоритм подготовки и проведения аудиторской проверки, и оценить эффективность проделанной работы. Обобщению и оценке подлежат следующие данные:

- соответствие фактических кадровых потребностей запланированным;
- фактический бюджет времени выполнения работы по установленному графику относительно планируемой величины;
- достаточность проведенных аудиторских процедур.

При этом учитываются объем и степень сложности проведенного аудита, необходимость использования специальных знаний, преобладающая в работе, квалификация персонала с точки зрения опыта, занимаемой должности, образования. Проводится предварительная оценка:

- времени выполнения аудиторского задания;

- ситуации и области аудита, по которым были даны дополнительные консультации;
- соответствия стоимости аудиторских услуг затраченному времени.

Завершая аудиторскую проверку, выполненную в соответствии с программой, аудитор должен дать оценку полученным результатам с целью подтверждения достоверности показателей бухгалтерской отчетности.

Оценка строится на обобщении собранной информации о предприятии и будет влиять на содержание аудиторского отчета и форму аудиторского заключения. На этом этапе аудитор должен осуществить следующие действия:

- сделать последний обзор всей проделанной работы;
- подвести окончательные итоги по тем участкам аудита, где была использована работа привлеченных экспертов, внутреннего аудита и другой аудиторской организации;
- дать окончательную оценку событий после отчетной даты.

При подведении окончательных итогов необходимо еще раз рассмотреть рабочие документы аудитора с позиции полноты и качества их исполнения, чтобы удостовериться в правильности своих выводов. Информацию, отражаемую в рабочих документах, рекомендуется систематизировать следующим образом:

- дать полную характеристику системе внутреннего контроля и ее влиянию на достоверность финансовой отчетности и соответствие отражения всех фактов хозяйственной деятельности организации требованиям законодательства Российской Федерации;
- уточнить существенность влияния совокупности неисправленных искажений на достоверность показателей отчетности и оценить фактическую величину уровня существенности, которая может отличаться от прогнозной в связи с изменением обстоятельств или информированности аудитора по результатам аудита;
- оценить влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности выявленных искажений. При этом аудитор должен помнить, что в процессе проведения аудита всегда присутствует вероятность риска наличия в отчетности предприятия невыявленных существенных ошибок;
- использовать аналитические процедуры для уточнения сопоставимости результатов деятельности предприятия с данными предыдущих периодов. Например, объем продаж, прибыль, себестоимость и т. д.

Это позволит дополнительно оценить допущение непрерывности деятельности предприятия.

Обобщая результаты проверки, аудитор еще раз внимательно просматривает письменные разъяснения, данные руководством предприятия или другими уполномоченными лицами на постав-

ленные вопросы, и оценивает их как определенный источник полученных аудиторских доказательств подтверждения или отсутствия существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Обобщая и оценивая информацию о предприятии, аудитор должен установить адекватность полученных результатов показателям аудируемой отчетности.

Подводя итоги аудиторской проверки, аудитор должен иметь разумную уверенность в том, что отчетность не содержит существенных искажений.

Он использует свое профессиональное суждение, опираясь на все проведенные аудиторские процедуры, для оценки своего риска при подготовке аудиторского заключения.

9.4. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудиторской проверки

На основании обобщения результатов проведенного аудита аудитор должен подготовить руководству предприятия информацию в письменном виде.

Письменная информация (отчет) носит обязательный характер при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку и составление официального аудиторского заключения.

При инициативном аудите или аудите за неполный календарный год (промежуточный аудит) письменная информация готовится, если это предусматривается в договоре с предприятием.

Письменная информация готовится на завершающей стадии аудита и отражает точку зрения аудитора об аудируемой отчетности. В этом документе (отчете) указываются выявленные в ходе аудита существенные ошибки и искажения, связанные с фактами хозяйственной деятельности, которые оказывают или могут оказать влияние на достоверность отчетности.

Письменная информация составляется с целью доведения до руководства предприятия всех сведений о недостатках в ведении бухгалтерского учета, системе внутреннего контроля, которые могут привести к значительным нарушениям и существенным ошибкам в отчетности, и внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля предприятия.

Подготавливая отчет, аудитор должен быть уверен в том, что количество и качество собранных доказательств является достаточным. Но при этом понимая, что полностью устранить риск выдачи ошибочного заключения невозможно, а дальнейшее

снижение аудиторского риска за счет дополнительного сбора аудиторских доказательств нецелесообразно.

Письменная информация не может рассматриваться как полный отчет обо всех существующих недостатках, а отражает лишь те из них, которые были обнаружены во время аудиторской проверки.

Аудиторская организация в соответствии с правилом (стандартом) «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита» разрабатывает единую внутрифирменную форму подготовки письменной информации для обеспечения единообразия оформления документов и утверждает ее в виде внутрифирменного стандарта.

Письменная информация должна обязательно содержать следующие сведения:

- реквизиты аудиторской организации;
- реквизиты проверяемого предприятия;
- проверяемый период, дату подписания письменной информации;
- перечень основных областей или направлений бухгалтерского учета, подвергавшихся проверке;
- методику аудиторской проверки с указанием способов проверки (сплошной, выборочный);
- выявленные в ходе аудита существенные нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности относительно порядка, установленного законодательством Российской Федерации, и их влияние на достоверность этой отчетности;
- результаты проверки с указанием оценки выявленных расхождений в отчетных показателях;
- перечень замечаний и рекомендаций.

При последующих проверках выясняется, насколько руководство аудируемого предприятия своевременно и правильно внесло все изменения в учет и отчетность. Оцениваются и анализируются исправления, сделанные по замечаниям, отмеченным в предыдущем отчете аудитора.

Фиксируя в письменной информации обнаруженные отклонения по ведению объектов учета, аудитору необходимо их обосновать, указать причину и дать им оценку, ссылаясь на действующие нормативные документы.

Если аудируемый объект имеет сложную организационную структуру, то аудитор должен изложить общий результат проверки с учетом сведений о филиалах, подразделениях и дочерних предприятиях и дать анализ влияния этих сведений на общий итог аудиторской проверки.

Все сделанные выводы и замечания в зависимости от их существенности влияют на выбор формы аудиторского заключения. При формировании модифицированного аудиторского

заключения письменный отчет аудитора должен содержать развернутую аргументацию мнения аудитора.

Требования, предъявляемые к оформлению и содержанию письменной информации

1. Письменная информация должна иметь сквозную нумерацию страниц, быть оформлена на бланке аудиторской организации либо иметь угловой штамп аудиторской организации.

2. Сведения должны быть четкими, краткими, содержательными, с выделением наиболее значимых событий, со ссылкой на нормативные документы.

3. При необходимости внесения исправлений в данные бухгалтерского учета и отчетности аудитор должен указать на существенный характер таких требований и их влияние на формирование его мнения при подготовке аудиторского заключения.

4. В отчете аудитора должны быть указаны все сведения о проверяемом предприятии и проверяющей аудиторской организации, основные направления проверки, существенность обнаруженных неточностей и нарушений в ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности.

5. Письменная информация составляется не менее чем в двух экземплярах с предоставлением одного из них либо лицу, подписавшему договор на оказание аудиторских услуг, либо лицу, указанному в договоре.

6. Информация, содержащаяся в письменном отчете аудиторской организации, имеет конфиденциальный характер.

7. Подготовленная письменная информация должна подписываться аудиторами и другими специалистами (экспертами), непосредственно участвующими в аудиторской проверке. При участии в проверке значительного количества сотрудников отчет должен быть подписан руководителем всей группы или руководителями отдельных подгрупп.

Рекомендуемая форма и содержание письменной информации аудитора руководству экономического субъекта

Бланк или угловой штамп аудиторской организации с указанием реквизитов лица, к которому направляется письменный отчет.

Официальное наименование проверяемой организации. ФИО и должность лица, кому направляется письменный отчет.

Период аудиторской проверки

Перечень специалистов, принимавших участие в аудите

№ п/п	ФИО специалистов	Данные квалификационного аттестата аудитора	Обязанности аудитора (специалиста)

I. Общая информация.

1.1. Области аудита, подлежащие проверке.

1.2. Методика аудиторской проверки.

1.3. Способы проверки (сплошной, выборочный).

1.4. Аудиторская выборка.

II. Результаты аудиторской проверки — выявленные недостатки и существенные замечания, влияющие на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

III. Анализ и оценка обнаруженных отклонений, способы и порядок устранения.

Руководитель или представитель аудиторской организации, имеющий право подписи заключений.

Должность _____
(подпись) _____ (ФИО)

Руководитель группы аудиторов, проводивших аудит

Должность _____
(подпись) _____ (ФИО)

Вопросы и задания для самопроверки

1. Перечислите признаки, которые могут влиять на способность предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

2. Какие действия выполняет аудитор, планируя проверку применения допущения непрерывности деятельности аудируемого объекта?

3. Назовите процедуры, позволяющие установить события, тре-

бующие корректировок до даты подписания аудиторского заключения.

4. На чем строится оценка результатов аудиторской проверки?
5. Какова цель подготовки письменной информации руководству экономического субъекта?
6. Какие требования предъявляются к оформлению письменной информации руководству экономического субъекта?

Глава 10.

Аудиторское заключение

10.1. Основные элементы аудиторского заключения

Информация, содержащаяся в аудиторском заключении, должна быть доступна и понятна всем потенциально заинтересованным в ней пользователям. Поскольку пользователи зачастую сталкиваются с необходимостью принятия управленческих решений, основой которых являются результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности потенциальных партнеров, а аудиторское заключение отражает достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, на основе которой осуществляется анализ, то существует объективная необходимость единообразного порядка составления аудиторского заключения о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Основные требования к форме и содержанию аудиторского заключения установлены Российским Правил (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица во всех ее существенных отношениях и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудитор должен руководствоваться следующими принципами составления аудиторского заключения:

- выразить четко сформулированное мнение о финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- при составлении аудиторского заключения аудитор должен принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита. Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность отчетности;

- не допускать исправлений в аудиторском заключении;
- аудиторское заключение не может и не должно трактоваться аудируемым лицом и заинтересованными пользователями как гарантия аудиторской фирмы в том, что другие обстоятельства, оказывающие или способные оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, не существуют.

Аудиторское заключение включает в себя:

- наименование аудируемого лица;
- наименование адресата;
- сведения об аудиторе: организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора — фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица; местонахождение; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; номер, дата выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности; наименование органа, выдавшего лицензию, и срок ее действия;
- указание членства в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;
- сведения об аудируемом лице: организационно-правовая форма и наименование; местонахождение; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;
- вводную часть;
- часть, описывающую объем аудита;
- часть, содержащую мнение аудитора;
- дату аудиторского заключения;
- подпись аудитора.

Аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от других видов заключений, например заключений должностных лиц аудируемого лица.

Аудиторское заключение адресуется лицу, предусмотренному договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т. п.

Заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием даты, отчетного периода и состава отчетности.

В аудиторском заключении указывается на тот факт, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо. А также заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Пример изложения информации во вводной части аудиторского заключения

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «...» за период с 1 января по 31 декабря 20(...) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «...» 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

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 аудиторском заключении описывается объем аудиторской проверки, а также указывается на то, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской организации.

Под объемом аудиторской проверки понимается способность аудитора выполнить необходимые в данных обстоятельствах процедуры аудита, 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 указание на то, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

В заключении также указывается, что аудит проводился на выборочной основе и включал в себя:

- изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих цифровые данные и раскрываемую в финансовой (бухгалтерской) отчетности информацию о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

- оценку принципов и методов бухгалтерского учета, применяемую при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- исследование существенных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное доказательство аудитора относительно того, что проведенная проверка дает достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Для выражения аудиторского мнения используются слова: «По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации „..." отражает достоверно во всех существенных отношениях...»

В аудиторском заключении должны быть четко указаны основные принципы и методы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, суть которых определяется соответствующими нормативными документами Российской Федерации.

Аудиторское заключение датируется числом, когда был завершен аудит, так как данный факт указывает пользователю на то, 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.

Аудитор не должен указывать в заключении дату, предшествующую дате утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица, так как аудитор составляет заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, представленной руководством аудируемого лица.

Аудиторское заключение подписывается руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом и аудитором, проводившим (возглавлявшим) аудит, с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. Если аудит проводил индивидуальный аудитор, то 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.

В аудиторском заключении выражается безоговорочно положительное мнение только тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, 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. В остальных случаях выдается модифицированное заключение.

В тех случаях, когда аудитор не получает достаточно информации для подтверждения достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, он может отказаться от выражения мнения или выдать отрицательное аудиторское заключение.

10.2. Модифицированное аудиторское заключение

Аудиторское заключение модифицируется, если возникли:

- факты, 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 мнения или отрицательному мнению.

При наличии указанных факторов заключение модифицируется посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности или указывающей на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица.

Аудитор может модифицировать аудиторское заключение также 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.

Информация, не влияющая на аудиторское мнение, может включаться после части с выражением мнения и содержит ука-

зание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

Примеры аудиторского заключения в части, привлекающей внимание или описывающей проблемы, изложены в Федеральном правиле (стандарте) и могут иметь следующее содержание:

«Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт . . .) , а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «...» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 2 0. . . год. Сумма иска составляет . . . тыс. р. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации « . . . » .

Включение части с описанием проблемы, связанной с соблюдением принципа непрерывности деятельности или со значительной неопределенностью, обычно является достаточным. Гем не менее в некоторых случаях, например в случае большого числа факторов неопределенности, значительных для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор может отказаться от выражения мнения о ее достоверности вместо включения части, привлекающей внимание к данной проблеме.

Отказ от выражения мнения имеет место и 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 выражается тогда, когда влияние какого-либо фактора настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является достаточным для того, чтобы раскрыть в полной мере вводящий в заблуждение или недостаточный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При выражении любого мнения, отличного от безоговорочно положительного, в аудиторском заключении описываются все причины, приведшие к этому, и, при возможности, дается

количественная оценка их влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Все возможные ситуации и примеры аудиторских заключений рассматриваются в Федеральном правиле (стандарте) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Задания для самопроверки

1. Назовите виды аудиторских заключений.
2. Опишите содержание аудиторского заключения.
3. Дайте характеристику безоговорочно положительного заключения.
4. Дайте характеристику модифицированного заключения.
5. Назовите причины выдачи отрицательного заключения или отказа от выражения мнения.

Раздел 3. Проведение аудита конкретных объектов проверки

Глава 11.

Проверка учредительных документов и формирования уставного капитала при проведении аудита

11.1. Проверка юридического статуса предприятия и права его функционирования

Планирование аудиторской проверки юридического статуса предприятия и права его функционирования включает следующие основные этапы:

- предварительное планирование аудиторской проверки;
- подготовка и составление плана аудиторской проверки;
- подготовка и составление программы аудиторской проверки.

На этапе предварительного планирования аудиторы должны получить и изучить информацию о деятельности предприятия, его организационно-управленческой структуре, видах производственной деятельности, номенклатуре выпускаемой продукции, структуре уставного капитала, технологических особенностях производства, основных покупателях и поставщиках, системе внутреннего контроля.

Важное место на предварительном этапе планирования занимает анализ финансовой (бухгалтерской) отчетности. Анализ позволяет аудиторам оценить финансовое положение предприятия, а также определить важнейшие показатели хозяйственной деятельности, что, в свою очередь, помогает установить плановый уровень существенности.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита.

После предварительного планирования аудиторской проверки юридического статуса предприятия и права его функционирования руководитель проверки должен составить и документально оформить план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудита.

При планировании аудиторской проверки юридического статуса предприятия и права его функционирования должны соблюдаться принципы комплексности и оптимальности. Принцип комплексности предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования, т. е. план и программа аудита должны быть связаны между собой и не про-

тиворечить друг другу. Принцип оптимальности заключается в том, что аудитору следует обеспечить вариантность планирования для возможности выбора оптимальных плана и программы аудита. Содержание плана аудиторской проверки может меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке плана аудиторской проверки юридического статуса предприятия и права его функционирования необходимо основываться на предварительных знаниях об экономическом субъекте.

Поскольку план аудита служит руководством при разработке программы аудита, то он должен быть достаточно подробным.

Заключительным этапом процесса планирования является разработка и документальное оформление программы аудита.

Программа проверки юридического статуса предприятия и права его функционирования более детально определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для выполнения плана аудита.

Таким образом, программа является более подробным развитием плана аудиторской проверки для полного сбора информации, достаточной для составления обоснованного и объективного заключения о юридическом статусе предприятия и праве его функционирования.

Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, и должна быть подробно проработана с тем, чтобы одновременно являться руководством при выполнении задания и средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

Учредительные документы в соответствии с законодательством и наряду с ним определяют правовое положение (правовой статус) предприятия.

Целью проверки учредительных документов является установление соответствия действующему законодательству правоустанавливающих документов, являющихся основой деятельности любого предприятия. Следовательно, аудит данного сегмента состоит в проверке юридических оснований на право функционирования предприятия в соответствии с действующим законодательством.

В качестве источников информации могут быть использованы следующие документы:

- устав или учредительный договор предприятия;
- свидетельство о государственной регистрации;
- свидетельства о регистрации в органах статистики, государственной налоговой инспекции, бюджетных фондах;
- договоры банковских счетов и вкладов;
- реестр акционеров для акционерных обществ;
- проспекты эмиссии;

- лицензии и разрешения на определенные виды деятельности;
- план приватизации;
- зарегистрированные изменения к учредительным документам;
- приказы, распоряжения, внутренние положения;
- основные законодательные акты, регулирующие правовой статус предприятия.

В ходе проверки данного вопроса аудитору следует установить:

- состав учредителей экономического субъекта;
- соответствие содержания учредительных документов требованиям действующего законодательства;
- размер уставного капитала и доли каждого участника;
- организационно-правовую форму экономического субъекта (общество с ограниченной ответственностью, товарищество, акционерное общество и т. д.);
- предусмотрено ли учредительными документами создание на территории Российской Федерации филиалов и других структурных подразделений;
- структуру управления предприятием, полномочия руководителей при принятии управленческих решений;
- виды деятельности предприятия в соответствии с учредительными документами;
- предусмотрено ли учредительными документами создание резервного и других фондов;
- порядок использования и распределения чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия;
- порядок утверждения внешних аудиторов;
- функции реально действующих ревизионных комиссий в соответствии с порядком, установленным в учредительных документах;
- своевременность внесения учредителями своих долей в уставный капитал;
- является ли проверяемое предприятие субъектом малого предпринимательства;
- правильность оформления первичных документов и бухгалтерских записей в учете по формированию уставного капитала;
- отражение операций по изменению размера уставного капитала в учредительных документах и протоколах собраний акционеров, а также своевременность и правильность их государственной регистрации;
- соответствие записей в первичных документах записям в регистрах синтетического и аналитического учета по счетам «Расчеты с учредителями» и «Уставный капитал».

Анализ учредительных документов организации проводится с учетом действующих нормативных актов, определяющих отдельные стороны ее функционирования. При этом должно быть уделено внимание правильности ведения реестра акционеров.

Необходимо убедиться, что в реестре акционеров зафиксированы такие данные акционерного общества, как:

- размер уставного капитала, количество, номинальная стоимость и категории (типы) выпущенных обществом акций;
- сведения о каждом акционере;
- информация об акциях общества, выкупленных им за счет собственных средств, их количестве, номинальной стоимости и категориях (типах);
- информация о выплате дивидендов, документах, подтверждающих совершение сделок с акциями;
- сведения о номинальном держателе акций и депозитарии, если таковые имеются.

При этом надо учитывать, что основанием для внесения записей в реестр акционеров акционерного общества являются:

- при учреждении акционерного общества в соответствии с законодательством Российской Федерации — учредительный договор и документ, подтверждающий оплату акций;
- документы, подтверждающие совершение сделок с акциями, а также иные основания приобретения права собственности на акции и факты обременения акций обязательствами в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- письменное поручение акционера или акционерного общества с указаниями оснований для внесения записей в реестр акционеров акционерного общества.

Кроме того, необходимо получить информацию о структуре и специфике деятельности предприятия, которая может быть использована в дальнейшем для составления обоснованного заключения по проверяемому вопросу.

11.2. Проверка формирования уставного капитала, его структуры

Целью проверки уставного капитала является формирование мнения о достоверности показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая отражает состояние уставного капитала, и соответствии методологии его учета действующему законодательству.

Уставный капитал предприятия определяет минимальный размер его имущества, гарантирующего интересы кредиторов.

При проверке формирования уставного капитала аудитор должен учитывать, что ее минимальный размер определяется действующим законодательством в зависимости от организационно-правовой формы юридического лица.

Например, минимальная величина уставного капитала в закрытых акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью равняется стократной сумме, а в открытых акционерных обществах — тысячекратной сумме минимального

размера оплаты труда, установленного законодательством на дату регистрации.

При проверке формирования уставного капитала предприятий различных форм собственности аудитор должен убедиться, что уставный капитал формируется:

- в обществе с ограниченной ответственностью — из стоимости вкладов его участников;
- в акционерных обществах — из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами;
- в государственных и муниципальных унитарных предприятиях за счет собственника (государственного органа или органа местного самоуправления), а унитарного предприятия, основанного на праве оперативного управления, — за счет закрепления за ним имущества, находящегося в федеральной собственности;
- в производственных кооперативах из паевых взносов членов кооператива, а в товариществах складочный капитал — из долей (вкладов) участников;

При ознакомлении с учредительным договором аудитор выясняет, определены ли условия:

- передачи имущества;
- участия в деятельности;
- распределения между участниками прибыли и убытков;
- управления деятельностью юридического лица;
- выхода учредителей (участников) из его состава.

В учредительном договоре полного товарищества и товарищества на вере помимо перечисленной информации должны содержаться условия:

- о размере и составе складочного капитала товарищества;
- о размере и порядке изменения долей каждого из участников (полных товарищей) в складочном капитале;
- о размере, составе, сроках и порядке внесения ими вкладов;
- об ответственности за нарушение обязанностей по внесению вкладов;
- о совокупном размере вкладов, вносимых вкладчиками (товарищами на вере).

При ознакомлении с уставом предприятия аудитор устанавливает, определены ли в нем:

- фирменное наименование, являющееся исключительным и содержащее указание на организационно-правовую форму предприятия;
- местонахождение предприятия, определяемое местом его государственной регистрации;
- размер уставного капитала и распределение долей в нем среди всех учредителей;
- цели и виды деятельности предприятия;
- порядок назначения или избрания исполнительных органов;

- состав и компетенция органов управления предприятием, порядок принятия ими решений;
- наличие представительств и филиалов предприятия;
- порядок формирования фондов;
- порядок распределения дивидендов;
- другие существенные вопросы, как предусмотренные действующим законодательством, так и согласованные учредителями, но не противоречащие законодательству.

Участниками хозяйственных обществ и вкладчиками в товариществах на вере могут быть граждане и юридические лица. Также необходимо учитывать, что государственные органы и органы местного самоуправления не вправе выступать участниками хозяйственных обществ и вкладчиками в товариществах на вере.

Аудитор проверяет, все ли члены производственного кооператива внесли паевой взнос, а также участвуют личным трудом в деятельности кооператива. В случае если член кооператива не участвует личным трудом в его деятельности, он обязан внести дополнительный паевой взнос, минимальный размер которого определяется уставом. При этом число членов кооператива, внесших паевой взнос, но не принимающих личного трудового участия в его деятельности, не может превышать 25% от их общего числа. Также ограничена возможность привлечения к производственной деятельности кооператива наемных работников, численность которых не может превышать 30% за отчетный период. Число членов кооператива не может быть менее пяти человек. Членами (участниками) кооператива могут быть граждане Российской Федерации, иностранные граждане, лица без гражданства. Юридическое лицо участвует в деятельности кооператива через своего представителя в соответствии с уставом кооператива.

При аудите учредительных документов производственных кооперативов проверяется, содержатся ли в уставе сведения:

- о порядке выплаты стоимости пая или выдачи соответствующего ему имущества лицу, прекратившему членство в кооперативе;
- о порядке вступления в кооператив новых членов;
- о порядке выхода из кооператива;
- о порядке образования имущества кооператива;
- о перечне филиалов и представительств;
- о порядке реорганизации и ликвидации кооператива.

Оценка паевого взноса при образовании кооператива проводится по взаимной договоренности членов кооператива на основе сложившихся на рынке цен, а при вступлении в кооператив новых членов — комиссией, назначаемой правлением кооператива. Оценка паевого взноса, превышающего двести пятьдесят установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда, должна быть произведена независимым оценщиком.

При проверке необходимо установить своевременность и правильность внесения вкладов в уставный капитал в соответствии с законодательством:

- участники полного товарищества обязаны внести не менее половины своих вкладов в складочный капитал товарищества к моменту его регистрации, а остальную часть — в сроки, установленные учредительным договором;
- член кооператива обязан внести к моменту регистрации кооператива не менее 10% паевого взноса, а остальная часть подлежит внесению в течение года с момента регистрации кооператива
- уставный капитал общества с ограниченной ответственностью должен быть оплачен его участниками на момент регистрации общества не менее чем наполовину, а оставшаяся часть подлежит внесению в течение первого года деятельности общества.

Аудитор должен учитывать, что выявление фактов невнесения или неполного внесения взносов в уставный капитал предприятия может быть основанием для признания предприятия неучрежденным (несостоявшимся) и подлежащим ликвидации. Реальность внесения сумм в уставный капитал (складочный, паевой) аудитор устанавливает с помощью проверки наличия и правильности оформления подтверждающих документов. Денежные взносы должны быть подтверждены кассовыми и банковскими документами, в которых присутствует информация о внесении вкладов в уставный капитал.

Внесение неденежных вкладов аудитор устанавливает, проверяя наличие и правильность оформления первичных документов, подтверждающих факты передачи в счет вкладов в уставный капитал имущественных прав, имущества и прав, имеющих денежную оценку. Необходимо учитывать, что по некоторым видам средств, вносимым в счет вкладов в уставный капитал, необходимо наличие документов, подтверждающих право собственности (недвижимость, земельные участки, интеллектуальная собственность, транспортные средства и т. п.). Реальность взносов в уставный капитал аудитор устанавливает проверкой наличия и правильности оформления документов, подтверждающих факты расчетов с учредителями. В подтверждающих документах должна быть ссылка на формирование уставного капитала, что важно не только для целей бухгалтерского учета, но и для целей налогообложения.

Кроме того, взнос неденежных вкладов участниками в уставный капитал должен подлежать в установленных законом случаях оценке независимым оценщиком.

Следует принимать во внимание организационно-правовую форму предприятия. Например, в уставе акционерного общества утвержденном учредителями, помимо сведений о размере уставного капитала должны содержаться условия о категориях

выпускаемых обществом акций, их номинальной стоимости и количестве, правах акционеров.

Акционерное общество может быть создано одним лицом или состоять из одного лица в случае приобретения одним акционером всех акций общества.

При проверке учредительных документов аудитор должен учитывать, что Гражданский кодекс Российской Федерации устанавливает разные формы ответственности учредителей для каждой организационно-правовой формы юридического лица.

Таблица 13

Ответственность учредителей в зависимости от организационно-правовой формы юридических лиц

Организационно-правовая форма	Ответственность, предусмотренная Гражданским кодексом Российской Федерации
Полное товарищество	Участники полного товарищества солидарно несут субсидиарную ответственность своим имуществом по обязательствам товарищества
Товарищество на вере	Полные товарищи отвечают по обязательствам товарищества своим имуществом, а вкладчики несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов и не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности
Общество с ограниченной ответственностью	Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов. Участники общества, внесшие вклады не полностью, несут солидарную ответственность по его обязательствам в пределах стоимости неоплаченной части вклада каждого из участников
Акционерное общество	Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций. Акционеры, не полностью оплатившие акции, несут солидарную ответственность по обязательствам акционерного общества в пределах неоплаченной части стоимости принадлежащих им акций

При проверке правильности формирования уставного капитала в акционерных обществах изучается соблюдение следующих требований:

- уставный капитал равен сумме номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами;
- все акции являются именными и при учреждении должны быть размещены среди учредителей;
- номинальная стоимость всех обыкновенных акций должна быть одинаковой;
- номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% от уставного капитала общества;
- акции общества при его учреждении должны быть полностью оплачены в течение срока, определенного уставом, но не менее 50% уставного капитала общества оплачивается в течение одного месяца, а оставшаяся часть — в течение года с момента его регистрации;
- форма оплаты (денежными средствами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами, имеющими денежную оценку) должна соответствовать договору о создании общества или уставу;
- выпуски акций открытых и закрытых акционерных обществ подлежат обязательной регистрации;
- аналитический учет должен позволять получать информацию по учредителям, стадиям формирования капитала и видам акций.

Проверка обоснованности изменений уставного капитала осуществляется по данным регистра по счету «Уставный капитал». Записи могут быть произведены лишь в случаях уменьшения и увеличения уставного капитала и только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы предприятия.

В соответствии с Законом Российской Федерации «Об акционерных обществах» увеличение уставного капитала может осуществляться путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций.

При изменении уставного капитала необходимо проверить его обоснованность.

В случае увеличения уставного капитала аудитор должен выяснить источники увеличения, которыми могут быть:

- средства, полученные акционерным обществом-эмитентом от продажи своих акций сверх их номинальной стоимости (эмиссионный доход);
- нераспределенная прибыль по итогам предыдущего года;
- средства от переоценки основных фондов;
- дивиденды.

Аудитор устанавливает также наличие решения собрания акционеров об увеличении уставного капитала за счет капита-

лизации собственных источников организации. Форма оплаты дополнительных акций определяется решением об их размещении.

При проверке увеличения уставного капитала аудитор должен учитывать, что уставный капитал может быть увеличен на сумму, которая не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества.

При проверке учредительных документов производится расчет чистых активов предприятия, так как если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, то общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимость его чистых активов. А если стоимость чистых активов общества оказывается меньше величины минимального уставного капитала, то общество обязано принять решение о своей ликвидации. Если же в этих случаях общество не примет решение об уменьшении своего уставного капитала или о ликвидации, кредиторы вправе потребовать от общества досрочного прекращения или исполнения обязательств и возмещения им убытков. При этом орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, либо иные государственные органы или органы местного самоуправления, которым право на предъявление такого требования предоставлено федеральным законом, вправе предъявить в суд требование о ликвидации общества.

При уменьшении размера уставного капитала проверяется, не ниже ли он:

- размера уставного капитала, определенного действующим законодательством на дату регистрации изменений в уставе общества, если уставный капитал уменьшен по желанию акционеров общества;
- размера уставного капитала, определенного действующим законодательством на дату регистрации самого общества, если уставный капитал уменьшен до величины чистых активов.

При уменьшении уставного капитала акционерного общества любым из двух предусмотренных законодательством способов — путем снижения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества — стоимостная оценка в бухгалтерском учете финансового вложения, осуществленного предприятием-инвестором, не изменяется. В этом случае необходимо проверить, произведены ли записи в аналитическом учете, отражающие изменение количества акций (долей) или их номинальной стоимости. То же самое происходит в случае добровольного (а не обязательного) уменьшения уставного капитала акционерного общества без распределения суммы уменьшения

между акционерами. Если же сумма уменьшения уставного капитала, произведенного в добровольном порядке, возвращается акционерам (пропорционально их доле в уставном капитале), то у них уменьшается фактическая стоимость вклада в уставный капитал.

Проверка правильности ведения синтетического и аналитического учета уставного капитала осуществляется по данным регистров, присущих применяемой предприятием форме учета. Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала предназначен пассивный балансовый счет «Уставный капитал». Сальдо по этому счету должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах предприятия. Записи по счету производятся лишь в случаях увеличения или уменьшения уставного капитала и только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы. Аналитический учет по счету «Уставный капитал» должен обеспечивать информацией по учредителям предприятия, стадиям формирования капитала и видам акций в акционерных обществах.

Основные хозяйственные операции по учету формирования уставного капитала изложены в таблице 14.

Таблица 14

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1.	Размер уставного капитала после государственной регистрации экономического субъекта	75	80
2.	Поступили денежные средства в счет оплаты выпущенных акций	50, 51, 52	75
3.	Поступили основные средства, нематериальные активы и материально-производственные запасы в счет оплаты акций	01, 04, 10	75
4.	Поступили ценные бумаги в счет оплаты акций	55, 58	75
5.	Приобретены акции своего общества у акционеров	81	50, 51, 52
6.	Уменьшение уставного капитала на номинальную стоимость акций (при аннулировании выкупленных акций)	80	81

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
7.	Увеличение (уменьшение) стоимости акций (изменение уставного капитала)	75 (80)	80 (75)
8.	Уменьшение номинальной стоимости акций для покрытия убытков общества	80	84
9.	Часть нераспределенной прибыли направлена на увеличение уставного капитала (по решению акционеров или учредителей)	84	80
10.	Средства добавочного капитала направлены на увеличение уставного капитала	83	80

11.3. Проверка наличия государственной регистрации и лицензирования отдельных видов деятельности

В соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации юридическое лицо подлежит государственной регистрации в уполномоченном государственном органе в порядке, определяемом законом о государственной регистрации юридических лиц. Данные государственной регистрации включаются в Единый государственный реестр юридических лиц, открытый для всеобщего ознакомления.

Юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации (включения его в единый государственный реестр), а не с момента принятия учредителями решения о его создании.

В едином государственном реестре юридических лиц содержатся следующие сведения и документы о юридическом лице:

- полное и сокращенное наименование, в том числе фирменное наименование, для коммерческих организаций на русском языке;
- организационно-правовая форма;
- адрес (место нахождения) постоянно действующего исполнительного органа юридического лица (в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа юридического лица — иного органа или лица, имеющих право действовать от

имени юридического лица без доверенности), по которому осуществляется связь с юридическим лицом; . способ образования юридического лица (создание или реорганизация);

- сведения об учредителях юридического лица;
- копии учредительных документов юридического лица;
- . сведения о правопреемстве — для юридических лиц, созданных в результате реорганизации иных юридических лиц, для юридических лиц, в учредительные документы которых вносятся изменения в связи с реорганизацией, а также для юридических лиц, прекративших свою деятельность в результате реорганизации;
- . дата регистрации изменений, внесенных в учредительные документы юридического лица, или в случаях, установленных законом, дата получения регистрирующим органом уведомления об изменениях, внесенных в учредительные документы;
- . способ прекращения деятельности юридического лица (путем реорганизации или путем ликвидации);
- размер указанного в учредительных документах уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда, паевых взносов или другого);
- . фамилия, имя, отчество и должность лица, имеющего право без доверенности действовать от имени юридического лица, а также паспортные данные такого лица или данные иных документов, удостоверяющих личность в соответствии с законодательством Российской Федерации, и идентификационный номер налогоплательщика при его наличии;
- сведения о лицензиях, полученных юридическим лицом.

В связи с этим аудитор должен проверить наличие документов и соблюдение процедуры утверждения и государственной регистрации предприятия. Также аудитору необходимо проверить наличие свидетельства о государственной регистрации и перерегистрации, если в учредительные документы предприятия вносились изменения.

Кодексом об административных правонарушениях предусмотрено, что осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации влечет наложение административного штрафа в размере от пяти до двадцати минимальных размеров оплаты труда.

При осуществлении предприятием лицензируемых видов деятельности, предусмотренных учредительными документами, аудитор должен удостовериться, что оно имеет необходимые лицензии.

В соответствии с действующим законодательством к лицензируемым относятся виды деятельности, осуществление которых может повлечь за собой нанесение ущерба правам, законным интересам, здоровью граждан, обороне и безопасности государства культурному наследию народов Российской Федерации и

регулирование которых не может осуществляться иными методами, кроме как лицензированием.

В соответствии с Федеральным законом «О лицензировании отдельных видов деятельности» в настоящее время лицензированию подлежат следующие виды деятельности:

- разработка, производство, ремонт и испытание авиационной техники, в том числе авиационной техники двойного назначения;
- деятельность по распространению и техническому обслуживанию шифровальных (криптографических) средств;
- разработка, производство шифровальных (криптографических) средств, защищенных с использованием шифровальных (криптографических) средств информационных систем, телекоммуникационных систем;
- деятельность по разработке и (или) производству средств защиты конфиденциальной информации;
- разработка, производство, реализация и приобретение в целях продажи специальных технических средств, предназначенных для негласного получения информации, индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность;
- эксплуатация магистрального трубопроводного транспорта;
- эксплуатация нефтегазодобывающих производств;
- переработка нефти, газа и продуктов их переработки;
- транспортировка по магистральным трубопроводам нефти, газа и продуктов их переработки;
- хранение нефти, газа и продуктов их переработки;
- деятельность по проведению экспертизы промышленной безопасности;
- деятельность по предупреждению и тушению пожаров;
- деятельность по эксплуатации газовых сетей;
- строительство зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом;
- инженерные изыскания для строительства зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом;
- деятельность по реставрации объектов культурного наследия (памятников истории и культуры);
- фармацевтическая деятельность;
- деятельность по распространению лекарственных средств и изделий медицинского назначения;
- перевозки морским или внутренним водным транспортом пассажиров, грузов;
- перевозки пассажиров на коммерческой основе легковым автомобильным транспортом;
- оценочная деятельность;
- туроператорская деятельность;
- турагентская деятельность;

- деятельность, связанная с трудоустройством граждан Российской Федерации за пределами Российской Федерации;
- аудиторская деятельность;
- деятельность инвестиционных фондов;
- деятельность по управлению инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами;
- деятельность негосударственных пенсионных фондов по пенсионному обеспечению и пенсионному страхованию;
- а также другие виды деятельности.

Количество лицензируемых видов деятельности может законодательно увеличиваться или уменьшаться.

При этом аудитор должен учитывать, что лицензирующим органом (органом, которому предоставлено право выдавать лицензии) могут быть федеральные органы государственной власти, органы государственной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления, и в зависимости от выдавшего органа определяется возможность осуществления деятельности на той или иной территории. Так, деятельность, на осуществление которой лицензия выдана федеральным органом, может осуществляться на всей территории Российской Федерации. Если лицензия выдана органом субъекта Российской Федерации, то соответственно ограничивается и территория ее применения, а осуществление деятельности на территории другого субъекта Российской Федерации возможно только при условии уведомления лицензиатом лицензирующих органов данного субъекта, если иное не установлено вступившими в силу до момента вступления Федерального закона иными законами, регулирующими лицензирование.

Порядок осуществления конкретных видов деятельности определяется положениями, утверждаемыми Правительством Российской Федерации. При осуществлении предпринимателем нескольких видов лицензируемой деятельности лицензии необходимо получать на каждый из этих видов (при этом лицензии не могут быть переданы другому лицу для осуществления данного вида деятельности).

Также необходимо проверить сроки действия лицензий, поскольку право предприятия на осуществление лицензируемых видов деятельности возникает с момента получения лицензии и прекращается по истечении срока ее действия.

Кроме того, надо проверить, не приостановлено ли действие лицензии, так как лицензирующие органы вправе приостанавливать действие лицензии в случае выявления неоднократных нарушений или грубого нарушения лицензиатом лицензионных требований и условий.

При проверке наличия лицензии необходимо учитывать, что осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии), если такое разрешение (такая

лицензия) обязательно (обязательна), влечет наложение административного штрафа на юридических лиц — от четырехсот до пятисот минимальных размеров оплаты труда с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой.

Проверка соблюдения законодательства в области лицензирования осуществляется с целью:

- реализации требований законодательных и нормативных актов Российской Федерации по вопросам лицензирования;
- анализа реального состояния дел на предприятии, имеющем лицензию;
- проверки соблюдения условий, предусмотренных лицензией.

Контроль за осуществляемой лицензиатами деятельностью проводится путем проверки ее соответствия виду деятельности, указанному в лицензии, а также требованиям стандартов, норм, правил, технических условий и лицензионным условиям.

11.4. Обобщение выявленных замечаний по результатам проверки учредительных документов, формирования уставного капитала и законности осуществления отдельных видов деятельности

При проверке учредительных документов, формирования уставного капитала и законности осуществления отдельных видов деятельности аудиторами могут быть выявлены различные ошибки и упущения. Основными из них являются:

- размер уставного капитала, заявленный в учредительных документах, не соответствует кредитовому остатку по счету «Уставный капитал»;
- невнесение или частичное внесение учредителями долей в уставный капитал в срок, установленный учредительными документами;
- увеличение уставного капитала за счет необоснованного завышения стоимости основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, вносимых учредителями в счет уставного капитала;
- отсутствие документального подтверждения по совершенным финансово-хозяйственным операциям;
- наличие исправлений в документах без необходимых оснований;
- отсутствие подлинников правоустанавливающих документов или заверенных документов в соответствии с требованиями законодательства;
- отсутствие необходимых лицензий на осуществление отдельных видов деятельности;
- несоблюдение нормативных документов.

Рабочие документы, составленные при проверке учредительных документов, должны быть достаточно полными и подробными, с тем чтобы, ознакомившись с ними, можно было получить полное представление о проведенном аудите.

Для документирования процесса аудита целесообразно использовать различные типовые формы, например:

- специально разработанные тесты;
- перечни типовых вопросов;
- специальные бланки и проверочные листы;
- перечни замечаний, протоколы или акты.

Документирование осуществляется на всех этапах аудита учредительных документов и формирования уставного капитала с указанием аргументов и фактов, которыми руководствовался аудитор, давая соответствующую оценку, оказывающую влияние на планирование аудиторских процедур. Используемые для этого рабочие документы аудитора предусматриваются внутренними стандартами аудиторской организации, осуществляющей проверку.

Внутрифирменные стандарты могут предусматривать типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т. п.), которые облегчают и ускоряют выполнение работы и одновременно позволяют контролировать ее результаты.

Рабочие документы, составленные по результатам проверки учредительных документов, должны содержать:

- информацию, отражающую процесс планирования, включая программу аудита и любые изменения к ней;
- сведения о временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- уровень существенности, рассчитанный на стадии планирования аудиторской проверки;
- письменные заявления, полученные от проверяемого предприятия;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения аудиторских процедур.

В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов, в рабочие документы должны быть включены факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимая аргументация.

Документы, входящие в состав рабочей документации аудита, должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- наименование предприятия, в отношении которого проводился аудит;

- период, за который проводится аудит;
- дату выполнения аудиторской процедуры или составления документа;
- содержание документа;
- личную подпись лица, создавшего документ, и ее расшифровку, либо легко идентифицируемое условное обозначение такого лица;
- дату проверки документа;
- личную подпись лица, проверившего документ, и ее расшифровку, либо легко идентифицируемое условное обозначение такого лица.

Документы, входящие в рабочую документацию аудита, должны содержать ссылку на источник сведений, включенных в них.

Если документ, входящий в состав рабочей документации аудита, создан проверяемым предприятием или другим лицом, то это обстоятельство должно быть раскрыто в документе с указанием лица в аудиторской организации, проверившего такой документ.

Каждый документ, входящий в рабочую документацию аудита, должен иметь идентификационный номер. Система построения и порядок присвоения идентификационных номеров таким документам устанавливаются аудиторской организацией.

Выявленные в ходе проверки существенные и несущественные нарушения действующего законодательства отражаются в рабочих документах аудитора. Если выявленные нарушения не оказывают существенного влияния на показатели отчетности в части уставного (складочного) капитала, то аудитор подтверждает эти показатели, исходя из уровня существенности, определенного в процессе проведения аудиторской проверки.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые при проверке учредительных документов.
2. Какие документы являются источниками информации при проверке учредительных документов предприятия?
3. Перечислите основные направления проверки формирования уставного капитала.
4. Назовите особенности проверки складочного капитала, паевого фонда.

Глава 12.

Проверка организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия при проведении аудита

12.1. Цели проверки и источники информации

Одним из важных этапов проведения аудиторской проверки предприятия является оценка системы бухгалтерского учета.

Основная цель проверки организации бухгалтерского учета — достижение понимания его системы для определения вероятности возникновения ошибок, влияющих на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор в ходе аудиторской проверки должен получить достаточную уверенность в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого предприятия.

Источниками информации при проверке организации системы бухгалтерского учета являются:

- приказы по отделу кадров;
- должностные инструкции, штатное расписание;
- акты по результатам налоговых проверок;
- устный опрос персонала;
- диаграммы, указания, инструкции, описания и т. д.

Обычно перечень необходимых для аудита документов направляют клиенту до начала проведения проверки, что помогает намного сократить время, а значит, и расходы на ее проведение.

12.2. Нормативная база регулирования организации бухгалтерского учета

Нормативная база, используемая аудитором при проверке порядка ведения бухгалтерского учета и соответствия его организации действующему законодательству, — это соответствующие кодексы, законы, положения, методические материалы по учету и отчетности, налогообложению и аудиторские правила (стандарты).

Основными нормативными актами, регулирующими организацию бухгалтерского учета на предприятии, являются:

1. Федеральный закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями).
2. Федеральный закон Российской Федерации от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (с изменениями и дополнениями).

3. Федеральный закон Российской Федерации от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с изменениями и дополнениями).

4. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждены Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (с изменениями и дополнениями).

5. Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утверждены Приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н (с изменениями и дополнениями).

6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 №32н.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 №33н.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утверждено Приказом Минфина России от 10.01.2000 №2н.

9. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утверждено Министерством финансов СССР 29.07.1983 № 105).

10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены Приказом Минфина России от 13.06.1995 №49 (с изменениями и дополнениями).

11. Письмо Минфина России «О рекомендациях по применению ученых регистров бухгалтерского учета на предприятиях» от 24.07.1992 №59.

12. Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» (с изменениями и дополнениями).

12.3. План и программа проверки.

Методика аудиторской проверки постановки бухгалтерского учета

Планирование аудиторской проверки постановки бухгалтерского учета включает следующие основные этапы:

- 1) предварительное планирование;
- 2) подготовка и составление плана;
- 3) подготовка и составление программы.

На этапе предварительного планирования аудитору следует получить и изучить информацию о деятельности предприятия, его организационно-управленческой структуре, видах производ-

ственной деятельности, номенклатуре выпускаемой продукции, структуре уставного капитала, технологических особенностях производства, основных покупателях и поставщиках, системе внутреннего контроля.

Важное место на предварительном этапе планирования занимает анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности, который позволяет аудитору оценить финансовое положение предприятия, а также определить важнейшие показатели хозяйственной деятельности, что, в свою очередь, помогает установить плановый уровень существенности. На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита.

По окончании предварительного планирования руководитель проверки должен составить и документально оформить план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки.

При планировании проверки должны соблюдаться принципы комплексности и оптимальности (см. параграф 5.1 главы 5).

Содержание плана аудита системы бухгалтерского учета может уточняться в ходе проверки в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке плана аудита системы бухгалтерского учета необходимо учитывать:

- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность предприятия;
- особенности деятельности предприятия, его финансовое состояние, требования к финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности;
- общий уровень компетентности руководства;
- учетную политику, принятую предприятием, и ее изменения;
- влияние нормативно-правовых актов на организацию бухгалтерского учета;
- ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля;
- существование подразделения внутреннего аудита и возможное влияние результатов его работы на процедуры внешнего аудита и т. д.

Заключительным этапом процесса планирования является разработка и документальное оформление программы аудита.

Программа аудита системы бухгалтерского учета более детально определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для выполнения плана аудита.

Таким образом, программа является более подробным развитием плана аудиторской проверки для полного сбора информации, достаточной для составления обоснованного и объективного заключения о системе бухгалтерского учета предприятия.

Программа аудита включает набор инструкций для аудитора, выполняющего проверку системы бухгалтерского учета, и должна быть подробно проработана с тем, чтобы одновременно являться руководством при выполнении задания, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

Аудиторскую программу целесообразно составлять в виде программы тестов и аудиторских процедур по существу. Программа тестов представляет собой перечень процедур для сбора информации о функционировании системы бухгалтерского учета. Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку достоверности отражения в учете оборотов и сальдо по счетам.

Аудитор в ходе планирования и непосредственного проведения аудиторской проверки обязан достичь понимания системы бухгалтерского учета проверяемого предприятия. С этой целью уже на стадии планирования аудитор необходимо предварительно оценить систему бухгалтерского учета. Для этого изучению, анализу и оценке подвергаются самые существенные стороны деятельности предприятия (критериями выбора служат максимальные суммы по оборотам и сальдо счетов бухгалтерского учета), и, основываясь на том, как осуществляется учет и контроль на этих самых больших и ответственных участках, аудитор формирует свое мнение о состоянии системы бухгалтерского учета в целом.

На стадии планирования руководитель аудиторской проверки разрабатывает аудиторские процедуры, позволяющие провести анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и других показателей (особенно их необычных отклонений от ожидаемых значений), а также выяснить причины их искажений.

При аудите системы бухгалтерского учета необходимо проверить:

- имеются ли должностные инструкции на каждого работника бухгалтерии;
- есть ли график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ;
- назначены ли приказом материально-ответственные лица и заключены ли с ними договоры о полной индивидуальной и материальной ответственности;
- соответствие методических вопросов учетной политики действующему законодательству;
- соблюдается ли в течение отчетного года принятая учетная политика отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации;
- полноту отражения в учете за отчетный период (месяц, квар-

тал, год) всех хозяйственных операций, осуществленных в этот период;

- проведена ли инвентаризация имущества и обязательств, правильно ли оформлены ее результаты;
- правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;
- наличие приказа об учетной политике и ее соответствие действующему законодательству и специфике деятельности предприятия;
- применяемую форму бухгалтерского учета, ее соответствие форме учета, утвержденной в установленном порядке;
- соответствие структуры и штата бухгалтерии объему совершаемых операций.

12.4. Оценка организационной системы бухгалтерского учета

В ходе проведения аудиторской проверки аудитор должен внимательно изучить организацию системы бухгалтерского учета.

Система бухгалтерского учета является и объектом, и составной частью системы внутреннего контроля, поскольку система двойной записи, применяемая в бухгалтерском учете, уже сама по себе является одним из средств контроля. Однако необходимы и другие средства внутреннего контроля, способствующие достижению таких целей, как:

- осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства;
- своевременный учет всех операций и прочих событий в точных величинах, на надлежащих счетах и в должные отчетные периоды, с тем чтобы сделать возможной подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;
- сопоставление учтенных активов с активами, имеющимися в наличии, через разумные промежутки времени и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

Понимание функционирования системы бухгалтерского учета, способов и методов его ведения позволяет правильно организовать процесс получения аудиторских доказательств.

Знакомство с системой бухгалтерского учета включает в себя изучение, анализ и оценку сведений об определенных сторонах хозяйственной деятельности предприятия, в том числе:

- учетной политике и основных принципах ведения бухгалтерского учета;
- организационной структуре подразделения, ответственного за

ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности;

- распределении обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовке отчетности;
- организации подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции;
- порядке отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, формах и методах обобщения данных таких регистров;
- порядке подготовки периодической бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета;
- роли и месте средств вычислительной техники в ведении учета и подготовке отчетности;
- критических областях учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок;
- средствах контроля, предусмотренных в отдельных областях системы учета.

Аудитор должен убедиться, что принятая предприятием система бухгалтерского учета обеспечивает:

- использование общих принципов управления;
- текущее наблюдение, измерение и регистрацию финансово-хозяйственных операций;
- систематизацию информации, содержащейся в учетной первичной документации;
- осуществление контроля за достоверностью используемой информации;
- своевременное составление отчетности;
- соблюдение порядка, сроков проведения инвентаризаций активов и обязательств;
- автоматизацию учета.

В ходе аудиторской проверки обязательно проверяется соответствие организации системы бухгалтерского учета проверяемого предприятия действующим нормативным документам. В рабочей документации аудитора отражаются все случаи отмеченных нарушений.

Система бухгалтерского учета может считаться эффективной, если при отражении хозяйственных операций выполняются следующие требования:

- операции в учете правильно отражают временной период их осуществления;
- операции в учете зафиксированы в правильных суммах;
- операции отражены на счетах бухгалтерского учета в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой;
- детали операций, имеющие существенное значение для учета и отчетности, зафиксированы;
- ограничена возможность злоупотреблений.

12.5. Оценка формы бухгалтерского учета

и ее соответствия условиям организации и управления

При оценке формы бухгалтерского учета аудитор должен проверить соблюдение предприятием требований Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также других нормативных документов.

Кроме того, аудитор оценивает фактическое соответствие формы бухгалтерского учета предусмотренным правилам:

- постоянность принятой методики отражения хозяйственных операций, оценки имущества и обязательств в течение отчетного периода, от одного отчетного периода к другому. При наличии каких-либо изменений они должны быть освещены в бухгалтерской отчетности, а также дана оценка их влияния на финансовое состояние;
- полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций, имущества и результатов его инвентаризации;
- правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам. Все доходы и расходы, полученные или понесенные в отчетном периоде, считаются доходами и расходами отчетного периода независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств;
- разделение затрат, связанных с текущей деятельностью, и капитальных затрат;
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета.

Несоблюдение вышеуказанных правил приводит к искажению имущественного и финансового положения предприятия, результатов его деятельности и должно трактоваться аудитором как неправильное ведение бухгалтерского учета.

В ходе аудиторской проверки необходимо ознакомиться с внутренними документами проверяемого предприятия, касающимися организации, постановки и ведения бухгалтерского учета, и определить, в какой мере реальное состояние соответствует положениям вышеперечисленных документов. При необходимости аудитор должен проследить движение отдельных сумм в учете от первичных документов до отчетности.

Ознакомление с системой бухгалтерского учета на предварительной стадии проверки может быть произведено на основании устного опроса, просмотра необходимых документов, обработки и оценки сведений о различных сторонах хозяйственной деятельности проверяемого предприятия, для выяснения:

1. Разработана и утверждена ли схема организационной структуры предприятия по отделам с указанием управленческих связей, подчиненности отделов (исполнителей).

2. Разработана и утверждена ли схема организационной структуры подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета с указанием управленческих связей, подчиненности, исполнителей.

3. Имеется ли разработанный и утвержденный график документооборота в виде перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых подразделениями и отдельными исполнителями, с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

4. Утверждено ли распределение обязанностей и полномочий между сотрудниками, обеспечивающими осуществление коммерческой и финансово-хозяйственной деятельности, и сотрудниками, обеспечивающими отражение этих операций в бухгалтерском учете.

5. Существует ли разделение функций (обязанностей) между работниками, выполняющими операции на определенном участке, с возможностью контроля за ведением учета на участке в целом.

6. Имеются ли должностные инструкции для работников бухгалтерских и учетных служб с распределением обязанностей, определением ответственности и установлением пределов полномочий в соответствии с занимаемой должностью.

7. Установлен ли круг должностных лиц, имеющих право подписи первичных документов (на отпуск материально-производственных запасов, расход денежных средств, принятие к учету командировочных и представительских расходов и т. д.).

8. При наличии в учете дефицитных и дорогостоящих материально-производственных запасов ограничен ли круг лиц, имеющих право распоряжаться ими.

9. Назначены ли приказом материально ответственные лица. Заключены ли с ними договоры о полной материальной ответственности.

10. Организованы ли хранение и сохранность материально-производственных запасов, денежных средств: имеется ли склад с соответствующе оборудованными местами для хранения материально-производственных запасов; склад охраняется или оснащен охранной сигнализацией; денежные средства и бланки строгой отчетности хранятся в сейфах, и доступ к ним ограничен; обеспечивается ли сопровождение кассира при доставке денежных средств в банк (из банка).

11. В целях контроля за сохранностью документации все ли документы сброшюрованы и последовательно пронумерованы для облегчения их поиска при необходимости.

12. Хранятся ли учетные регистры в сейфах или в отделах* ных, специально оборудованных помещениях. †

13. Утверждены и действуют ли внутренние контрольные органы: служба внутреннего аудита; назначена и утверждена ли руководителем инвентаризационная комиссия; утверждена ли

комиссия по приему (передаче), вводу в эксплуатацию, списанию основных средств.

14. Проводятся ли внутренними контрольными органами ревизионные и инвентаризационные плановые и внезапные проверки на предмет выяснения соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию (для подтверждения следует проверить наличие инвентаризационных ведомостей): внезапная ревизия кассы (один раз в месяц); ревизия или инвентаризация при смене материально-ответственных лиц; учет остатков материалов открытого хранения (в строительстве) на конец отчетного периода.

15. В соответствии с установленными учетной политикой сроками проводится ли инвентаризация: склада на предмет фактического наличия материально-производственных запасов, особенно дорогостоящих и дефицитных основных средств; готовой продукции, товаров; незавершенного производства; нематериальных активов; имущества, принятого (переданного на ответственное хранение); бланков строгой отчетности, ценных бумаг; финансовых вложений; кредитов, заемных средств.

16. Производится ли получение и отпуск материально-производственных запасов со склада на основании доверенностей и т. д.

12.5. Проверка системы документации и документооборота

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы. Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы. Таким образом, адекватно организованная и своевременно актуализированная система документооборота является основой учетного процесса.

Система бухгалтерской документации и документооборота регламентируется утвержденным руководителем предприятия графиком Документооборота.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденным Приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, правила документооборота, принципы обработки учетной информации, а также формы первичных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, должны быть зафиксированы в рамках учетной политики пред-

приятия. Недостаточное внимание руководства предприятия к существующей системе документооборота может повлечь за собой искажение отчетности и, как результат — неправильное принятие решений, введение в заблуждение внешних пользователей.

При анализе графика документооборота необходимо провести обследование рабочих мест бухгалтерской службы, а также сотрудников других подразделений предприятия, которые принимают участие в обработке бухгалтерских документов. В первую очередь необходимо определить основные функции каждого бухгалтера, перечень отражаемых им в учете хозяйственных операций, документов и заполняемых регистров учета. При этом нужно определить, кто проверяет и визирует соответствующие документы. При обследовании необходимо иметь в виду, что все обрабатываемые первичные документы бухгалтерского учета должны найти свое отражение в регистрах бухгалтерского учета. Поэтому целесообразно на этапе обследования выявить алгоритмы формирования регистров, а также применить дополнительные процедуры, позволяющие оценить правильность их составления, выявить ненадлежащее отражение первичных документов в учетных регистрах, оценить риск неотражения документов в бухгалтерском учете. Также необходимо определить, каким образом информация из регистров бухгалтерского учета попадает в отчетность, и проанализировать механизм формирования внешней отчетности на предмет правильного перенесения в нее данных из регистров бухгалтерского учета.

Этот способ обследования помогает найти дублирование и разрыв в графике документооборота. Таким образом, сопоставление действий каждого бухгалтера, определенных в ходе обследования рабочих мест, и действий, выполнение которых должно осуществляться бухгалтерией исходя из конкретных функций цикла, позволит выявить, насколько адекватна работа бухгалтерии, включая документооборот, имеющим место в деятельности предприятия бизнес-процессам.

Принятая система документирования и документооборота должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности. Каждый факт хозяйственной деятельности должен быть зафиксирован в первичном бухгалтерском документе, поскольку первичные учетные документы являются подтверждением самого факта совершения хозяйственной операции, а также являются основанием для формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия;
- выявление скрытых резервов. Система документирования и документооборота должна быть построена таким образом, чтобы уже в процессе оформления первичных учетных документов производился анализ эффективности использования ресурсов;

- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности таким образом, чтобы оно исходило не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. При проверке организации документирования аудитор необходимо уделять большое внимание соблюдению принципа приоритета содержания перед формой;

- тождественность данных аналитического и синтетического учета;

- рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и масштабов предприятия.

Под графиком документооборота понимается принятая предприятием система (способы) создания, принятия и отражения в бухгалтерском учете, а также хранения первичных документов.

Наличие правильно составленного графика документооборота и его соблюдение позволяют рационально распределить должностные обязанности между работниками, вести точный учет и своевременно составлять отчетность.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, своевременную и качественную подготовку документов, передачу их в установленный срок для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, достоверность содержащихся в документах данных несут лица, подготовившие и подписавшие их. Контроль за соблюдением графика документооборота осуществляет главный бухгалтер предприятия.

Аудитор должен убедиться, что график документооборота утвержден приказом руководителя предприятия.

Как правило, график документооборота составляется в виде схемы или таблицы, в которой указываются ответственные за оформление, исполнение, обработку и проверку каждого документа, а также срок исполнения документа и порядок его передачи в архив. Отсутствие графика документооборота не влечет административной или финансовой ответственности, но усложняет работу сотрудников бухгалтерии и других служб и характеризует систему внутреннего контроля как недостаточную.

При проверке аудитор должен убедиться, что по каждому документу график документооборота, как правило, содержит следующие примерные разделы:

- порядок создания документа: количество экземпляров; ответственный за выписку; ответственный за оформление; ответственный за исполнение; срок исполнения;
- порядок проверки документа: ответственный за проверку; кто представляет на проверку; порядок представления; срок представления;
- порядок обработки документа: исполнитель; срок исполнения;
- порядок передачи документа в архив: исполнитель; срок передачи.

Необходимо проверить, включены ли в обязанности всех работников предприятия положения о создании и представлении первичных оправдательных документов, относящихся к сфере их деятельности, в строгом соответствии с графиком документооборота.

Проверка полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах позволяет аудитору получить существенные доказательства того, что при принятии документов к учету соблюдены шесть основных принципов:

- было достаточно оснований для регистрации каждого документа;
- все документы, оформляющие проверяемые операции, зарегистрированы полностью;

все документы отражены в соответствии с экономической сущностью операции и по всем документам произведен точный количественный и качественный перенос данных в систему учета;

- все документы зарегистрированы своевременно;
- все документы зарегистрированы в соответствующих данной хозяйственной операции учетных регистрах;
- каждый документ принят к учету единожды.

Выборка документов, проверяемых в рамках данной процедуры, должна производиться с учетом результатов предшествующих процедур. Особое внимание аудитору следует уделить документам, не включенным в график документооборота, и операциям, по которым первичные документы отсутствуют, либо в них нет необходимых реквизитов.

Если на предприятии нет четко установленного порядка хранения документации в период исполнения документов и в период хранения уже исполненных документов в архиве, то имеется большой риск несанкционированного доступа к первичной учетной документации. Это может привести как к утере документов, так и к различного рода злоупотреблениям с первичной учетной документацией (приписки, исправления в документах, уничтожение или подлог документов и т. п.). Предприятие обязано хранить первичную учетную документацию не менее пяти лет согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Соблюдение этого срока также надлежит проверить в ходе проведения аудита.

12.7. Анализ и оценка учетной политики предприятия

Проверка учетной политики предприятия относится к значимым областям аудита. Знание учетной политики позволяет аудитору разрабатывать эффективные методы проверки. В связи с этим учетная политика предприятия является объектом про-

верки на всех этапах аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности — от планирования до формирования заключения.

Учетная политика представляет собой совокупность принципов и правил, регламентирующих методические и организационные основы ведения бухгалтерского учета за отчетный период.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и т. п.

Целью изучения учетной политики является анализ и оценка основных принципов организации бухгалтерского учета. При этом аудитором должны быть рассмотрены документы, определяющие учетную политику:

- приказ об учетной политике проверяемого предприятия;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- перечень утвержденных форм первичных документов и форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- правила документооборота и технологии обработки учетной информации;
- утвержденные методики учета отдельных показателей и другие приложения к приказу об учетной политике.

Изучив и проанализировав представленную информацию, необходимо оценить, не является ли отношение руководства предприятия к формированию и исполнению учетной политики формальным, поскольку только лишь наличие приказа об учетной политике не может в достаточной мере свидетельствовать об использовании учетной политики в качестве инструмента управления предприятием.

При проведении аудиторской проверки учетной политики аудитор должен установить:

- наличие и состав распорядительных документов по учетной политике;
- соответствие сроков утверждения приказа об учетной политике требованиям нормативных актов;
- последовательность применения учетной политики;
- раскрытие способов учета, отличных от установленных нормативными документами, но позволяющих предприятию достоверно отразить его имущественное состояние и финансовые результаты;
- полностью ли раскрыты избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности;
- соблюдение учетной политики.

В процессе аудиторской проверки необходимо проанализировать соответствие избранной учетной политики характеру и условиям деятельности предприятия, а также действующим пра-

вилам и общепризнанным процедурам. Аудитор должен оценить используемые способы ведения бухгалтерского учета с точки зрения рациональности и экономичности построенного на их основе учетного процесса, влияния на формирование полной и достоверной картины имущественного и финансового положения предприятия.

Для оценки полноты и правильности положений учетной политики аудитору необходимо убедиться, что учетная политика содержит информацию, обосновывающую выбор способов бухгалтерского учета и особенности их применения исходя из специфики отраслевой принадлежности и иных условий.

Если предприятие самостоятельно разрабатывает способы ведения бухгалтерского учета, то аудитор проверяет, соответствуют ли они допущениям и требованиям, установленным нормативными актами по бухгалтерскому учету. Аудитору также необходимо оценить, соответствует ли перечень условий и методик, раскрывающих сущность и содержание учетной политики предприятия, требованиям, предусмотренным ПБУ 1/98 «Учетная политика предприятия» и Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.

Аудитору следует проанализировать, обеспечивает ли учетная политика предприятия выполнение следующих задач:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия и его имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям (участникам) и собственникам имущества предприятия, а также внешним — инвесторам, кредиторам и т. д.;
- обеспечение единства методики при организации и ведении бухгалтерского учета на предприятии в целом и в его структурных подразделениях;
- обеспечение оперативности и гибкости реагирования системы бухгалтерского учета на изменения условий осуществления финансово-хозяйственной деятельности, в том числе обусловленные изменениями законодательных и нормативных актов;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации и целесообразностью хозяйственных операций, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности предприятия и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения его финансовой устойчивости.

I

При формировании учетной политики и последующем ведении бухгалтерского учета должны соблюдаться основополагающие принципы, требования и допущения, такие как:

1) допущение имущественной обособленности — предполагает, что активы и обязательства предприятия существуют обособленно от активов и обязательств собственников этого предприятия и активов и обязательств других организаций, т. е. в балансе предприятия отражаются только данные об имуществе и обязательствах самого предприятия, а все, что не принадлежит ему, учитывается на забалансовых счетах;

2) допущение непрерывности деятельности — предполагает, что предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. Это означает, что учетная политика создается не на один год, т. е. изначально планируется ее применение в течение длительного периода;

3) допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности — предполагает, что факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами;

4) требование полноты — означает полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности независимо от желаний отдельных работников;

5) требование своевременности — означает своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;

6) требование осмотрительности — означает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;

7) требование приоритета содержания перед формой — означает отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания и условий хозяйствования;

8) требование непротиворечивости — означает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;

9) требование рациональности — означает рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и масштабов предприятия.

При анализе учетной политики предприятия необходимо также выяснить, все ли вопросы, изложенные ниже в виде таблицы, определены и насколько полно и достоверно они раскрыты.

Т а б л и ц а
1

Продолжение

№ п/п	Объект учетной политики	Способы организации и ведения бухгалтерского учета
1.	Порядок организации бухгалтерского учета	— Учреждение бухгалтерской службы, возглавляемой главным бухгалтером. Введение в штат должности бухгалтера. — Передача на договорных началах ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту. — Ведение бухгалтерского учета руководителем предприятия
2.	Рабочий план счетов бухгалтерского учета	— Разрабатывается на основе типового плана счетов
3.	Форма бухгалтерского учета	— Журнально-ордерная форма. — Упрощенная форма. — Другие формы
4.	Формы первичных документов бухгалтерского учета	— Хозяйственные операции оформляются документами установленной формы. — Документы, по которым не предусмотрены типовые формы, разрабатываются предприятием самостоятельно
5.	Организация документооборота	— В соответствии с утвержденным графиком документооборота
6.	Проведение инвентаризации имущества и обязательств	— Порядок и сроки определяются руководителем предприятия, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно
7.	Оценка имущества и обязательств	— В рублях и копейках. — В рублях с отнесением возникающих разниц на финансовые результаты
8.	Система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля	— Предприятие самостоятельно разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля исходя из особенностей функционирования и требований управления предприятием
9.	Формы бухгалтерской отчетности	— Разрабатываются на основе рекомендуемых типовых форм

№ п/п	Объект учетной политики	Способы организации и ведения бухгалтерского учета
10.	Способ представления бухгалтерской отчетности пользователям	— На бумажных носителях. — В электронном виде
11.	Переоценка основных средств	— Проводится на начало отчетного года. — Не проводится
12.	Списание стоимости основных средств, не превышающей 1000 р. за единицу	— Путем начисления амортизации. — Путем единовременного списания на затраты по мере отпуска в производство или эксплуатацию
13.	Начисление амортизации основных средств	— Линейный способ. — Способ уменьшаемого остатка. — Способ списания стоимости по сумме числа лет срока полезного использования. — Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)
14.	Погашение стоимости нематериальных активов	— Накопление сумм начисленной амортизации на отдельном счете. — Уменьшение первоначальной стоимости нематериального актива
15.	Начисление амортизации нематериальных активов	— Линейный способ. — Способ уменьшаемого остатка. — Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)
16.	Оценка приобретаемых материально-производственных запасов	— По фактической себестоимости приобретения. — По учетным ценам
17.	Признание транспортно-заготовительных расходов (ТЗР)	— Учет ТЗР на счете «Заготовление и приобретение материальных ценностей». — Прямое включение ТЗР в фактическую себестоимость приобретаемых материально-производственных запасов. — Учет ТЗР на отдельном субсчете счета «Материалы»

№ п/п	Объект учетной политики	Способы организации и ведения бухгалтерского учета
18	Списание ТЗР и отклонений в стоимости материально-производственных запасов	— Метод среднего процента. — Упрощенные методы
19.	Оценка списываемых материально-производственных запасов	— Метод оценки по себестоимости каждой единицы. — Метод оценки по средней себестоимости. — Метод оценки по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО). — Метод оценки по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)
20.	Оценка незавершенного производства	— По фактической себестоимости. — По нормативной производственной себестоимости. — По прямым статьям затрат. — По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов
21.	Оценка выпущенной готовой продукции	— По фактической производственной себестоимости. — По нормативной производственной себестоимости. — По договорным ценам. — По другим видам цен
22.	Классификация затрат на производство	— Прямые и косвенные. — Условно-переменные и условно-постоянные
23.	Распределение косвенных расходов по видам деятельности	— Пропорционально выручке от продажи продукции (работ, услуг). — Пропорционально сумме прямых затрат. — Другим способом
24.	Создание резервов по сомнительным долгам	— Создаются. — Не создаются

№ п/п	Объект учетной политики	Способы организации и ведения бухгалтерского учета
25.	Создание резервов предстоящих расходов	— Создаются. — Не создаются
26.	Создание резервного фонда	— Создается. — Не создается

В случае наличия дополнений и изменений к учетной политике аудитор должен убедиться, что они внесены в случаях:

1) изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

2) разработки предприятием новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности предприятия или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

3) существенного изменения условий деятельности, которые могут быть связаны с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т. д.

Кроме того, аудитор должен проверить наличие у предприятия учетной политики для целей налогового учета.

В учетной политике для целей налогообложения должен быть отражен порядок ведения налогового учета в соответствии с правилами, определенными главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Аудитор также проверяет наличие приложений к учетной политике для целей налогообложения, таких как формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов.

12.8. Типичные ошибки и нарушения в организации бухгалтерского учета

При проверке порядка организации бухгалтерского учета и учетной политики аудиторы могут выявить различные ошибки и упущения. Однако наиболее часто встречающимися типичными ошибками являются:

- отсутствие должного разделения обязанностей либо их неоднократное дублирование;

- отсутствие соответствующего контроля за подготовкой и заключением хозяйственных договоров;
- несвоевременное отражение в учете фактов хозяйственной деятельности;
- неполное раскрытие для внешних пользователей бухгалтерской информации;
- игнорирование требования приоритета содержания перед формой.

12.9. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Процесс анализа и оценки особенностей системы бухгалтерского учета и его результаты должны документироваться. Для этого целесообразно использовать типовые формы, например:

- специально разработанные тесты;
- перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии;
- специальные бланки и проверочные листы;
- блок-схемы и графики;
- перечни замечаний, протоколы или акты.

Документирование осуществляется на всех этапах оценки системы бухгалтерского учета с указанием аргументов и фактов, которыми руководствовался аудитор, давая соответствующую оценку надежности всей системы. Используемые для этого рабочие документы аудитора предусматриваются внутренними стандартами аудиторской организации, осуществляющей проверку.

Внутрифирменные стандарты могут предусматривать типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т. п.), которые облегчают и ускоряют выполнение работы и одновременно позволяют надежно контролировать ее результаты.

Рабочие документы, составленные по результатам проверки организации бухгалтерского учета, должны содержать:

- информацию, отражающую процесс планирования, включая программу аудита и любые изменения к ней;
- сведения о временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- расчет уровня существенности на стадии планирования аудиторской проверки;
- письменные заявления, полученные от проверяемого предприятия;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены в ходе выполнения аудиторских процедур.

В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов, в рабочие документы должны быть включены факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимая аргументация.

Существенные недостатки системы бухгалтерского учета, отмеченные в ходе аудиторской проверки, должны быть отражены в письменной информации (отчете) аудитора руководству проверяемого предприятия.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые при проверке организации системы бухгалтерского учета.
2. Что является основной целью проверки системы бухгалтерского учета?
3. Каковы факторы, влияющие на составление плана и программы аудиторской проверки?
4. Перечислите основные направления проверки учетной политики предприятия.

Глава 13. Проверка кассовых операций при проведении аудита

13.1. Цели проверки и источники информации

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств и ценных документов в кассе предназначен счет «Касса».

Целью аудиторской проверки кассовых операций является анализ соблюдения:

- соответствия методики учета и налогообложения операций по движению наличных денежных средств действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде нормативным документам;
- лимита хранения наличных денежных средств в кассе;
- порядка расчета наличными денежными средствами с юридическими лицами;
- условий хранения и сохранности наличных денежных средств и других ценностей;
- правил документального оформления операций по приходу денежных средств в кассу и их расходования;
- своевременности и полноты оприходования наличных денежных средств, полученных из банка, от физических и юридических лиц.

Основными задачами аудиторской проверки кассовых операций являются:

- 1) оценка состояния аналитического и синтетического учета наличных денежных средств в проверяемом предприятии;
- 2) проверка соблюдения нормативных актов, регламентирующих организацию работы с наличными денежными средствами;
- 3) проверка соблюдения налогового законодательства по операциям, связанным с движением наличных денежных средств.

Источниками информации при проверке кассовых операций могут быть:

- договоры на расчетно-кассовое обслуживание с банками;
- первичные документы по оформлению приема наличных денежных средств в кассу организации и их расходованию (приходные и расходные кассовые ордера);
- кассовая книга;
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов;
- учетные регистры по счету «Касса»;
- договоры о полной материальной ответственности, заключенные с кассирами;
- результаты инвентаризации наличных денежных средств и ценных документов;
- бухгалтерский баланс (форма № 1);
- отчет о движении денежных средств (форма № 4).

13.2. Нормативная база

Нормативная база, используемая аудитором для формирования мнения о соответствии ведения кассовых операций действующему законодательству, — это соответствующие кодексы, законы, положения, методические материалы по учету и отчетности, налогообложению и аудиторские правила (стандарты).

Осуществление наличных расчетов на территории Российской Федерации регламентируется следующими нормативными актами:

1. Кодекс Российской Федерации «Об административных правонарушениях» от 30.12.2001 № 195-ФЗ (с изменениями и дополнениями).
2. Федеральный закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями).
3. Федеральный закон Российской Федерации от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

4. Федеральный закон Российской Федерации от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

5. Положение Центрального банка Российской Федерации от 05.01.1998 № 14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями).

6. Постановление Госкомстата Российской Федерации от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.06.1995 №49 (с изменениями и дополнениями).

8. Указание Центрального банка Российской Федерации от 14.11.2001 № 1050-У «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке».

9. Письмо Минфина России от 12.02.2002 №3-01-01/11-71 «О порядке установления лимита остатка кассы и оформления разрешения на расходование наличных денег из выручки».

13.3. План и программа проверки

Планирование аудиторской проверки кассовых операций включает следующие основные этапы:

- 1) предварительное планирование;
- 2) подготовка и составление плана;
- 3) подготовка и составление программы.

Важное место на предварительном этапе планирования занимает анализ финансовой (бухгалтерской) отчетности. Анализ позволяет аудитору оценить финансовое положение предприятия, а также определить существенные показатели хозяйственной деятельности для последующего расчета планового уровня существенности.

После предварительного планирования аудиторской проверки кассовых операций руководитель проверки должен составить и документально оформить план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки.

Содержание плана аудиторской проверки кассовых операций может уточняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором. Поскольку план аудита служит руководством при разработке программы аудита, то он должен быть достаточно подробным.

Заключительным этапом процесса планирования является разработка и документальное оформление программы аудита.

Программа аудита кассовых операций более детально определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для выполнения плана аудита.

Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку кассовых операций, и должна быть подробно проработана с тем, чтобы одновременно являться руководством при выполнении задания, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программе целесообразно указывать, какие конкретные тесты и аудиторские процедуры по существу необходимо выполнить в период проведения проверки.

При составлении программы аудита кассовых операций особое внимание следует уделить оценке эффективности внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств и других ценностей в кассе проверяемого предприятия. Используя тестирование, аудитор может:

- дать предварительную оценку соблюдения предприятием кассовой дисциплины;
- выявить наиболее уязвимые участки;
- спланировать состав основных контрольных процедур;
- определить особенности ведения учета.

О недостаточной эффективности внутреннего контроля за кассовыми операциями могут свидетельствовать такие факты, как:

- отсутствие на предприятии постоянно действующей системы проведения внезапных инвентаризаций кассы;
- наличие признаков формального проведения инвентаризаций кассы;
- отсутствие на предприятии приказа руководителя, устанавливающего периодичность проверок кассы;
- отсутствие договора о полной материальной ответственности с кассиром;
- отсутствие в штате кассира, при возложении его функции на другого работника без письменного распоряжения руководителя предприятия;
- предоставление без приказа руководителя права подписи приходных и расходных кассовых ордеров другим лицам, помимо руководителя предприятия и главного бухгалтера.

При низкой оценке эффективности внутреннего контроля требуется увеличение объема выборки в ходе аудита и усиление внимания к данному участку проверки.

При аудите кассовых операций аудитору необходимо проверить:

- тождественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета;
- правильность оформления первичных учетных документов;

- соблюдение размеров лимита остатка денежных средств в кассе;
- наличие перечня лиц, имеющих право подписи приходных и расходных кассовых ордеров;
- ведение журналов регистрации приходных и расходных кассовых ордеров;
- наличие приказа руководителя, определяющего периодичность внезапной ревизии кассы и состав ревизионной комиссии;
- происходила ли в проверяемом периоде смена кассира;
- заключен ли договор с кассиром о полной материальной ответственности;
- производит ли предприятие реализацию готовой продукции, товаров, работ, услуг населению с использованием наличных денежных расчетов;
- получают ли работники предприятия наличные денежные средства от сторонних организаций по доверенности;
- ведется ли журнал выданных доверенностей;
- ведется ли на предприятии журнал регистрации платежных ведомостей;
- наличие списка лиц, которым разрешено выдавать денежные средства на хозяйственные нужды, утвержденного приказом по предприятию;
- наличие установленного срока, на который выдаются денежные средства под отчет;
- наличие на предприятии журнала учета депонентов;
- наличие контрольно-кассовых машин и соответствующих регистрационных документов на них, а также соблюдение установленных требований при работе с контрольно-кассовыми машинами;
- полноту отражения в бухгалтерских регистрах выручки, поступившей с использованием контрольно-кассовых машин;
- порядок проведения инвентаризации кассы и отражение в учете ее результатов;
- полноту оприходования наличных денежных средств, полученных в банке, а также соответствие данных учетных регистров записям в кассовой книге;
- соблюдение размера лимита расчетов наличными денежными средствами с юридическими лицами;
- полноту оприходования в кассу наличных денежных средств за реализованную продукцию (работы, услуги) и другие активы предприятия и отражения данных операций на счетах реализации;
- правильность исчисления и отражения в учете налога на добавленную стоимость по операциям, связанным с движением наличных денежных средств в кассе;
- соответствие записей журнала хозяйственных операций данным приходных и расходных кассовых ордеров.

13.4. Методы проверки

Аудиторскую проверку кассовых операций целесообразно осуществлять в следующей последовательности:

1. Определение цели и основных задач аудита.
2. Составление плана и программы аудита.
3. Установление соответствия данных бухгалтерского баланса по статье «Денежные средства» и Отчета о движении денежных средств счетам учета денежных средств, в том числе находящихся в кассах предприятия.
4. Проверка организации материальной ответственности.
5. Определение возможности использования результатов работы внутреннего аудита.
6. Проверка документального оформления движения наличных денежных средств.
7. Выявление существенных нарушений ведения учета, подготовки отчетности и соблюдения законодательства.

При проверке кассовых операций аудитор может присутствовать при инвентаризации денежных средств, хранящихся в кассе, которая проводится в присутствии кассира и главного бухгалтера организации.

Кассир должен предоставить для проверки последний кассовый отчет и документы по операциям последнего дня, а также дать расписку в том, что все приходные и расходные документы включены им в отчет и к моменту инвентаризации в кассе нет неоприходованных или несписанных в расход денежных средств и ценных документов.

Кроме того, необходимо проверить, проводилась ли инвентаризация денежных средств в кассе ежеквартально по распоряжению руководителя предприятия и перед составлением годового отчета.

При этом проверяется, оформлены ли результаты инвентаризации актом по форме, предусмотренной действующим законодательством, и подписан ли акт кассиром и главным бухгалтером предприятия. Акт является письменным аудиторским доказательством, и его данные необходимы аудитору для дальнейшей проверки.

Излишки денежных средств, выявленные в ходе инвентаризации, приходуются как доход предприятия. Недостача относится на счет «Недостачи и потери от порчи ценностей» для проведения последующего расследования и выявления виновных лиц.

Аудитор также должен провести проверку условий хранения денежных средств, выяснив при этом:

- обеспечена ли сохранность денег при доставке из банка и во время выдачи заработной платы;
- оборудована ли касса и обеспечена ли сохранность денег в помещении кассы;

- имеется ли для хранения денег и других ценностей в кассе сейф или несгораемый шкаф;
- соблюдаются ли правила хранения ключей от сейфа (несгораемого шкафа);
- соблюдается ли установленный лимит хранения денежной наличности по отдельным датам.

Аудитор проверяет, есть ли на предприятии приказ о назначении кассира на работу, дана ли кассиром расписка о том, что он ознакомлен с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, заключен ли с ним договор о полной материальной ответственности.

Необходимо учитывать, что, если штатным расписанием предприятия не предусмотрена должность кассира, его обязанности могут быть возложены на другого штатного работника с его согласия и при обязательном заключении с ним договора о полной индивидуальной материальной ответственности.

В соответствии с действующим законодательством кассир несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и ущерб, причиненный предприятию как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

Предприятие имеет право держать в своих кассах наличные денежные средства в пределах лимитов, установленных обслуживающими банками. Лимит остатка кассы для предприятия устанавливается в соответствии с Положением Центрального банка Российской Федерации от 05.01.1998 № 14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации».

На проверку должна быть представлена справка банка об установлении лимита остатка наличных денежных средств в кассе. Превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение трех рабочих дней в период выплаты заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности работникам предприятия.

Для проверки ежедневного остатка по кассе совсем не обязательно просматривать все листы кассовой книги. Можно сформировать таблицу оборотов за каждый день с расчетом остатка на конец каждого дня и при ее формировании предусмотреть выделение тех дат, по которым получено превышение допустимого лимита остатка денег в кассе.

Аудитор должен проверить, сдает ли предприятие в банк все наличные денежные средства сверх установленных лимитов остатка наличных денежных средств в кассе в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками. При этом если предприятие не представило расчет на установление лимита остатка наличных денег в кассе, то лимит остатка кассы считается нулевым, а несданные наличные денежные средства — сверхлимитными.

При отсутствии справки банка об установлении лимита остатка наличных денежных средств в кассе или выявлении случаев превышения лимита, к предприятию могут быть применены штрафные санкции, предусмотренные Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях.

При проверке кассовых операций аудитор должен проверить полноту и своевременность оприходования денег, полученных по каждому чеку из банка, путем сверки идентичных сумм, записанных в корешках чеков, и выписок банка (по шифру, соответствующему получению наличных денежных средств).

Денежные средства в кассу предприятия могут поступать:

- с расчетного счета предприятия;
- от покупателей и заказчиков;
- при возврате неиспользованных сумм подотчетными лицами;
- при погашении ссуды, выданной сотрудникам предприятия;
- в результате возмещения причиненного материального ущерба;
- путем займов (кредитов) по договорам с юридическими и физическими лицами.

Направления использования денежных средств и их целевое назначение предприятие определяет по своему усмотрению. Владельцы счета на обороте денежных чеков указывают целевое назначение получаемых денежных сумм. Согласно действующему законодательству меры ответственности к предприятиям, допустившим нецелевое использование денег, полученных в банке, не предусмотрены.

Необходимо тщательно проверить полноту оприходования выручки от реализации продукции (товаров, услуг). При этом следует сверить записи в кассовой книге, приходных кассовых ордерах с отчетами, накладными и счетами по реализации продукции (работ, услуг).

Аудитор должен проверить, соблюдает ли предприятие предельный размер расчетов наличными денежными средствами с юридическими лицами, который устанавливается Указанием Центрального банка Российской Федерации.

Также необходимо учитывать, что предприятие имеет право хранить в своих кассах наличные денежные средства сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не выше трех рабочих дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, — до пяти дней), включая день получения денег в банке.

Если в ходе проверки аудитор выявляет случаи превышения расчета наличными средствами между юридическими лицами, то данный факт фиксируется в рабочих документах. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях за данное нарушение предусматривает наложение на организацию штрафных санкций.

Предприятия обязаны расходовать наличные денежные сред-

ства, полученные в банках, на цели, указанные в чеке. При этом предприятия, имеющие постоянную денежную выручку, по согласованию с обслуживающими их банками, могут расходовать ее на оплату труда и социально-трудовых льгот, закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения. Выдача денег из выручки одних предприятий на нужды других допускается в отдаленных местностях, где банки располагаются на значительном удалении, на основе договора между предприятиями по согласованию с банками.

Как правило, наибольшее число нарушений при расходовании денежных средств из кассы связано с денежными выплатами работникам и использованием подотчетных сумм.

Аудитору необходимо проверить, выдается ли заработная плата, пособия по временной нетрудоспособности, премии из кассы по платежным и расчетно-платежным ведомостям, которые подписывают руководитель предприятия и главный бухгалтер. Также необходимо убедиться, ведется ли предприятием персонифицированный учет выдачи денежных средств из кассы, т. е. кассовые документы должны содержать подпись получателя денег. При выдаче денежных средств по доверенности проверяется, стоит ли в ведомости запись «по доверенности» и прикреплена ли сама доверенность к ведомости.

В случае если по истечении установленных трех дней из кассы не выплачена заработная плата, пособия по социальному страхованию и стипендии, необходимо проверить правильность депонирования денежных средств:

- в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены указанные выплаты, должен стоять штамп или отметка от руки: «Депонировано»;
- должен быть составлен реестр депонированных сумм;
- в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости должна быть сделана надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно должна стоять надпись: «Деньги по ведомости выдавал (подпись)».

Необходимо убедиться, что депонированные суммы сданы в банк, а на сданные суммы составлен расходный кассовый ордер.

При проверке правильности выплаты денег по платежным ведомостям следует установить, все ли внесенные в них лица являются работниками данного предприятия.

Подотчетными лицами считаются работники предприятия, получившие авансом наличные денежные суммы из кассы на предстоящие командировочные, представительские расходы, для оплаты хозяйственных (канцелярских, почтово-телеграфных) расходов, а также расходов, связанных с приобретением товарно-материальных ценностей, и других хозяйственных расходов.

Необходимо удостовериться, что предприятием соблюдается порядок ведения кассовых операций, согласно которому лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они были выданы, или со дня возвращения из командировки предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

Проверке подвергается своевременность выдачи и возврата наличных денежных средств, так как в соответствии с действующим законодательством выдача наличных денег под отчет должна производиться при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу. Кроме того, надо проверить, не производилась ли передача выданных под отчет денежных средств одним лицом другому.

Также аудитор проверяет соблюдение Федерального закона Российской Федерации «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт», согласно которому при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг организации и индивидуальные предприниматели обязаны применять контрольно-кассовую технику.

При этом существует перечень организаций и индивидуальных предпринимателей, которые в силу специфики своей деятельности либо особенностей своего местонахождения могут производить наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники. Это возможно при осуществлении следующих видов деятельности:

- продажа газет и журналов, а также сопутствующих товаров в газетно-журнальных киосках при условии, если доля продажи газет и журналов в их товарообороте составляет не менее 50% и ассортимент сопутствующих товаров утвержден органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации. Учет торговой выручки от продажи газет и журналов и от продажи сопутствующих товаров ведется раздельно;
- продажа ценных бумаг;
- продажа лотерейных билетов;
- продажа проездных билетов и талонов для проезда в городском общественном транспорте;
- обеспечение питания учащихся и работников общеобразовательных школ и приравненных к ним учебных заведений во время учебных занятий;
- торговля на рынках, ярмарках, в выставочных комплексах, а также на других территориях, отведенных для осуществления торговли, за исключением находящихся в этих местах магазинов, павильонов, киосков, палаток, автолавок, автомагазинов,

автофургонов, помещений контейнерного типа и других аналогично обустроенных и обеспечивающих показ и сохранность товара торговых мест (помещений и автотранспортных средств, в том числе прицепов и полуприцепов), открытых прилавков внутри крытых рыночных помещений при торговле непродовольственными товарами;

- мелкорозничная торговля продовольственными и непродовольственными товарами (за исключением технически сложных товаров и продовольственных товаров, требующих определенных условий хранения и продажи) с ручных тележек, корзин, лотков (в том числе защищенных от атмосферных осадков каркасами, обтянутыми полиэтиленовой пленкой, парусиной, брезентом);
- продажа в пассажирских вагонах поездов чайной продукции в ассортименте, утвержденном федеральным органом исполнительной власти в области железнодорожного транспорта;
- продажа в сельской местности (за исключением районных центров и поселков городского типа) лекарственных препаратов в аптечных пунктах, расположенных в фельдшерско-акушерских пунктах;
- торговля в киосках мороженым и безалкогольными напитками в розлив;
- торговля из цистерн пивом, квасом, молоком, растительным маслом, живой рыбой, керосином, в развал овощами и бахчевыми культурами;
- прием от населения стеклопосуды и утильсырья, за исключением металлолома;
- реализация предметов религиозного культа и религиозной литературы, оказание услуг по проведению религиозных обрядов и церемоний в культовых зданиях и сооружениях и на относящихся к ним территориях, в иных местах, предоставленных религиозным организациям для этих целей, в учреждениях и на предприятиях религиозных организаций, зарегистрированных в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;
- продажа по номинальной стоимости государственных знаков почтовой оплаты (почтовых марок и иных знаков, наносимых на почтовые отправления), подтверждающих оплату услуг почтовой связи.

При проверке правильности работы предприятия с контрольно-кассовой техникой необходимо удостовериться, что вся контрольно-кассовая техника зарегистрирована в налоговом органе по месту нахождения предприятия.

Контрольно-кассовая техника, применяемая предприятиями (за исключением кредитных организаций) и индивидуальными предпринимателями, должна: . быть зарегистрирована в налоговых органах по месту учета

предприятия или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика;

- быть исправна, опломбирована в установленном порядке;
- иметь фискальную память и эксплуатироваться в фискальном режиме.

Предприятия, использующие контрольно-кассовую технику для учета выручки, ведут книгу кассира-операциониста. В ней обязательно фиксируют показания счетчика контрольно-кассовой техники на начало и конец рабочего дня, а также сумму поступившей за день выручки.

Для проверки полноты оприходования выручки через контрольно-кассовую технику аудитор должен проверить идентичность сумм, указанных по данным контрольной ленты, книги кассира-операциониста, кассовой книги.

Контроль за соблюдением правил применения контрольно-кассовой техники и полнотой учета выручки осуществляют налоговые органы.

При несоблюдении порядка применения контрольно-кассовой техники к организации могут быть применены штрафные санкции, предусмотренные Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях.

Аудитор должен проверить, применяются ли для оформления кассовых операций формы первичной учетной документации, разработанные министерствами и иными федеральными органами исполнительной власти; заполнены ли в них все обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете». Необходимо обратить внимание на четкое оформление документов: наличие расписок получателей, погашение документов штампом «Оплачено» с указанием даты, отсутствие подчисток и исправлений.

Кроме того, аудитор должен убедиться, что прием наличных денежных средств в кассу предприятия производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным.

При проверке выдачи наличных денежных средств по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу аудитор должен проверить наличие в этих документах наименования и номера документа (паспорт или другой документ), удостоверяющего личность получателя.

При выдаче наличных денежных средств нескольким лицам по документу, заменяющему расходный кассовый ордер, аудитор должен проверить, стоят ли личные подписи получателей в соответствующей графе платежного документа и указаны ли данные документов, удостоверяющих их личность. Расписка в получении денег должна быть сделана получателем собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей — прописью, копеек — цифрами. При этом необходимо учитывать, что при получении денег по пла-

тежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

В случае если аудитор выявил факт выдачи наличных денежных средств лицам, не состоящим в списочном составе организации, то он должен убедиться, что выдача производилась по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Если выдача наличных денежных средств производилась по доверенности, то аудитор должен проверить, что в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег указана фамилия, имя и отчество лица, которому доверено их получение. Если выдача денег производилась по ведомости, то проверяется наличие перед распиской в получении надписи: «По доверенности». Кроме того, аудитор должен проверить, приложена ли доверенность к расходному кассовому ордеру или к ведомости.

Аудитор проверяет наличие и подлинность на кассовых ордерах и других денежных документах подписей должностных лиц и получателей денег, законность произведенных из кассы выплат наличных денежных средств.

Необходимо учитывать, что выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денежных средств в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира. Наличные денежные средства, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход предприятия.

Аудитор должен убедиться, что кассовая книга организации пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью, а количество листов в кассовой книге заверено подписями руководителя и главного бухгалтера данного предприятия.

В условиях автоматизированного ведения учета кассовой книги аудитор должен провести проверку правильности работы программных средств обработки кассовых документов. В условиях компьютерной обработки данных аудит может проводиться с использованием машиноориентируемых или ручных процедур. При этом в договоре на оказание аудиторских услуг необходимо предусматривать согласие предприятия на использование базы данных.

При проверке правильности отражения в бухгалтерском балансе денежных средств, находящихся в кассе, аудитор сопоставляет остатки по денежным счетам в Главной книге с балансовыми данными, а затем с регистрами бухгалтерского учета. Записи в регистрах бухгалтерского учета сверяются с кассовой книгой и первичными документами.

Основные бухгалтерские записи, отражающие движение наличных денежных средств, изложены в таблице 16.

Таблица 16

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1.	В кассу поступила выручка от реализации	50	90
2.	В кассу поступили наличные денежные средства от прочих доходов (включая реализацию прочего имущества и выручку от реализации продукции (работ, услуг), не относящихся к обычным видам деятельности)	50	91
3.	Оприходование наличных денежных средств в кассе, полученных с расчетного счета	50	51
4.	В кассу поступили наличные денежные средства, полученные в качестве вклада в уставный (складочный) капитал предприятия	50	75
5.	Возвращены в кассу неиспользованные наличные денежные средства	50	71
6.	Получены наличными денежными средствами авансы (под поставку товаров или продукции, выполнение работ или оказание услуг)	50	62
7.	Произведена выплата начисленных денежных средств работникам предприятия (оплата труда, премии и т. п.)	70	50
8.	Денежные средства выданы подотчетному лицу	71	50
9.	Наличные денежные средства сверхлимитного остатка сданы в банк	51	50
10.	Выдан аванс для приобретения продукции, оплату выполненных работ или оказанных услуг	60	50
11.	Оприходование денежных документов, приобретенных за наличный расчет	50 суб-счет «Денежные документы»	50

Аудитор должен убедиться, что помещение кассы, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денежных средств, изолировано, доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещен.

Кроме того, проверяется, что касса:

- располагается на промежуточных этажах многоэтажных зданий (в двухэтажных зданиях касса должна размещаться на верхних этажах);
- имеет капитальные стены, прочные перекрытия пола и потолка, надежные внутренние стены и перегородки;
- закрывается на две двери: внешнюю, открывающуюся наружу, и внутреннюю, изготовленную в виде стальной решетки, открывающейся в сторону внутреннего расположения кассы;
- оборудована специальным окошком для выдачи денег;
- имеет сейф (металлический шкаф) для хранения денег и ценностей, прикрепленный к строительным конструкциям пола и стены.

13.5. Особенности проведения аудиторской проверки кассовых операций в иностранной валюте

При проверке кассовых операций в иностранной валюте следует исходить из норм валютного законодательства, определяющего порядок расчетов в наличной иностранной валюте в Российской Федерации.

Федеральным законом Российской Федерации от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» предусмотрена возможность выдачи предприятиям наличной иностранной валюты для оплаты расходов по загранкомандировкам. Наличная валюта может быть выдана предприятию с его текущего валютного счета из средств, полученных им в результате осуществления хозяйственной деятельности. Валютное законодательство Российской Федерации разрешает приобретать иностранную валюту для оплаты командировочных расходов на внутреннем валютном рынке.

Аудитор должен проверить, поступила ли купленная валюта на специальный транзитный валютный счет предприятия и использована ли она на заявленные цели в течение семи календарных дней в соответствии с Федеральным законом Российской Федерации «О валютном регулировании и контроле». В пределах этого срока предприятие имеет право на получение наличной валюты для выдачи авансов работникам, выезжающим в загранкомандировки. Неиспользованная в течение указанного срока валюта подлежит обратной продаже.

Необходимо убедиться, что предприятие отчиталось за целевое расходование полученных валютных средств в сроки, установленные в соответствии с Положением «О порядке покупки

и выдачи иностранной валюты для оплаты командировочных расходов». При этом банк имеет право потребовать предъявления первичных документов, подтверждающих произведенные затраты. Такое требование распространяется и на валюту, полученную организацией со своего текущего валютного счета.

Таким образом, уполномоченные банки должны контролировать целевое расходование иностранной валюты как агенты валютного контроля. Тем не менее при проведении аудиторской проверки аудитор должен рассмотреть все факты нецелевого расходования иностранной валюты.

Необходимо проверить, соблюдается ли порядок расчетов между работником и предприятием. Окончательные расчеты между работником и предприятием по командировочным расходам могут быть произведены в иностранной валюте — как в той, которая была выдана работнику в виде аванса, так и в любой другой, курс которой по отношению к рублю котируется Центральным банком Российской Федерации, а также в рублях. Однако если аванс выдавался работнику иностранной валютой, купленной на внутреннем валютном рынке Российской Федерации, остаток неиспользованного аванса должен быть возвращен работником в иностранной валюте, а предприятие обязано зачислить эту валюту на специальный транзитный валютный счет и произвести ее обратную продажу.

Необходимо проверить также, все ли командируемые за рубеж лица состоят в штате предприятия. Штатными работниками являются лица, оформленные по трудовому договору или в качестве совместителей.

13.6. Типичные ошибки и нарушения в учете кассовых операций

К типичным ошибкам и нарушениям по учету кассовых операций можно отнести:

1. В обязательных случаях не проводилась инвентаризация кассы, в том числе:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме случаев проведения инвентаризации после 1 октября;
- при смене материально ответственных лиц;
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- при передаче имущества предприятия в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при ликвидации (реорганизации) предприятия перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотримых законодательством Российской Федерации.

2. Не соблюдены сроки инвентаризации наличных денежных средств, установленные учетной политикой организации.

3. Инвентаризационные описи заполнены с ошибками, пометками, подчистками, оставлены незаполненные строки.

4. Акты по результатам инвентаризации оформлены с нарушением действующего законодательства.

5. В инвентаризационных описях отсутствуют подписи всех членов инвентаризационной комиссии и материально ответственного лица.

6. Выявленные в ходе проведения инвентаризации излишки наличных денежных средств не оприходованы и не отнесены на увеличение финансовых результатов.

7. В кассовой книге отражена выплата заработной платы по платежным ведомостям при отсутствии подписи работников в получении денежных средств.

8. В расходных кассовых ордерах отсутствуют сведения о документе, удостоверяющем личность получателя.

9. Кассовые операции за несколько дней отражены в кассовой книге суммарно без подведения итогов за каждый конкретный день.

10. В кассовую книгу внесены исправления, не заверенные подписью кассира и главного бухгалтера.

11. К учету принимались первичные учетные документы, в которых не заполнены обязательные реквизиты.

12. Выдача наличных денежных средств работникам предприятия по расходному кассовому ордеру произведена при отсутствии подписи работников в получении денежных средств.

13. Несоблюдение размера лимита кассы, установленного банком.

14. Кассовая книга предприятия не прошита, не подписана руководителем предприятия и главным бухгалтером.

15. В кассовой книге остатки на конец дня не соответствуют остаткам на начало следующего дня.

16. Неприменение контрольно-кассовых аппаратов при осуществлении наличных расчетов с юридическими и физическими лицами.

17. Сумма выручки по данным контрольной ленты не соответствует данным книги кассира-операциониста и кассовой книги предприятия.

18. Не ведется книга кассира-операциониста.

19. Осуществлялась работа с неисправным контрольно-кассовым аппаратом.

20. Неоприходование или неполное оприходование наличных денежных средств, полученных в банке по чекам.

21. Несоблюдение предельного размера расчетов наличными денежными средствами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке.

22. Сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным у организаций розничной торговли и населения материально-производственным запасам (работам, услугам) для производственных нужд выделена расчетным путем и отнесена к возмещению из бюджета.

23. Самостоятельное выделение суммы налога на добавленную стоимость, в случаях отсутствия указания суммы налога отдельной строкой в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходно-кассовых ордерах, актах приемки-передачи выполненных работ).

13.7. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

По результатам аудиторской проверки аудитором составляются рабочие документы по форме, предусмотренной внутренними стандартами аудиторской организации, осуществляющей проверку.

В рабочем документе аудитора должны быть освещены все вопросы в соответствии с программой аудиторской проверки.

Рабочие документы, составленные при проверке кассовых операций, должны содержать сведения, необходимые и достаточные для:

- составления аудиторского заключения по результатам аудита, проведенного аудиторской организацией;
- подтверждения того, что аудит проведен аудиторской организацией в соответствии с актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Российской Федерации;
- осуществления аудиторской организацией контроля за ходом аудита;
- планирования аудита аудиторской организацией.

Рабочая документация должна содержать:

- записи о планировании аудита кассовых операций;
- записи о характере, времени проведения и объеме выполнения аудиторских процедур;
- выводы, сделанные на основе полученных в ходе аудита сведений.

Правилom (стандартом) «Аудит в условиях компьютерной обработки данных» предусмотрено, что при проверке, в частности, кассовых операций аудитор должен отразить в рабочих документах информацию:

- о организационной форме обработки данных;
- форме бухгалтерского учета;

- участках учета, функционирующих в системе компьютерной обработки данных;
- способах передачи и обработки учетных данных;
- способах, обеспечивающих хранение данных и архивирование.

Выявив существенные вопросы, требующие профессионального суждения аудитора, вместе с выводами, сделанными по этим вопросам, аудитор отражает их в рабочей документации в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Документирование аудита».

Наиболее ценными считаются аудиторские доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций, самостоятельного анализа.

Рабочие документы, составленные при проверке кассовых операций, должны быть достаточно полными и подробными с тем, чтобы, ознакомившись с ними, можно было получить полное представление о проведенном аудиторской организацией аудите кассовых операций.

Документы, входящие в состав рабочей документации аудита, как правило, должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование документа;
- 2) наименование предприятия, в отношении которого проводился аудит;
- 3) период, за который проводился аудит;
- 4) дату выполнения аудиторской процедуры или составления документа;
- 5) содержание документа;
- 6) личную подпись лица, создавшего документ, и ее расшифровку либо легко идентифицируемое условное обозначение такого лица;
- 7) дату проверки документа;
- 8) личную подпись лица, проверившего документ, и ее расшифровку либо легко идентифицируемое условное обозначение такого лица.

Документы, входящие в рабочую документацию аудита, должны содержать ссылку на источник сведений, включенных в них.

Если документ, входящий в состав рабочей документации аудита, создан проверяемым предприятием или другим лицом, то это обстоятельство должно быть раскрыто в документе с указанием лица в аудиторской организации, проверившего такой документ.

Каждый документ, входящий в рабочую документацию аудита, должен иметь идентификационный номер. Система построения и порядок присвоения идентификационных номеров таким документам устанавливаются аудиторской организацией.

Сведения, включенные в рабочую документацию, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы были очевидны их содержание, форма и невозможны различные толкования.

Задания для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые при проверке кассовых операций.
2. Перечислите основные цели и задачи проверки кассовых операций.
3. Назовите источники информации при проверке кассовых операций.
4. Назовите основные направления проверки кассовых операций.
5. Перечислите особенности проверки кассовых операций в иностранной валюте.
6. Перечислите основные нарушения, допускаемые предприятиями при осуществлении кассовых операций.

Глава 14.

Проверка расчетного, валютного и других счетов в банках при проведении аудита

14.1. Цели проверки и источники информации

Целями аудиторской проверки расчетных, валютных и других счетов в банках являются:

- формирование мнения о достоверности бухгалтерского баланса по разделу «Денежные средства» и соответствии применяемой методики учета и налогообложения денежных средств на счетах в банке действующим в Российской Федерации нормативным актам;
- проверка своевременности и полноты оприходования поступивших денежных средств на расчетные и другие счета;
- проверка правильности и законности открытия расчетных, валютных и других счетов;
- проверка законности осуществляемых операций по счетам в банке;
- проверка наличия оправдательных документов по операциям, совершенным на счетах в банке.

Источниками информации при проверке операций по счетам в банке являются:

- бухгалтерский баланс (форма № 1) и отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- справка организации об открытых рублевых счетах и счетах в иностранной валюте;
- регистры синтетического учета операций по расчетным, ва-

лютным и другим счетам в банках (журнал-ордер № 2 и ведомость № 2, журнал-ордер № 3 и т. д.);

- корешки чековой книжки на получение наличных денег;
- договоры с юридическими лицами;
- договоры и заявления на открытие аккредитивного счета;
- приказ об учетной политике;
- первичные документы, оформляющие операции по расчетным, валютным и другим счетам в банках (выписки банка, платежные поручения, требования, мемориальные ордера и т. д.).

В процессе аудиторской проверки аудитору необходимо ознакомиться:

- с рабочим планом счетов, используемым для отражения операций по расчетным, валютным и другим счетам в банке;
- перечнем применяемых регистров по учету денежных средств на счетах в банке;
- графиком документооборота первичных документов, связанных с учетом денежных средств на счетах в банке;
- перечнем лиц, подписывающих денежные и расчетные документы по операциям на счетах в банке.

14.2. Нормативная база

Нормативная база, используемая аудитором при проверке расчетных валютных и других счетов в банке, — это соответствующие кодексы, законы, положения, методические материалы по учету и отчетности, налогообложению и аудиторские правила (стандарты).

Основными нормативными документами, регулирующими порядок проведения операций на расчетном, валютном и других счетах в банках, являются:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ.
3. Федеральный закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
4. Федеральный закон Российской Федерации от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».
5. Закон Российской Федерации от 09.10.1992 № 3615-1 «О валютном регулировании и валютном контроле».
6. Указ Президента Российской Федерации от 18.08.1996 № 1212 «О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения».
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»

ПБУ 3/2000, утверждено Приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н.

8. Положение Центрального банка Российской Федерации от 03.10.2002 № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации».

9. Инструкция по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций, утверждена Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

10. Инструкция Центрального банка Российской Федерации от 29.06.1992 № 7 «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации», утверждена Приказом Центрального банка Российской Федерации от 29.06.1992 №02-104 А.

11. Указание Центрального банка Российской Федерации от 09.07.2003 № 1304-У «Об установлении размера обязательной продажи валютной выручки от экспорта товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности)».

12. Указание Центрального банка Российской Федерации от 21.06.2003 № 1297-У «О порядке оформления карточки с образцами подписей и оттиска печати».

14.3. План и программа проверки

Планирование аудиторской проверки включает основные этапы, перечисленные и раскрытые в параграфах 5.1. и 12.3.

При планировании аудиторской проверки должны соблюдаться принципы комплексности и оптимальности, раскрытые в параграфе 5.1.

Также необходимо понимать, что форма и содержание плана аудиторской проверки могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

Так как план аудита служит руководством при разработке программы аудита, то он должен быть достаточно подробным.

Заключительным этапом процесса планирования является разработка и документальное оформление программы аудита.

При составлении плана и программы проверки операций по расчетным, валютным и другим счетам в банках следует оценить эффективность внутреннего контроля за движением денежных средств по счетам. С помощью тестирования аудитор может:

- дать предварительную оценку соблюдения в организации безналичного денежного обращения;
- спланировать состав основных контрольных процедур;
- определить особенности ведения учета.

Программа аудита более детально определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для выполнения плана аудита.

Таким образом, по существу программа является более подробным развитием плана аудиторской проверки для полного сбора информации, достаточной для составления обоснованного и объективного заключения.

Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, и должна быть подробно проработана с тем, чтобы одновременно являться руководством при выполнении задания, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

Аудиторскую программу целесообразно составлять в виде тестов и аудиторских процедур по существу.

При проверке расчетного, валютного и других счетов в банках аудитору необходимо проверить:

- тождественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета по операциям по расчетному, валютному и другим счетам в банке;
- правильность оформления первичных учетных документов;
- наличие штампа банка на первичных документах, приложенных к выпискам;
- наличие документов, подтверждающих остатки денежных средств на расчетных, валютных и других счетах на конец отчетного периода;
- наличие документов, подтверждающих записи в выписках банка и учетных регистрах;
- полноту оприходования полученных в банке денежных средств;
- своевременность отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с движением денежных средств на расчетном и других счетах в банке;
- соответствие назначения и характера платежа условиям договора, нормативным актам;
- правильность бухгалтерских операций, отражаемых на счете 57 «Переводы в пути»;
- своевременность отражения в учете выручки от реализации продукции (работ, услуг) на основании выписок из банка;
- полноту оприходования полученной в банке валюты;
- своевременность отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с движением денежных средств на валютных счетах;
- своевременность представления платежных поручений на продажу валюты;
- полноту и своевременность зачисления валютной выручки на валютный транзитный счет в уполномоченном банке;
- наличие счетов в иностранных банках, открытых без разрешения Центрального банка Российской Федерации;
- правильность использования собственной валютной выручки,

сохранность материальных ценностей, приобретенных за иностранную валюту;

- правильность отражения в учете курсовых разниц;
- правильность отражения в учете операций по покупке и продаже валюты;
- выполнение требований по обязательной продаже валюты;
- целевое использование приобретенной валюты;
- правильность составления бухгалтерских записей по операциям в банке.

14.4. Методы проверки

14.4.1. Аудит операций по расчетным счетам

Аудиторскую проверку операций по счетам в банке целесообразно начинать с ознакомления со сведениями о рублевых счетах в банках, приложенных к налоговой отчетности. При этом аудитор устанавливается количество и номера счетов, открытых в банках; наименования банков. Эти данные необходимы для проверки наличия банковских выписок по всем счетам и регистров синтетического учета по каждому счету.

Необходимо удостовериться, представляется ли ежеквартально в налоговые органы информация обо всех открытых счетах в банках и иных кредитных организациях.

При проверке операций по счетам в банке необходимо провести инвентаризацию средств на счетах путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах, по данным бухгалтерского учета, с данными выписок банков. Также необходимо установить соответствие первичных документов регистрам бухгалтерского учета.

В ходе аудиторской проверки операций по счетам в банке должны быть проведены следующие процедуры:

- проверка соответствия произведенных операций нормативным актам;
- проверка правильности оформления выписок со счетов в банке и документов, приложенных к выпискам;
- проверка наличия штампа банка на первичных документах, приложенных к выпискам;
- проверка обоснованности перечисления денежных средств акцептованными платежными поручениями через почтовые отделения связи;
- арифметическая проверка правильности выведения остатков на конец дня и подсчета оборотов по приходу и расходу денежных средств в выписках банка и регистрах по учету денежных средств в банке;
- проверка соответствия записей в выписках банка и регистрах бухгалтерского учета, регистрах бухгалтерского учета и Главной книге, а также сальдо по Главной книге и статей баланса;

- проверка законности совершаемых по банковским счетам хозяйственных операций.

При обнаружении отсутствия оправдательного банковского первичного документа, или если в качестве оправдательного документа будет присутствовать ксерокопия, не заверенная печатью обслуживающего банка, такая операция не может быть признана законной. В этом случае аудитор должен потребовать представления документов, оформленных в установленном порядке.

При проверке документального оформления операций по безналичному расчету необходимо учитывать, что расчетные документы должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование расчетного документа и код формы по ОКУД;
- дату выписки документа;
- указание вида платежа;
- номер, наименование банка и его местонахождение.

Платежные поручения могут использоваться при осуществлении следующих операций:

- перечисление денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- перечисление денежных средств в целях возврата или размещения кредитов (займов), депозитов и уплаты процентов по ним;
- перечисление денежных средств в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды;
- перечисление денежных средств по распоряжениям физических лиц или в пользу физических лиц.

Проверяется соблюдение требований законодательства по применению платежных требований без акцепта плательщика и инкассовых поручений.

Платежные требования без акцепта плательщика могут применяться в случае:

- если это установлено законодательством;
- если такая форма расчетов предусмотрена сторонами по основному договору при условии, что плательщик предоставил банку право на списание денежных средств без его распоряжения.

Инкассовые поручения могут применяться:

- в случаях, когда бесспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции (здесь уместно напомнить, что налоговые органы в бесспорном порядке могут взыскивать только суммы налогов и пени, но не штрафных санкций, для взыскания которых необходимо решение суда или арбитража);
- для взыскания по исполнительным документам;
- в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плате-

льщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Проверка полноты и правильности синтетического учета операций по расчетному счету должна проводиться по каждому счету, открытому в банке. Аудитору необходимо ознакомиться с классификатором типовых бухгалтерских записей по банковским операциям, связанным с расчетным счетом, что позволяет выявить наиболее часто встречающиеся операции и проверить правильность корреспонденции счетов. Если отсутствует такой классификатор, соответствующую информацию можно получить, воспользовавшись корреспонденцией счетов, указанной в Главной книге. Особое внимание следует обратить на корреспонденцию счетов по нетипичным записям.

На основании выписок кредитных учреждений могут быть сделаны следующие бухгалтерские записи (таблица 17).

Таблица 17

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1.	Поступление выручки от продаж товаров, продукции (работ, услуг), прочего имущества организации	51	62
2.	Поступление на расчетный счет наличных денежных средств из кассы организации	51	50
3.	Денежные средства перечислены со специального счета в банке на расчетный счет	51	55
4.	Денежные средства, находившиеся в пути, зачислены на расчетный счет	51	57
5.	Денежные средства, ранее выданные по договору займа другой организации, возвращены на расчетный счет	51	58
6.	Поставщик вернул на расчетный счет излишне уплаченные ему денежные средства	51	60
7.	Денежные средства, поступившие от покупателя, зачислены на расчетный счет	51	62
8.	На расчетный счет поступили денежные средства, внесенные в качестве вклада в уставный (складочный) капитал	51	75
9.	Привлечены заемные средства	51	66 (67)

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
10.	Денежные средства поступили от дочерних, зависимых организаций	51	76
11.	Оплачены материально-производственные запасы, товары, работы или услуги	60	51
12.	Перечислена с расчетного счета заработная плата (дивиденды) работникам	70	51
13.	Выданы под отчет денежные средства с расчетного счета	71	51
14.	Перечислены денежные средства в погашение задолженности перед бюджетом по налогам и сборам	68	51
15.	Перечислены денежные средства во внебюджетные фонды	69	51
16.	Перечислены дивиденды акционерам (участникам) — юридическим лицам	75	51

Аудитор должен проверить, предусмотрена ли договором банковского счета выплата банком процентов за пользование денежными средствами. Необходимо учитывать, что неправильное отражение причитающихся процентов может привести не только к искажению финансового результата за отчетный период, но и к налоговым санкциям.

При аудиторской проверке операций по расчетному счету аудитор также должен проверить:

- ведутся ли регистры синтетического учета по каждому расчетному счету, открытому в банке, составляется ли сводный регистр;
- порядок ведения учетных регистров;
- тождественность записей в учетных регистрах и в выписке банка;
- своевременность отражения в регистрах синтетического учета операций по движению денежных средств на расчетном счете, производятся ли записи в учетные регистры по каждой выписке банка.

Аудитор должен уделить внимание проверке полноты оприходования наличных денежных средств, сдаваемых в кассу бан-

ка. Также необходимо проверить списания денежных средств со счета и полноту оприходования наличных денег в кассу. Для этого аудитор должен проверить:

- тождественность записей в регистрах синтетического учета по счету «Расчетный счет» и счету «Касса»;
- приложена ли к выписке банка по операции снятия наличных денег квитанция к приходному кассовому ордеру.

Проверка законности списания денежных средств с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам должна проводиться при аудите расчетных операций по счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При проверке полноты зачисления денежных средств, поступивших от покупателей и заказчиков в оплату поставленных материально-производственных запасов, выполненных работ и оказанных услуг, аудитор должен сверить записи по дебету счета «Расчетный счет» с кредитовыми записями учетных регистров по счетам «Расчеты с покупателями и заказчиками», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Выявленные в ходе проверки операций по расчетному счету нарушения аудитор фиксирует в рабочей документации.

14.4.2. Аудит операций по валютным счетам

Аудитор должен проверить валютные счета предприятия, в том числе:

- транзитные валютные счета, которые используются для зачисления в полном объеме поступлений экспортной валютной выручки;
- специальные транзитные валютные счета, которые используются для учета операций по покупке иностранной валюты за рубли на валютном рынке Российской Федерации и ее обратной продаже;
- текущие валютные счета, которые используются для учета средств, остающихся в распоряжении юридического лица после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством;
- валютные счета за рубежом, которые открывают по специальному разрешению Центрального банка Российской Федерации предприятия, имеющие представительства за границей.

При проверке операций по валютным счетам аудитору необходимо обратить внимание:

- на соблюдение правового режима текущих валютных операций и валютных операций, связанных с движением капитала;
- проведение валютных операций через уполномоченные банки, имеющие лицензии Центрального банка Российской Федерации на осуществление валютных операций;

- зачисление валютной выручки от операций при осуществлении внешнеэкономической деятельности;
- законность открытия валютных счетов;
- соответствие сумм по выпискам банка суммам, отраженным в первичных документах;
- правильность применяемых форм расчетов при внешнеэкономической деятельности;
- своевременность предоставляемых платежных поручений на продажу выручки, в случае зачисления валютной выручки на транзитный счет;
- наличие разрешений и лицензий Центрального банка Российской Федерации, предоставляемых уполномоченному банку на проведение отдельных операций;
- учет операций денежных средств в валюте на счете «Валютный счет», к которому открываются субсчета «Транзитные валютные счета», «Текущие валютные счета», «Специальные транзитные счета», «Валютные счета за рубежом»;
- правильность расчета и отнесения курсовых разниц;
- правильность перечисления авансов за импортную продукцию.

Аудиторская проверка операций на валютных счетах должна осуществляться отдельно по каждому валютному счету, открытому в банке.

Для проверки полноты зачисления выручки аудитор должен сравнить сумму поступившей в течение года валютной выручки со стоимостью экспортированного товара.

Особое внимание аудитор должен обратить на правильность отражения операций по покупке и продаже валюты.

Проверку операций по покупке (приобретению) и продаже валюты на соответствие валютному законодательству и порядку отражения их в бухгалтерском учете аудитору целесообразно проводить по схеме, изложенной в таблице 18.

Таблица 18

Вопрос, подвергающийся проверке	Нормативный акт
Проверка соблюдения валютного законодательства при осуществлении валютных операций	
1. Цель приобретения валюты: — осуществление текущих валютных операций; — осуществление валютных операций, связанных с движением капитала	Инструкция Центрального банка Российской Федерации «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» № 111-И от 30.03.2004

Вопрос, подвергающийся проверке	Нормативный акт
2. Относится ли валютная операция, связанная с движением капитала, к операциям, не требующим разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации	Федеральный закон Российской Федерации от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»
3. Имеется ли разрешение (лицензия) Центрального банка Российской Федерации на проведение валютной операции, связанной с движением капитала	Инструкция Центрального банка Российской Федерации «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» № 111-И от 30.03.2004
4. Использована ли купленная валюта по целевому назначению в соответствии с основаниями, указанными в поручении на покупку	Федеральный закон Российской Федерации от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»
5. Соблюдены ли сроки списания валюты по целевому назначению со специального транзитного счета	Федеральный закон Российской Федерации от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»
6. Осуществлена ли операция обратной продажи купленной иностранной валюты	Федеральный закон Российской Федерации от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»
7. Определение вида продажи: — обязательная с транзитного счета; — обратная со специального транзитного счета; — добровольная	Инструкция Центрального банка Российской Федерации «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» № 111-И от 30.03.2004
8. Подлежат ли обязательной продаже поступления на транзитный валютный счет	Инструкция Центрального банка Российской Федерации «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» № 111-И от 30.03.2004

Вопрос, подвергающийся проверке	Нормативный акт
9. Проверка правильности определения размера обязательной продажи	Федеральный закон Российской Федерации от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»
10. Проверка соблюдения сроков продажи экспортной валютной выручки	Инструкция Центрального банка Российской Федерации «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» № 111-И от 30.03.2004
11. Проверка определения базы при расчете экспортной выручки, подлежащей обязательной продаже	Инструкция Центрального банка Российской Федерации «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» № 111-И от 30.03.2004
12. Проверка документального оформления операций по продаже валюты	Инструкция Центрального банка Российской Федерации «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» № 111-И от 30.03.2004
Проверка порядка отражения операций в бухгалтерском учете	
13. Счета по рабочему плану, используемые для отражения операций по покупке и продаже валюты	Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утверждено Приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н
14. Проверка правильности установления даты пересчета иностранной валюты в рубли при покупке и продаже валюты	Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утверждено Приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н
15. Проверка правильности используемых курсов Центрального банка Российской Федерации при пересчете валюты	Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утверждено Приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н
16. Проверка корреспонденции счетов по отражению операции по покупке и продаже валюты	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий

Аудитор должен проверить, ведет ли предприятие аналитический и синтетический учет по счету «Валютные счета» в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату поступления (списания) денежных средств.

Основные хозяйственные операции по валютным счетам в банке перечислены в таблице 19.

Таблица 19

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1.	Внесена на валютный счет наличная иностранная валюта	52	50
2.	Купленная иностранная валюта зачислена на валютный счет	52	51
3.	Денежные средства перечислены на валютный счет со специального счета в банке	52	55
4.	Приобретенная иностранная валюта зачислена на валютный счет	52	57
5.	Денежные средства в иностранной валюте получены в счет погашения ранее выданного займа	52	58
6.	Поставщик вернул на валютный счет излишне уплаченные организацией денежные средства в иностранной валюте	52	60
7.	Иностранная валюта, поступившая от покупателя (заказчика), зачислена на валютный счет	52	62
8.	Иностранная валюта, полученная по договору краткосрочного (долгосрочного) кредита (займа), поступила на валютный счет	52	66 (67)
9.	Неиспользованные денежные средства в иностранной валюте, ранее выданные под отчет, возвращены на валютный счет	52	71
10.	Наличная иностранная валюта, снятая с валютного счета, оприходована в кассу организации	50	52
11.	Перечислены средства в иностранной валюте с валютного счета на специальный счет в банке	55	52

Продолжение

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
12.	Денежные средства в иностранной валюте перечислены для продажи (конвертации в рубли)	57	52
13.	Приобретенные акции оплачены с валютного счета	58	52
14.	Погашена задолженность перед поставщиком (подрядчиком) в иностранной валюте	60	52
15.	Возвращены излишне уплаченные покупателем денежные средства в иностранной валюте	62	52
16.	Списаны с валютного счета денежные средства в погашение краткосрочного (долгосрочного) кредита (займа) и процентов по нему	66 (67)	52
17.	Перечислена с валютного счета заработная плата (дивиденды) работникам	70	52
18.	Выданы под отчет денежные средства с валютного счета	71	52
19.	Безналичные денежные средства в иностранной валюте предоставлены работнику в виде займа	73	52

14.4.3. Аудит операций по прочим счетам в банках

При проверке операций по прочим счетам в банках аудитор необходимо обратить внимание на:

- правильность и законность применения аккредитивной формы расчетов;
- правильность документального оформления операций, оплаченных чеками из лимитированных и нелимитированных чековых книжек;
- наличие депозитных сертификатов, приобретенных у банка;
- предусмотрена ли аккредитивная форма расчетов договором;
- соблюдение сроков действия аккредитивов;
- правильность документального оформления закрытия аккредитива;
- полноту и правильность документального оформления операций по движению средств целевого финансирования;

- соответствие записей в выписках банка по операциям по счету «Специальные счета в банках».

Аудиторская проверка должна проводиться по каждому специальному счету в банке.

Аудитору необходимо проверить, обеспечивает ли построенный аналитический учет на счете «Специальные счета в банках» возможность получения данных о наличии и движении денежных средств по видам целевого назначения.

При проверке операций по субсчету «Аккредитивы» необходимо дополнительно проверить соблюдение правил применения аккредитивной формы расчетов:

- предусмотрена ли данная форма расчетов договором;
- соблюдаются ли сроки действия аккредитивов;
- не выплачивались ли наличные денежные средства с аккредитива;
- правильность документального оформления закрытия аккредитива.

В случае если открыт специальный карточный счет в банке, предназначенный для хранения денежных средств при осуществлении расчетов с использованием банковских карт, он также подлежит проверке.

При этом необходимо проверить:

- наличие договора на открытие специального карточного счета, перечень лиц — держателей корпоративной карты, тип выданной банковской карты;
- соблюдение действующего валютного законодательства при осуществлении трансграничных платежей (расчеты в иностранной валюте за пределами Российской Федерации);
- наличие отчетов держателей корпоративной карты;
- не использовались ли корпоративные карты для выплаты заработной платы и других выплат социального характера;
- правильность расчета и полноту отражения курсовых разниц.

Основные хозяйственные операции по прочим счетам в банке изложены в таблице 20.

Таблица 20

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1.	Внесены наличные денежные средства на специальный счет в банке из кассы организации	55	50
2.	Перечислены денежные средства с расчетного счета на специальный счет в банке	55	51

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
3.	Перечислены денежные средства с валютного счета на специальный счет в банке	55	52
4.	Поставщик вернул излишне уплаченные организацией денежные средства на специальный счет в банке	55	60
5.	Покупатель продукции (товаров) перечислил оплату на специальный счет в банке	55	62
6.	Денежные средства, полученные по договору краткосрочного (долгосрочного) кредита (займа), поступили на специальный счет в банке	55	66 (67)
7.	Неиспользованные денежные средства, ранее выданные под отчет, возвращены на специальный счет в банке	55	71
8.	Денежные средства, снятые со специального счета в банке, оприходованы в кассу	50	55
9.	Денежные средства (например, средства неиспользованного аккредитива) перечислены со специального счета в банке на расчетный счет	51	55
10.	Денежные средства перечислены со специального счета в банке на валютный счет	52	55
11.	Сумма использованного аккредитива списана на расчеты с поставщиком	60	55
12.	Возвращены излишне уплаченные покупателем денежные средства со специального счета в банке	62	55
13.	Списаны со специального счета в банке денежные средства в погашение краткосрочного (долгосрочного) кредита (займа) и процентов по нему	66 (67)	55
14.	Перечислена со специального счета заработная плата (дивиденды) работникам	70	55
15.	Выданы под отчет денежные средства ее специального счета	71	55

14.4.4. Аудит учета средств в пути

Счет «Переводы в пути» применяется для учета движения денежных средств (переводов) в случаях, когда имеется временной разрыв между моментом документально подтвержденного списания и моментом зачисления денежных средств на соответствующие счета учета денежных средств.

Применение счета «Переводы в пути» предусматривается, как правило, при зачислении наличных денежных средств из кассы на счета, открытые предприятию в кредитных организациях. Наличные денежные средства, поступающие в кассу, подлежат сдаче на счета в кредитных организациях. Порядок и сроки их сдачи устанавливаются обслуживающей кредитной организацией.

Объектом проверки денежных средств в пути является выручка за реализованную продукцию, внесенная в кассы кредитных учреждений, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный счет.

При проверке средств в пути аудитору необходимо обратить внимание на:

- наличие первичных документов;
- правильность составления бухгалтерских записей по операциям со средствами в пути;
- правильность ведения синтетического и аналитического учета по счету «Переводы в пути».

Аудитор должен проверить копии квитанций банка или почты, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т. п., которые являются основанием для записей по счету «Переводы в пути».

Основные хозяйственные операции по учету средств в пути изложены в таблице 21.

Таблица 21

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1.	Поступили в кассу наличные денежные средства, находившиеся в пути (например, отправленные ранее почтовым переводом)	50	57
2.	Денежные средства, находившиеся в пути, зачислены на расчетный счет	51	57
3.	Приобретенная иностранная валюта зачислена на валютный счет	52	57
4.	Почтовый перевод получен покупателем	62	57

Продолжение

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
5.	Сотрудником получены денежные средства по договору займа, переведенные почтовым переводом	73	57
6.	Наличные денежные средства внесены в сберегательную кассу (касса почтового отделения) для перевода контрагенту	57	50
7.	Денежные средства с расчетного счета направлены на покупку иностранной валюты	57	51
8.	Иностранная валюта перечислена для продажи (конвертации в рубли)	57	52
9.	Покупатель внес аванс под предстоящую поставку готовой продукции (товаров, выполнения работ, оказания услуг) через сберегательную кассу (почтовое отделение)	57	62

14.5. Типичные ошибки и нарушения

К типичным ошибкам и нарушениям при учете операций на расчетных, валютных и других счетах в банках можно отнести:

- допущение исправлений в банковских документах. 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;
- отсутствие платежных документов (платежные документы, выписки по расчетным счетам), подтверждающих факт совершения операций. Каждая сумма, указанная в выписке банка, должна быть подтверждена оправдательным документом. Это могут быть платежные поручения, платежные требования-поручения, мемориальные ордера, квитанции и другие документы. Суммы по выпискам банка должны полностью соответствовать суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах;
- отсутствие на платежных документах отметки банка. На первичных оправдательных документах, приложенных к выпискам банка, должны присутствовать штамп банка и подпись операциониста банка;

- платежные документы, послужившие основанием для оплаты в иностранной валюте, не имеют перевода на русский язык. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык;
- несоответствие данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;
- несоответствие данных бухгалтерской отчетности данным синтетического учета. Все экономические субъекты обязаны составлять бухгалтерскую отчетность на основе данных синтетического и аналитического учета.

14.6. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Результаты проверки расчетных, валютных и других счетов должны документироваться. Для этого целесообразно использовать различные типовые формы, например:

- специально разработанные тесты;
- специальные бланки и проверочные листы;
- блок-схемы и графики;
- перечни замечаний, протоколы или акты.

Внутрифирменные стандарты аудиторской организации могут предусматривать типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т. п.), которые облегчают и ускоряют выполнение работы и одновременно позволяют надежно контролировать ее результаты.

Рабочие документы, составленные по результатам проверки расчетных счетов, должны содержать:

- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- сведения о временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- уровень существенности, рассчитанный на стадии планирования аудиторской проверки;
- письменные заявления, полученные от проверяемого предприятия;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита.

Рабочие документы по проверке расчетных, валютных и других счетов в банке должны обеспечивать документальное подтверждение того, что проверка проведена качественно, раскрывать методы аудиторской проверки, объем проверенных документов.

Аудитор отражает в рабочих документах аспекты, которые важны для предоставления доказательств, подтверждающих выводы, а также для удостоверения того, что задание, обеспечивающее уверенность, было выполнено в соответствии со стандартами.

Объем документации определяется исходя из профессионального суждения аудитора, проверяющего расчетные, валютные и другие счета в банке.

Также рабочие документы должны содержать пояснения о том, что книги и журналы, записи отражают (или не отражают) совершенные операции в соответствии с нормативными актами Российской Федерации.

Выявив существенные вопросы, требующие профессионального суждения, аудитор, вместе с выводами, сделанными по этим вопросам, отражает их в рабочей документации в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Документирование аудита».

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые при проверке операций по расчетным и другим счетам в банке.
2. Что является основными целями и задачами проверки операций по расчетным и другим счетам в банке?
3. Назовите источники информации при проверке операций по расчетным и другим счетам в банке.
4. Назовите основные направления проверки операций по расчетным и другим счетам в банке.
5. Назовите основные типичные ошибки и нарушения при учете операций на расчетных, валютных и других счетах в банках.

Глава 15.

Проверка финансовых вложений при проведении аудита

15.1. Цели проверки и источники информации

Целью проверки финансовых вложений при проведении аудита является выражение мнения о достоверности статей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых предприятий и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций с финансовыми вложениями законодательству Российской Федерации.

В бухгалтерской отчетности подлежат подтверждению соответствующие статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибыли и убытках и отчета о движении денежных средств с учетом принципа существенности.

В бухгалтерском балансе информация о финансовых вложениях может отражаться по статьям актива, а информация о незавершенных расчетах по операциям, связанным с финансовыми вложениями по статьям пассива.

Информация о финансовых вложениях, как активах предприятия, подлежащих аудиту, может содержаться:

- в первом разделе баланса «Внеоборотные активы» по статье «Долгосрочные финансовые вложения»;
- во втором разделе баланса «Оборотные активы» по статьям «Краткосрочные финансовые вложения» и «Прочие оборотные активы».

Информация об обязательствах, связанных с финансовыми вложениями, может содержаться в:

- третьем разделе баланса «Капитал и резервы» по статьям «Собственные акции, выкупленные у акционеров», «Резервный капитал»;
- четвертом разделе баланса «Долгосрочные обязательства» по статье «Займы и кредиты»;
- пятом разделе баланса «Краткосрочные обязательства» по статьям «Займы и кредиты», «Прочие кредиторы», «Прочие краткосрочные обязательства».

В отчете «О прибылях и убытках» информация об операциях с финансовыми вложениями организаций, для которых операции с финансовыми вложениями не являются основной деятельностью, может отражаться по статьям:

- «Доходы от участия в других организациях»;
- «Прочие операционные доходы»;
- «Прочие операционные расходы»;
- «Внереализационные доходы»;
- «Внереализационные расходы».

Для предприятий фондового рынка информация об операциях с финансовыми вложениями может отражаться в отчете «О прибылях и убытках» по следующим статьям:

- «Выручка от продажи»;
- «Себестоимость проданных товаров».

В отчете «О движении денежных средств» информация об операциях с финансовыми вложениями может отражаться по статьям:

- раздела «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности» — «Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений», «Полученные дивиденды», «Полученные проценты», «Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям», «Приобретение дочерних организаций», «Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений»;

- раздела «Движение денежных средств по финансовой деятельности» — «Займы, предоставленные другим организациям».

Исходя из цели аудита, аудитор должен выразить мнение о всех вышеперечисленных статьях отчетности в том случае, если они имеют существенное значение.

Для целей аудита в соответствии с законодательством под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные отчетности должны позволять пользователю делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых предприятий и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Выводы о хозяйственной деятельности аудируемых предприятий в отношении операций с финансовыми вложениями могут характеризоваться следующими показателями:

- доля финансовых вложений в активах;
- доля непогашенных обязательств по финансовым вложениям в общей доле обязательств;
- рентабельность финансовых вложений;
- доходность финансовых вложений в расчете на единицу вида ценных бумаг.

Для аудита финансовых вложений используются как внешние, так и внутренние источники информации.

В качестве внешних источников информации могут использоваться данные периодических изданий, официально публикуемая информация профессиональных участников фондового рынка и фондовых бирж. Основной отличительной чертой таких источников является получение информации от третьих лиц.

Эта информация может быть получена в любой форме: визуальной, документальной или устной.

В качестве внутренних источников могут быть использованы:

- договора по операциям поступления и выбытия финансовых вложений;
- первичные документы, описывающие операции с финансовыми вложениями;
- бухгалтерские записи об этих операциях;
- письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица.

В составе договоров, подлежащих аудиту, могут быть договора купли-продажи, мены, залога и иные формы договоров, не противоречащие действующему законодательству.

Первичными документами, подлежащими аудиту, могут быть выписки из реестров акционеров, ксерокопии бланков ценных бумаг, выписки депозитария по бездокументарным ценным бумагам, акты приема-передачи финансовых вложений.

Бухгалтерские записи о финансовых вложениях, являющиеся источником информации для аудита, отражаются как на синтетических, так и аналитических счетах бухгалтерского учета.

По критерию существенности аудиту подлежат записи по счетам синтетического учета «Финансовые вложения», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в том случае, если по ним отражались расчеты по операциям с финансовыми вложениями.

Письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица, как правило, могут быть получены в отделах (службах) предприятий, отвечающих за осуществление операций с финансовыми вложениями, финансовых отделов. В таких отделах аккумулируются оперативные данные о движении финансовых вложений.

Полученная аудитором при проведении проверки финансовых вложений информация подлежит анализу. На его результатах основывается мнение аудитора о достоверности показателей финансовой отчетности о финансовых вложениях.

15.2. Нормативное регулирование финансовых вложений и операций с ценными бумагами

Для проверки наличия предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в части операций с финансовыми вложениями в соответствии с действующим законодательством аудитор должен знать и понимать как законодательство, регулирующее операции с финансовыми вложениями, так и законодательство, регулирующее бухгалтерский учет.

Такие предпосылки, как существование, полнота, стоимостная оценка, представление и раскрытие, следует проверять с точки зрения соблюдения норм законодательства в области бухгалтерского учета. Основным нормативным документом является закон «О бухгалтерском учете». В его развитие издан ряд нормативных документов по вопросам учета финансовых вложений, в том числе Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденное Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н.

Наличие прав и обязанностей в связи с осуществлением операций с финансовыми вложениями, их возникновение следует проверять, исходя из норм гражданского законодательства Российской Федерации.

15.3. План и программа проверки

План и программа проверки финансовых вложений должны учитывать оценку аудиторского риска и связанный с ним уровень существенности, определенные на стадии планирования, в отношении счетов учета финансовых вложений.

В общем плане аудита следует описать предполагаемый объем и порядок проведения аудита финансовых вложений. Этот

план должен служить руководством при разработке программы аудита.

При разработке плана необходимо принимать во внимание:

1) наличие взаимосвязи деятельности аудируемого лица с операциями с финансовыми вложениями, в том числе:

- общие экономические факторы, влияющие на условия проведения операций с финансовыми вложениями;
- финансовое состояние предприятия;
- общий уровень компетентности руководства в отношении операций с финансовыми вложениями;

2) состояние системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в отношении финансовых вложений, в том числе:

- положения учетной политики и ее изменения в отношении финансовых вложений;
- влияние новых нормативных актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов операций с финансовыми вложениями;
- планы использования в ходе аудита проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу в отношении операций с финансовыми вложениями;

3) риск и существенность операций с финансовыми вложениями, в том числе:

- ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля;
- уровень существенности для целей аудита;
- оценку возможности наличия, в том числе на основе аудита прошлых лет, существенных искажений или мошеннических действий;
- определение сложных областей бухгалтерского учета финансовых вложений, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера;

4) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

- относительную важность раздела учета финансовых вложений для проведения аудита;
- влияние на аудит финансовых вложений наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;
- существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и возможное влияние результатов его работы на процедуры внешнего аудита;

5) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

- привлечение экспертов по операциям с финансовыми вложениями;
- количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их территориальную удаленность друг от друга;
- оценку количества и квалификации специалистов, необходимых для работы по данным операциям;

6) прочие аспекты, в том числе:

- оценку возможности допущения того, что непрерывность деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом в связи с операциями с финансовыми вложениями;
- наличие обстоятельств, требующих особого внимания, например существование аффилированных лиц, участвовавших в операциях с финансовыми вложениями;
- опыт работы персонала аудиторской организации по операциям с фондовыми ценностями;
- форму и сроки подготовки и представления аудиторских отчетов по операциям с фондовыми ценностями в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Примерная форма плана аудиторской проверки финансовых вложений приведена в таблице 22.

Таблица 22

Выдержка из общего плана аудиторской проверки

Наименование объекта проверки	Период проведения	Исполнитель	Примечание
Финансовые вложения			

Программа аудита должна документально подтверждать характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита по операциям с финансовыми вложениями.

Программа должна включать инструкции для аудиторов, проверяющих операции с финансовыми вложениями, она должна служить средством контроля за ходом аудита, проверки надлежащего выполнения работ.

Примерная форма программы аудиторской проверки финансовых вложений приведена в таблице 23.

Таблица 23

Выдержка из программы аудиторской проверки

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
	Финансовые вложения					
1.	Существование финансовых вложений					

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
1.1.	Инвентаризация					
1.2.	Документы инвентаризации					
1.3.	Выборочная инвентаризация					
2.	Права на финансовые вложения					
2.1.	Документы, подтверждающие права на финансовые вложения					
2.2.	Полнота отражения					
2.3.	Тожественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета					
2.4.	Оформление первичных документов					
2.5.	Методология учета финансовых вложений в соответствии с принятой учетной политикой					
2.6.	Аналитический учет финансовых вложений, в том числе организация учета краткосрочных и долгосрочных финансовых вложений					
3.	Оценка					
3.1.	Правильность определения покупной стоимости ценных бумаг					
3.2.	Корректировка стоимости финансовых вложений, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость					

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
3.3.	Проверка на устойчивое обесценение финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость					
3.4.	Отражение курсовых разниц по финансовым вложениям, стоимость которых выражена в иностранной валюте					
4.	Своевременность отражения операций с финансовыми вложениями					

План и программа должны быть утверждены и подписаны лицами, отвечающими за результаты проверки операций с финансовыми вложениями.

15.4. Методы проверки

На стадии планирования аудитор должен изучить системы бухгалтерского учета и контроля за операциями с финансовыми вложениями.

При изучении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля следует рассмотреть следующие вопросы:

1) организацию систем учета и внутреннего контроля за операциями с финансовыми вложениями, их направленность на обеспечение предотвращения или обнаружения, а также исправления существенных искажений;

2) функционирование систем, способы и методы учета и внутреннего контроля, эффективность их действия в течение соответствующего периода времени.

При оценке системы бухгалтерского учета аудитор должен изучить:

- положения учетной политики, определяющие порядок отражения в учете финансовых вложений, методы их оценки при приобретении и списании;
- документооборот по операциям с финансовыми вложениями;
- генеральную совокупность данных о финансовых вложениях, подлежащих проверке.

При оценке системы внутреннего контроля следует изучить: .
распределение функций управления операциями с финансовыми вложениями между структурными подразделениями организации;

- систему документооборота по операциям с финансовыми вложениями;
- перечень процедур внутреннего контроля, применяемых в отношении операций с финансовыми вложениями;
- организацию системы внутреннего контроля.

Существование специализированных подразделений и разграничение полномочий при осуществлении операций с финансовыми вложениями рассматривается как наличие элементов внутреннего контроля. Аудитор в своей работе может учесть результаты функционирования системы внутреннего контроля, и, наоборот, отсутствие такой системы повышает риск аудиторской проверки.

По результатам планирования к выбранным для проверки объектам финансовых вложений аудитор должен применить определенные методы проверки (аудиторские процедуры — тесты).

Выбранные для аудиторской проверки процедуры должны соответствовать принципу достаточности. Их применение обеспечивает сбор необходимого количества аудиторских доказательств в отношении достоверности показателей отчетности о финансовых вложениях.

Надежность аудиторских доказательств будет зависеть от источника их получения и формы представления.

При оценке надежности аудиторских доказательств о достоверности показателей отчетности о финансовых вложениях аудитор исходит из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц, например органов государственной статистики, депозитария и т. п.), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными в отношении операций с финансовыми вложениями;
- 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.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу:

- инспектирование финансовых вложений;

- наблюдение за порядком и процедурами осуществления операций с финансовыми вложениями;
- запрос третьим лицам и подтверждение;
- пересчет, проверка арифметических расчетов аудируемого лица как в первичных документах о финансовых вложениях, так и в бухгалтерских регистрах;
- аналитические процедуры в отношении операций с финансовыми вложениями как в динамике за определенный период времени, так и по объемам операций с финансовыми вложениями разных видов.

Инспектирование финансовых вложений представляет собой проверку записей, документов или непосредственно финансовых вложений.

В ходе проверки записей 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). Сюда можно отнести: публикации о финансовых вложениях в периодической печати, данные официальных органов статистики, аналитические обзоры фондовых аналитиков и другие аналогичные документы.

2. Документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица. К этой группе документов относятся, например выписки депозитариев об операциях с финансовыми вложениями.

3. Документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него, например, регистры бухгалтерского учета, документы оперативного учета операций с финансовыми вложениями (ведомости, списки, перечни).

В ходе наблюдения аудитор оценивает осуществление процессов или выполнение процедур сотрудниками проверяемого предприятия. Например, наблюдение аудитора за инвентаризацией финансовых вложений, за порядком оформления первичных документов, поступающих в бухгалтерию, и т. п.

Аудиторские процедуры запроса и подтверждения у осведомленных лиц (третьих лиц) как в устной, так и в письменной форме могут применяться для получения аудиторских доказательств об объеме задолженности и обязательств, возникших по расчетам за финансовые вложения. Эти процедуры, как правило, осуществляются в отношении информации, содержащейся в бухгалтерских записях.

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских запи-

сях по операциям о финансовых вложениях. Процедура может использоваться и в отношении самостоятельно выполненных аудитором расчетов — аналитических процедур.

Аналитические процедуры применяются при анализе и оценке полученной аудитором информации о финансовых вложениях, исследовании важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций с финансовыми вложениями, выявление причин таких ошибок и искажений.

Выбранные для конкретной проверки методы должны быть описаны в программе аудита.

Необходимо, чтобы применение выбранных методов обеспечивало получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. Следует учитывать, что аудиторские доказательства собираются по всем критериям признания объекта учета. Наличие доказательств в отношении одного критерия признания не компенсируется отсутствием доказательств хотя бы по одному другому критерию. Например, наличие доказательств в отношении существования финансовых вложений не может компенсировать отсутствие аудиторских доказательств в отношении отраженной в отчетности стоимостной оценки финансовых вложений.

Выбор и применение на практике выбранных методов аудита является проверкой финансовых вложений по существу для выражения мнения аудитора о наличии критериев признания финансовых вложений для целей отчетности.

В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проверке погашения дебиторской задолженности за проданные финансовые вложения он может выявить аудиторские доказательства как относительно существования финансовых вложений, так и относительно правильности их стоимостной оценки.

Если фактические результаты деятельности и финансовое положение окажутся в значительной степени отличными от спланированных оценок существенности и аудиторского риска, последние следует пересмотреть и в случае необходимости провести дополнительные аудиторские процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций с финансовыми вложениями 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 выражает мнение о достоверности отчетности с соответствующей оговоркой или отказывается от выражения мнения.

15.5. Типичные ошибки и нарушения в учете финансовых вложений

Типичные ошибки и нарушения в учете финансовых вложений можно классифицировать по критериям признания финансовых вложений, которые подтверждает аудитор.

В отношении *существования финансовых вложений* это:

- непроведение должным образом инвентаризации финансовых вложений в соответствии с требованиями принятой на проверяемом предприятии учетной политики;
- результаты выборочной инвентаризации, проведенной аудитором, не подтверждают данные инвентаризации, проведенной проверяемым предприятием;
- результаты инвентаризации или выборочной инвентаризации не подтверждают данные, отраженные в аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В отношении *прав на финансовые вложения*:

- отсутствуют достаточные доказательства, подтверждающие права аудируемого лица на финансовые вложения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности, по состоянию на определенную дату.

В отношении *полноты отражения операций с финансовыми вложениями*:

- в бухгалтерском учете не отражены в полном объеме операции с финансовыми вложениями, имевшими место в аудируемом периоде;
- нарушена методология отражения в учете операций с финансовыми вложениями.

В отношении *стоимостной оценки финансовых вложений*, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- неправильно сформирована балансовая стоимость финансовых вложений;
- нарушены принципы оценки финансовых вложений при их поступлении;
- не соблюдаются принципы оценки финансовых вложений при их выбытии.

В отношении *точности измерения и отнесения доходов или расходов к соответствующему периоду времени*, возникших в связи с осуществлением операций с финансовыми вложениями:

- несвоевременно отражены в учете данные о финансовых вложениях;
- не учтены в полном объеме в соответствующем отчетном периоде расходы, связанные с поступлением финансовых вложений;
- не учтены в полном объеме в соответствующем отчетном периоде расходы, связанные с выбытием финансовых вложений;
- не учтены в полном объеме в соответствующем отчетном периоде доходы по операциям с финансовыми вложениями.

В отношении *представления и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности данных о финансовых вложениях*:

- не раскрыты способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);
- не описаны последствия изменения способов оценки финансовых вложений при их выбытии;
- не представлена информация о стоимости финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
- отсутствует информация о разнице между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость;
- не раскрыта информация о долговых ценных бумагах, по которым не определялась текущая рыночная стоимость;
- нет данных о разнице между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг в течение срока их обращения;
- не представлены сведения о стоимости и видах ценных бумаг и иных финансовых вложениях, обремененных залогом;
- отсутствуют сведения о стоимости и видах выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложениях, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);
- не раскрыты данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного операционным доходом отчетного периода, сумм резерва, использованных в отчетном году;
- по долговым ценным бумагам и предоставленным займам не представлены данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования.

15.6. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Аудитор должен составлять рабочие документы о проведенных аудиторских процедурах в отношении финансовых вложений в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

В рабочих документах отражается информация:

- 1) о планировании аудиторской работы;
- 2) характере и временных рамках выполнения аудиторских процедур;
- 3) объеме выполненных аудиторских процедур и их результатах;

4) выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

Результаты представляют собой обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, и лежат в основе формирования выводов аудитора.

Объем рабочей документации по конкретной аудиторской проверке операций с финансовыми вложениями определяется исходя из профессионального мнения аудитора. С учетом принципа выборочной проверки отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по данному вопросу, новый аудитор смог бы исключительно на основе рабочей документации понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки.

Рабочие документы по аудиту финансовых вложений подлежат проверке со стороны руководителя группы аудиторов и ответственного за проведение проверки.

В качестве рабочих документов могут использоваться типовые формы рабочей документации по операциям аудита финансовых вложений:

- стандартные бланки рабочих документов;
- вопросники;
- типовые письма.

В состав рабочей документации допускается включение аналитической и иной документации, подготовленной аудируемым лицом об осуществленных в течение проверяемого периода операциях с финансовыми вложениями.

Например, аналитические данные об объеме операций с конкретным видом финансовых вложений (акции, облигации, векселя), о динамике изменения этих операций по сравнению с предшествующими периодами или по сравнению с другими организациями данной отрасли. Такие документы могут быть приняты аудитором только после их проверки и подтверждения того, что они подготовлены надлежащим образом.

В состав рабочей документации обычно включаются:

- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов об операциях с финансовыми вложениями;
- информация, отражающая процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту, и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная помощниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенные до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшиеся с ними, включая условия договора о проведении аудита, или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода.

В отношении рабочих документов по аудиту финансовых вложений, являющихся собственностью аудитора, должна соблюдаться конфиденциальность. Срок хранения документов не может быть менее пяти лет.

По материалам рабочих документов оцениваются последствия искажений отчетности, выявленные в ходе аудита финансовых вложений.

Аудитору следует оценить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

Совокупность неисправленных искажений включает:

- конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита в отношении финансовых вложений;
- аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (т. е. прогнозируемые ошибки), по операциям с финансовыми вложениями.

Обобщение результатов аудита финансовых вложений аудитор оформляет рабочим документом.

Приблизительная форма обобщения результатов проверки финансовых вложений приведена в таблице 24.

Таблица 24

Характер нарушения	Нормативный документ, требования которого нарушены	Оценка нарушения (сумма и в процентах к ставке баланса)	Влияние на результаты хозяйственной деятельности	Влияние на достоверность отчетности

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

В том случае, если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а результаты расширенных (дополнительных) аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения, в котором указать на существенные нарушения, выявленные в ходе аудита финансовых вложений.

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, принятому для проверки, аудитору необходимо определить, есть ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором.

При выявлении искажений в информации о финансовых вложениях, превышающих уровень существенности, при условии, что никакие другие искажения не выявлены, аудитор принимает решение либо о выдаче отрицательного аудиторского заключения, либо об отказе в выражении аудиторского мнения.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Дайте определение цели проверки аудита финансовых вложений.
2. Назовите источники информации для проведения аудита финансовых вложений.
3. Опишите систему нормативных документов, используемых аудитором при проверке финансовых вложений.
4. Перечислите основные вопросы, которые должны быть рассмотрены при планировании аудита финансовых вложений.
5. Дайте описание структуры раздела программы аудита финансовых вложений.
6. Раскройте содержание методов аудиторской проверки финансовых вложений.
7. Перечислите примеры типичных ошибок и нарушений в учете финансовых вложений.
8. Сформулируйте перечень обязательных требований к форме и содержанию рабочих документов аудитора при проверке финансовых вложений.
9. Какова цель подготовки рабочих документов аудитора при завершении аудита финансовых вложений?
10. Определите критерии, которые могут повлиять на тип выдаваемого аудиторского заключения, в зависимости от оценки выявленных в ходе аудита финансовых вложений нарушений.

Глава 16.

Проверка основных средств при проведении аудита

16.1. Цели проверки и источники информации

Целью проверки операций с основными средствами является формирование мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности по разделу основных средств и установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с основными средствами действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Для достижения поставленной цели аудитор должен определить основные направления проверки, чтобы в достаточном объеме выполнить аудиторские процедуры, позволяющие ему высказать мнение относительно достоверности аудируемого показателя в отчетности.

Для достижения цели аудита операций с основными средствами должны быть проверены:

- организация контроля за наличием и сохранностью основных средств;
- правильность:
 - отнесения объектов к основным средствам;
 - классификации основных средств;
 - оценки и переоценки основных средств;
- организация аналитического учета основных средств и материальной ответственности за их сохранность;
- проведение инвентаризации основных средств;
- соответствие данных отчетности, синтетического и аналитического учета;
- оформление и отражение в учете операций поступления и выбытия основных средств;
- использование унифицированных форм первичной учетной документации;
- налогообложение операций при поступлении и выбытии основных средств;
- начисление и отражение в учете амортизации основных средств (правильность установления срока их полезного использования);
- правомерность и обоснованность используемых способов начисления амортизации;
- отражение в учете восстановления основных средств — ремонта, модернизации и реконструкции;
- способы проведения ремонта;
- правомерность включения затрат по ремонту в себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг);
- отражение в учете операций по реконструкции и модернизации основных средств.

Источниками информации по данному объекту проверки могут являться:

- нормативные документы по учету основных средств;
- приказ по учетной политике;
- бухгалтерская отчетность;
- бухгалтерские регистры синтетического и аналитического учета движения основных средств;
- первичные документы по оформлению операций с основными средствами;
- налоговые расчеты.

Наиболее полно информация о методических аспектах учета

основных средств содержится в приказе об учетной политике, а именно:

- установление границ между основными средствами и материальными ценностями;
- порядок учета поступления, эксплуатации и выбытия основных средств;
- выбранный метод начисления амортизации;
- правила проведения инвентаризации и порядок осуществления контроля за сохранностью и эксплуатацией основных средств.

Информация об основных средствах содержится в бухгалтерской отчетности организации: в форме № 1 «Бухгалтерский баланс» — показатели об основных средствах сгруппированы в первом разделе актива баланса; в форме № 3 «Отчет об изменении капитала» — результат от переоценки объектов основных средств; в форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» — информация о движении основных средств, начисленной амортизации за отчетный период, о переданных в аренду и законсервированных основных средствах, полученных в аренду; а также в пояснительной записке, прилагаемой к балансу.

Бухгалтерские регистры по учету основных средств могут быть различными. Это зависит от применяемых форм и способов ведения бухгалтерского учета, а также от видов и групп основных средств. Аудитор должен проанализировать регистры синтетического и аналитического учета по счетам 01, 02, 03, 07, 08, 20, 25, 26, 84, 91, 96, 001, 010, 011 (журналы-ордера, ведомости, машинограммы), Главную книгу.

Одновременно проверяются первичные документы, к которым относятся:

- доверенности на получение основных средств;
- «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)» № ОС-1;
- «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)» № ОС-1а;
- «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)» № ОС-1б;
- «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств» № ОС-2;
- «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств» № ОС-3;
- «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)» № ОС-4;
- «Акт о списании автотранспортных средств» № ОС-4а;
- «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)» № ОС-4б;
- «Инвентарная карточка учета объекта основных средств» № ОС-6;

- «Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств» № ОС-ба;
- «Инвентарная книга учета объектов основных средств» № ОС-66;
- «Акт о приеме (поступлении) оборудования» № ОС-14;
- «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж» № ОС-15;
- «Акт о выявленных дефектах оборудования» № ОС-16;
- разработочные таблицы № 6 «Расчет амортизации основных средств»;
- наряды-заказы на ремонт основных средств.

Формы применяемых первичных документов должны содержать все необходимые реквизиты.

Аудитор проверяет применение типовых форм первичной учетной документации для отражения операций с основными средствами, их соответствие унифицированным формам первичной учетной документации.

16.2. Нормативная база

Нормативная база — это законодательные, нормативные и иные документы, регулирующие процедуры по приобретению, хранению, эксплуатации и выбытию основных средств и налогообложению операций, связанных с их движением.

При проведении аудиторской проверки операций по учету основных средств руководствуются следующими основными нормативными документами.

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1, 2).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1, 2).
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ.
4. Федеральный закон «О лизинге» от 29.10.1998 № 164-ФЗ.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утверждены Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94).
10. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утверждено Письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160.

11. Постановление Совета Министров СССР от 22.10.1990 № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР».

12. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены Приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49.

13. Постановление Госкомстата Российской Федерации от 30.10.1997 № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве».

16.3. План и программа проверки основных средств

При планировании проверки основных средств необходимо разработать план и на его основе программу аудита. План проверки основных средств включает следующие показатели: период проведения проверки, исполнители проверки, планируемый аудиторский риск, планируемый уровень существенности и виды работ.

В программе аудита необходимо предусмотреть проведение аналитических процедур проверки основных средств, учесть степень автоматизации обработки учетной информатизации, определить приемы и методы проверки.

Выводы аудитора, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления отчета и основанием для формирования объективного мнения аудитора о достоверности отчетности в части отражения основных средств. Содержание аудиторских процедур, примерный перечень вопросов о состоянии системы внутреннего контроля, используемые документы, выводы аудитора приведены в таблице 25.

Таблица 25

№ п/п	Перечень аудиторских процедур или содержание вопроса	Формируемая рабочая документация
1.	Анализ учетной политики, распорядительных документов и определение влияния системы внутреннего контроля на организацию учета основных средств	Аналитический обзор
2.	Проверка источников поступления основных средств	Аналитическая таблица

№ п/п	Перечень аудиторских процедур или содержание вопроса	Формируемая рабочая документация
3.	Проверка документального оформления и учета основных средств	Аналитическая таблица
4.	Изучение состава основных средств	Аналитическая таблица
5.	Проверка соответствия отчетных показателей соответствующим показателям в регистрах синтетического и аналитического учета	Аналитическая таблица
6.	Проверка правильности определения первоначальной стоимости	Аналитическая таблица
7.	Проверка правильности формирования первоначальной и восстановительной стоимости основных средств	Аналитическая таблица
8.	Проверка операций с основными средствами в рамках заключенных договоров аренды и залога	Аналитический обзор
9.	Проверка правильности документального оформления операций по движению основных средств	Аналитический обзор
10.	Проверка правильности начисления амортизации и отражения в учете	Аналитическая таблица
11.	Проверка соответствия определенных в учетной политике способов начисления амортизации бухгалтерскому и налоговому учету	Аналитическая таблица
12.	Проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризации	Аналитическая таблица
13.	Проверка правильности отражения налога на добавленную стоимость	Аналитическая таблица
14.	Обобщение результатов проверки	Аналитическая таблица
15.	Архивирование рабочих документов, подготовка и печать отчета	Рабочий отчет

Программа аудиторской проверки основных средств служит подробной инструкцией для аудитора, в процессе выполнения которой аудитор должен рассмотреть:

- 1) полноту отражения в отчетности основных средств;
- 2) документальное подтверждение прав организации на основные средства;
- 3) правильность оценки приобретенных и полученных основных средств и отражение их в учете и отчетности в соответствии с принятой учетной политикой и действующим законодательством;
- 4) соответствие отнесения всех расходов и доходов, связанных с ликвидацией и выбытием основных средств, к отчетному периоду;
- 5) порядок подготовки и проведения инвентаризации, отражение в учете и отчетности ее результатов;
- 6) соблюдение требований по составлению первичных документов и регистров бухгалтерского учета;
- 7) выборку накладных на внутреннее перемещение основных средств;
- 8) тождественность данных аналитического, синтетического учета и отчетности;
- 9) проверку организации налогового учета;
- 10) выявление нетипичных операций.

В целях разработки эффективного подхода к аудиту основных средств на стадии планирования аудитор должен оценить систему внутреннего контроля. Эта оценка подтверждается или корректируется при проведении аудиторских процедур по существу.

Для определения критериев оценки результатов на стадии планирования, характера и объема проводимых аудиторских процедур при составлении программы аудита основных средств необходимо установить уровень существенности и приемлемый аудиторский риск по аудируемому разделу.

Эти два компонента позволяют выявить объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур по основным средствам и уточнить аудиторский риск.

Для изучения и оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета на основе полученной информации аудитор может использовать заранее разработанные тесты (вопросники), по результатам которых уточняется оценка надежности систем и сравнивается с первоначальной, полученной на стадии планирования.

При наличии в организации большого количества операций с основными средствами внутрихозяйственный риск чаще всего оценивается как высокий, так как имеется большая вероятность злоупотреблений, ошибок в бухгалтерском учете и оформлении операций.

Программа аудита основных средств имеет следующую структуру по направлениям проверки (таблица 26).

Таблица 26

№ п/п	Утверждения, на основе которых подготовлена отчетность	Направления аудита
1.	Право, полнота	Убедиться в том, что: — все отраженные в отчетности основные средства действительно существуют; — права организации должны быть подтверждены документально
2.	Оценка	Подтвердить, что: — основные средства приобретены с целью их использования в производстве и приносят экономическую выгоду
3.	Измерение	Убедиться в том, что: — приобретенные основные средства отражены в учете и отчетности в правильной оценке и в соответствующем отчетном периоде; — амортизация начисляется в полном соответствии с условиями учетной политики и учтена правильно; — все расходы и доходы, связанные с эксплуатацией и выбытием основных средств, относятся к отчетному периоду и учтены правильно; — налоговый учет основных средств и расчеты по налогу на добавленную стоимость соответствуют требованиям закона и нормативных документов
4.	Представление, раскрытие	Удостовериться в том, что вся существенная информация об основных средствах раскрыта в отчетности

В зависимости от условий проведения проверки и результатов аудиторских процедур программа может пересматриваться. План и программа проверки должны быть оформлены документально.

16.4. Методы проверки

Аудиторские организации самостоятельно разрабатывают методики и порядок изучения и оценки проверяемых объектов.

В первую очередь аудиторы должны проверить соответствие информации по основным средствам, отраженным в бухгалтерской отчетности, данным Главной книги по соответствующим счетам.

Оценку системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета основных средств аудиторы осуществляют на основе полученной информации и заполняют разработанные тесты.

Серьезное внимание должно быть уделено экспертизе договоров, которыми оформлено приобретение права собственности на объекты капитальных вложений. Наиболее часто применяемые договоры — договор купли-продажи (в том числе договор поставки), договор мены, договор подряда.

При изучении договора купли-продажи целесообразно осуществить следующие процедуры:

- проверку наличия договоров (соблюдения простой письменной формы);
- проверку наличия документов, подтверждающих государственную регистрацию сделки;
- проверку полноты и правильности заполнения реквизитов и наличия соответствующих печатей и подписей;
- анализ условий договора в части разграничения отдельных видов договоров купли-продажи и смежных договоров;
- анализ условий договора о моменте перехода права собственности.

От результатов выполнения перечисленных процедур зависит порядок формирования первоначальной стоимости и отражения операций в бухгалтерском учете.

Если в ходе проверки обнаружено поступление основных средств по бартерным сделкам, то экспертиза договоров мены осуществляется в соответствии с требованиями главы 31 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Состав и структуру основных средств аудиторы изучают по данным регистров аналитического учета (инвентарных карточек учета основных средств, ведомостей, машинограмм и т. д.). В процессе такого изучения устанавливается правильность отнесения учитываемых объектов к основным средствам, их классификации, формирования инвентарных объектов основных средств. Аудиторы выясняют, соблюдались ли предусмотренные законодательством условия при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств.

При оценке сохранности и проверке наличия основных средств аудитор должен ответить на следующие вопросы:

- имеется ли приказ о назначении лиц, материально-ответственных за сохранность основных средств;

- заключены ли договоры о полной индивидуальной материальной ответственности;
- организована ли материальная ответственность в отношении арендованных основных средств;
- установлены ли в помещениях пожарно-охранные сигнализации;
- имеется ли приказ о назначении постоянно действующей инвентаризационной комиссии;
- закреплен ли в учетной политике план проведения инвентаризаций основных средств;
- проводятся ли инвентаризации основных средств при смене материально-ответственного лица.

Проверка соблюдения условий для отнесения имущества к основным средствам осуществляется в двух направлениях: проверка правильности отнесения имущества для целей бухгалтерского учета и проверка правильности отнесения имущества к амортизируемому имуществу в целях налогового учета.

При проверке для целей бухгалтерского учета необходимо руководствоваться критериями, установленными Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н. Аудитор должен проверить выполнение следующих условий использования основных средств:

- использование при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- указанные основные средства способны приносить экономические выгоды (доход) в будущем.

Чтобы определить, принесет ли актив в будущем экономические выгоды, аудитор проверяет: использован ли актив обособленно или в сочетании с другим активом в процессе производства продукции (работ, услуг), предназначенных для продажи, или обременен на другой актив, или использован для погашения обязательств, или распределен между собственниками организации.

Результаты проверки правильности отнесения объектов к основным средствам и амортизируемому имуществу оказывают существенное влияние на реализацию последующих процедур, таких как проверка документального оформления и учета, проверка достоверности начисления амортизации основных средств.

В процессе аудита проверяется формирование первоначальной и восстановительной стоимости основных средств.

В ходе проверки аудитор должен убедиться в правильности оформления документов, подтверждающих рыночную стоимость принимаемых к учету объектов, таких как экспертные заключения, справки организаций-изготовителей и др. При этом необходимо обратить внимание на соответствие периода получения документа и даты принятия объекта к учету. Если по договору дарения получено оборудование, не имеющее аналогов, то рыночная стоимость проверяется по результатам экспертизы, проведенной независимым оценщиком. При этом необходимо проверить копии документов, подтверждающих уровень квалификации и независимость оценщика.

Одним из сложных вопросов является проверка операций с объектами основных средств, созданных хозяйственным способом. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления признается объектом обложения НДС. Причем суммы налога, исчисленные при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, стоимость которых включается в расходы, принимаемые к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций, подлежат вычету по мере уплаты в бюджет налога, исчисленного налогоплательщиком. Поскольку налоговая база определяется как стоимость выполненных работ исходя из всех фактических расходов налогоплательщика, аудитор должен проверить правильность формирования расходов.

Чтобы получить сведения о том, за кем закреплены отдельные объекты, как организована их охрана и использование, аудиторы могут осмотреть производственные и складские помещения или опросить сотрудников организации. В процессе выполнения этих процедур обращается внимание на наличие инвентарных номеров, технической документации, сроки поступления и оприходования объектов, их состояние. Данные учета основных средств в местах их нахождения анализируются по инвентарным карточкам, инвентарным книгам, другим регистрам аналитического учета и сопоставляются с записями по счетам «Основные средства», «Арендованные основные средства» и «Основные средства, сданные в аренду». При расхождении данных аналитического и синтетического учета определяются причины расхождений и экономические последствия.

При проверке аудиторы обращают внимание на типичные и нетипичные операции по учету основных средств. Типичные операции, как правило, проверяются выборочно, нетипичные — сплошным порядком. Например, приобретение объектов в обмен на другое имущество, получение в счет вклада в уставный капитал по договору дарения или путем взятия в аренду (лизинг) могут быть классифицированы аудиторами как нетипичные. Контрольные процедуры должны быть направлены на изучение документации, подтверждающей операции по поступ-

лению основных средств, и оценку правильности отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета. При изучении документации определяется, все ли необходимые реквизиты указаны, правильно ли выполнены арифметические расчеты, соответствует ли действующему законодательству проверяемая операция.

Аудиторам необходимо обратить внимание на правильность формирования первоначальной стоимости основных средств в зависимости от способа их поступления, выявить правомерность возмещения уплаченного поставщикам НДС по оприходованным основным средствам.

Особому контролю со стороны аудиторов подлежат операции по выбытию основных средств. Эти операции целесообразно подвергнуть сплошной проверке путем изучения первичных документов и регистров аналитического и синтетического учета.

Аудиторы должны выяснить причины списания, законность и целесообразность этой операции, порядок ликвидации и оприходования образующихся запасных частей, материалов и т. д. Акты на списание объектов основных средств должны быть проверены на предмет соблюдения установленной формы.

Важным направлением методики аудита основных средств является проверка обоснованности применения норм и достоверности начисления амортизации, поскольку эти данные связаны с формированием себестоимости продажи товаров, продукции, работ, услуг и в конечном итоге влияют на финансовые результаты организации, сумму налога на имущество и размер уплачиваемого в бюджет налога на прибыль. Для установления достоверности начисленных амортизационных отчислений по объектам основных средств, аудиторы выполняют следующие контрольные процедуры:

- проверку правильности начисления амортизации по отдельным объектам;
- проверку правильности отражения сумм начисленной амортизации на счетах бухгалтерского учета.

Проверку правильности применяемой методики расчета норм амортизации, определения величины амортизируемой стоимости объектов аудиторы осуществляют путем арифметического пересчета сумм амортизационных отчислений по отдельным объектам и сопоставления полученных результатов с данными, указанными в инвентарных карточках учета этих объектов основных средств.

При проверке амортизации, начисленной в бухгалтерском учете, аудитор руководствуется ПБУ 6/01, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, и учетной политикой организации.

При аудите операций по договорам аренды основных средств аудитор должен проверить:

- правильность отнесения основных средств к текущей или финансовой аренде;
- соответствие формы и содержания договоров гражданскому законодательству;
- достоверность формирования финансовых результатов от сдачи в аренду;
- правильность начисления амортизации;
- отражение расходов на содержание арендованного имущества.

Аудиторам следует обратить внимание на договоры аренды основных средств, заключенные с физическими лицами. На основе анализа заключенных договоров необходимо выяснить целесообразность и законность таких операций, своевременность поступления арендных платежей, правильность их регистрации в учете и налогообложении.

Арендные отношения включают совокупность операций по найму имущества, которые законодательно разделены на текущую аренду и финансовую аренду (лизинг). Текущая аренда состоит в сдаче внаем не используемого арендодателем имущества для удовлетворения временных потребностей арендатора. Финансовая аренда представляет собой вид инвестиционной деятельности, направленной на приобретение арендодателем в собственность имущества у определенного продавца и передачу его арендатору во временное владение и пользование за плату с правом выкупа. Эти особенности и определяют аудит этих операций.

Аудитору необходимо проверить:

- правильность отнесения аренды основных средств к текущей или финансовой;
- соответствие формы и содержания договоров гражданскому законодательству;
- достоверность формирования финансовых результатов от сдачи в аренду;
- правильность начисления амортизации;
- отражение расходов на содержание арендованного имущества.

Поскольку Гражданский кодекс Российской Федерации определяет, что договоры аренды, в которых хотя бы одна из сторон — юридическое лицо, во всех случаях должны заключаться в письменной форме, аудитор обязан проверить соблюдение простой письменной формы договора аренды. Кроме этого аудитор проверяет соблюдение требований об обязательной государственной регистрации сделок по договорам аренды недвижимого имущества. Важным моментом при изучении договоров аренды является проверка четкого определения объекта аренды. В договоре должны быть указаны наименование имущества, его основные характеристики, описание объекта.

При проверке движения основных средств нередко встре-

чаются операции в рамках заключенных договоров залога. Особенностью проверки таких операций является экспертиза договоров. Аудитор должен подтвердить соблюдение письменной формы договора, проверить наличие существенных условий, таких как предмет залога, оценка предмета залога, содержание, размер и срок исполнения обеспеченного залогом обязательства.

Согласно п. 2 ст. 209 и п. 2 ст. 335 Гражданского кодекса Российской Федерации залогодателем может быть только собственник. Исходя из этого, необходимо убедиться, что право собственности на предмет залога принадлежит залогодателю. Юридические лица, обладающие правом хозяйственного ведения, могут заложить без согласия собственника лишь движимое имущество. Во всех других случаях требуется согласие собственника имущества.

Следующим этапом аудита является проверка правильности учета затрат на ремонт основных средств.

При проверке операций по учету ремонта основных средств аудитор должен установить, какая учетная политика принята по данному вопросу. Это определяет последовательность дальнейшей проверки. Затраты по ремонту основных средств могут списываться:

- непосредственно на себестоимость по мере возникновения затрат;
- за счет созданного резерва на ремонт основных средств;
- с отнесением затрат на счет «Расходы будущих периодов» с последующим равномерным списанием на себестоимость.

Если согласно учетной политике производится начисление резерва на ремонт основных средств, то проверяется: экономическое обоснование размера отчислений, предусмотрены ли размеры отчислений по видам основных средств (здания, оборудование и т. д.) или установлена единая норма отчислений, соблюдение принципа ежемесячного начисления резерва. Фактические затраты на проведение ремонта списываются за счет созданного резерва, поэтому аудитор должен убедиться, что по окончании года (в случае окончания ремонтных работ) излишне начисленный резерв сторнирован.

Аудиторы устанавливают: правильность и своевременность составления документов, договоров подряда; наличие планов и смет на ремонты; актов сдачи-приемки выполненных работ; актов технического осмотра зданий и сооружений; правильность отнесения расходов на статьи затрат; расценок по оплате труда ремонтных рабочих; соблюдение норм расхода материалов. Законность и целесообразность операций по ремонту основных средств определяется на основе проверки дефектных ведомостей, требований на отпуск материалов, лимитно-заборных карт, нарядов на сдельные работы и т. д. Аудиторы, при необходимости, могут провести контрольную инвентаризацию выпол-

ненных ремонтных работ по отдельным объектам. Аудитор проверяет, каким способом проводились ремонтные работы — подрядным или хозяйственным.

Если в отчетном периоде проводился ремонт арендованных основных средств, необходимо проверить характер ремонта (текущий, капитальный), предусмотрен ли капитальный ремонт в договоре аренды и за чей счет списываются расходы.

Аудит расходов на ремонт основных средств является также важным моментом проверки правильности формирования налоговой базы. Порядок признания расходов регламентируется ст. 260 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Положения этой статьи применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено. Для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики имеют право создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств. Порядок создания резерва должен быть отражен в учетной политике организации.

Аудиторам необходимо проанализировать достоверность показателей проектно-сметной документации на проведение ремонта и актов сдачи-приемки выполненных работ, чтобы выяснить, не производится ли под видом ремонта новое строительство и реконструкция объектов основных средств.

При проверке отражения операций по ремонту на счетах бухгалтерского учета аудитор должен убедиться, что расходы по ремонту производственных основных средств отнесены на себестоимость, а по непроизводственным основным средствам — за счет собственных источников.

Если в проверяемом периоде в организации производилась переоценка основных средств, то аудиторы должны убедиться в правильности ее проведения и отражения в учете. Результаты переоценки объектов основных средств должны подтверждаться соответствующими расчетами, документами о рыночных ценах, сложившихся по этим объектам на дату переоценки.

Важным этапом проверки является анализ своевременности проведения инвентаризации основных средств, полноты и правильности отражения ее результатов в учете.

Основное внимание аудитор уделяет качеству проведения и оформлению результатов инвентаризаций, для чего проверяет соблюдение установленных сроков, оценивает качество подготовки инвентаризационных описей. Аудитор должен изучить ре-

шения, принятые по результатам инвентаризации, и проверить правильность отражения этих результатов в учете.

При этом необходимо убедиться в соблюдении положений по бухгалтерскому учету, регулирующих порядок и сроки проведения инвентаризаций. Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень проверяемого имущества и обязательств и т. д.) проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Оценивая достоверность данных о наличии основных средств на дату проверки, аудитор может использовать сверку описей карточек инвентарного учета с имеющимися в картотеке инвентарными карточками. В ходе аудиторской проверки аудитор может наблюдать за процессом проведения инвентаризации, принимать участие в проведении контрольного осмотра основных средств, изучать, имеются ли в наличии объекты основных средств, пришедшие в негодность и подлежащие списанию, а также длительно не используемое имущество.

При обнаружении расхождений между фактическим наличием основных средств и учетными данными аудитор анализирует причины отклонений. Результатом реализации этой процедуры является сличительная ведомость, которая служит доказательством имеющихся нарушений, а ее данные — информационной базой для осуществления следующих процедур. Анализ наличия и состояния основных средств рекомендуется проводить на основании уточненных в процессе инвентаризации данных. По результатам инвентаризации аудитор группирует основные средства на собственные, арендованные и находящиеся на ответственном хранении. При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости аудитор проверяет наличие документов, подтверждающих право собственности, зарегистрированное в установленном порядке.

По результатам проверки операций с основными средствами аудитор может составить следующую таблицу (таблица 27).

Таблица 27

Содержание процедуры	Используемые документы	Выводы аудитора
Проверка соблюдения положений учетной политики в отношении объектов основных средств	Учетная политика, внутрифирменные стандарты	
Проверка соответствия отчетных показателей (формы № 1 и № 5) соответствующим	Квартальный, полугодовой и годовой балансы, форма	

Содержание процедуры	Используемые документы	Выводы аудитора
показателям в Главной книге, регистрам синтетического и аналитического учета	№ 5, приложение к балансу, формы ОС - №№ 6, 7, 8	
Проверка правильности определения первоначальной стоимости основных средств	Акты приемки-передачи, накладные	
Проверка источников поступления основных средств	Акты приемки-передачи, накладные	
Проверка правильности оформления приобретенных основных средств	Акты приемки-поступления, акты оприходования основных средств	
Проверка правильности выделения НДС при приобретении основных средств	Нормативные документы, счета-фактуры, данные по счетам 19 и 68	
Проверка правильности оформления документов при различных вариантах поступления основных средств	Нормативные документы, акты, учредительный договор	
Проверка правильности использования типовых форм по учету основных средств	Учетная политика, нормативные документы, формы основных средств №№ 6, 7, 8	
Проверка правильности начисления амортизации по основным средствам	Разработочные таблицы «Расчет амортизационных отчислений»	
Проверка соответствия используемых методов начисления амортизации требованиям бухгалтерского учета	Нормативные документы, учетная политика	
Проверка правильности отнесения объектов основных средств к соответствующим категориям	Нормативные документы, справочная документация	

Содержание процедуры	Используемые документы	Выводы аудитора
Проверка правильности оформления операций по выбытию основных средств	Акты на списание основных средств (форма основных средств № 3)	
Проверка правильности уплаты налогов по реализованным основным средствам	Журналы учета хозяйственных операций, акты на списание основных средств, расчеты	
Проверка правильности закрепления объектов основных средств за материально ответственными лицами	Справочная документация, данные устных опросов, договоры материальной ответственности	
Проверка правильности отражения в учете и отчетности операций по арендованным основным средствам	Данные по счетам 01, 03, 08, 19, 76, 001; журнал хозяйственных операций	
Проверка правильности проведения переоценки основных средств и результатов ее оформления	Расчеты по переоценке основных средств, журнал регистрации хозяйственных операций	
Проверка правильности ведения учета основных средств в условиях автоматизированной формы учета	Учетная политика, руководство по работе с программами бухгалтерского учета	

Все операции по движению основных средств классифицируются на типичные и нетипичные. В зависимости от такой классификации методы проверки носят сплошной или выборочный характер.

При проверке операций по приобретению, продаже и ликвидации основных средств значительная часть этих операций должна быть проверена от общего к частному, т. е. от показателя в отчетности к первичному документу, а другая часть — от первичных документов к данным бухгалтерского учета. Путем сопоставления остатков, оборотов по счетам синтетического учета, субсчетам, аналитическим счетам достигается подтверждение

тождества синтетического и аналитического учета по основным средствам.

Сверка тождественности синтетического и аналитического учета представлена на схеме.

Схема 2



Проведя необходимые процедуры проверки основных средств, аудитор должен убедиться в том, что вся необходимая существенная информация раскрыта в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Проверка раскрытия существенной информации об основных средствах осуществляется аудитором путем изучения и анализа такой информации и ее сопоставления с полученными в ходе аудита доказательствами.

16.5. Типичные ошибки и нарушения в учете основных средств

Ошибки, обнаруживаемые в процессе аудита основных средств, оказывают влияние на достоверность финансовых результатов и бухгалтерской отчетности. На основе полученных в ходе исследований доказательств аудитор должен проанализировать все отклонения и замечания, собранные за время проверки, с целью выявления всех нарушений и несоответствий в методологии учета основных средств нормативным актам.

Все нарушения должны быть систематизированы таким образом, чтобы определить их существенное влияние на достоверность аудируемого показателя, так как обнаруженные несоответствия оказывают воздействие на принятие аудитором решения относительно достоверности раздела «Внеоборотные активы» в бухгалтерской отчетности (форма № 1 «Баланс»).

Типичными ошибками, выявляемыми при оценке сохранности и проверке наличия основных средств, являются:

- неотражение на забалансовых счетах стоимости арендованного имущества, что приводит к недостоверному формированию информации (Справки о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах);
- оприходование основных средств, по которым необходимо подтверждение права собственности, без наличия свидетельства о регистрации права собственности;
- несвоевременное оприходование объектов основных средств;
- несоблюдение момента перехода права собственности от продавца к покупателю, что приводит к недостоверному отражению основных средств на балансовых и забалансовых счетах;
- отсутствие документов, характеризующих техническое состояние основных средств;
- неправильное исчисление первоначальной стоимости поступивших объектов основных средств;
- завышение (занижение) суммы амортизационных отчислений, что приводит к искажению налогооблагаемой прибыли;
- начисление износа по полностью самортизированным объектам;
- некорректная корреспонденция счетов при отражении операций по выбытию основных средств (списании, реализации по цене ниже остаточной стоимости и др.);
- неоприходование материальных ресурсов, остающихся при ликвидации объектов основных средств;
- неправильное исчисление налогооблагаемой прибыли при реализации объектов основных средств;
- искажение финансового результата хозяйственной деятельности и продление срока полезного использования амортизируемого объекта;
- необоснованное списание недостачи основных средств на расходы организации.

16.6. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Аудитор анализирует обнаруженные ошибки и нарушения. Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки аудитор сравнивает обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на

стадии планирования. При качественной оценке аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями.

На заключительном этапе проверки осуществляется количественная оценка влияния выявленных нарушений на показатели бухгалтерской отчетности, которая оформляется в соответствующем рабочем документе.

Результаты проверки операций по учету основных средств обобщаются в отчете аудитора и включаются в соответствующий раздел отчета по результатам аудиторской проверки.

Обобщение результатов проверки может быть представлено в следующем виде (см. таблицу 24 в параграфе 15.5.).

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые при проверке основных средств.
2. Перечислите методы, которые используются при проверке основных средств.
3. Что включает в себя планирование проверки основных средств?
4. Перечислите процедуры аудиторской проверки основных средств.
5. Назовите документы, которые являются источниками информации при проверке основных средств.
6. Перечислите основные этапы проверки основных средств.
7. Перечислите основные нарушения, которые должны быть включены в рабочий отчет аудитора.
8. Назовите основные рабочие документы, формируемые при проверке основных средств.
9. Перечислите типичные ошибки, выявляемые при проверке основных средств.
10. Назовите документы, используемые при аудите поступления и выбытия основных средств.

Глава 17.

Проверка нематериальных активов при проведении аудита

17.1. Цели проверки и источники информации

Целью проверки операций с нематериальными активами является формирование мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности по разделу нематериальных активов и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета, в том числе правильности их классификации, реальности оценки, до-

стоверности отражения в учете и отчетности и установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с нематериальными активами действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Для достижения поставленной цели аудитор должен определить основные направления проверки, чтобы с достаточной глубиной выполнить аудиторские процедуры, позволяющие ему высказать мнение о достоверности аудируемого показателя в отчетности.

Аудитором должны быть проверены:

- правильность отнесения объектов к нематериальным активам;
- обеспечение контроля за наличием и сохранностью нематериальных активов;
- правильность оценки нематериальных активов;
- вопросы организации аналитического учета нематериальных активов и материальной ответственности за их сохранность;
- соответствие данных отчетности, синтетического и аналитического учета;
- документальное оформление и отражение в учете операций поступления и выбытия нематериальных активов;
- использование унифицированных форм первичной учетной документации;
- правомерность и обоснованность используемых способов начисления амортизации;
- правильность применения единых норм амортизации;
- начисление и отражение в учете амортизации нематериальных активов (правильность установления срока полезного использования);
- вопросы налогообложения операций при поступлении и выбытии нематериальных активов;
- инвентаризация нематериальных активов.

Раскрытие информации в рамках поставленных вопросов опирается на соответствующие источники, с помощью которых аудитор может получить информацию о предмете проверки.

Источники информации по данному объекту проверки включают:

- 1) нормативные документы по учету нематериальных активов;
- 2) приказ по учетной политике;
- 3) финансовую (бухгалтерскую) отчетность предприятия;
- 4) бухгалтерские регистры синтетического и аналитического учета нематериальных активов;
- 5) первичные документы по оформлению операций с нематериальными активами.

Изучая информационную базу, аудитор должен установить, насколько многочисленны операции с нематериальными активами для данного предприятия. Если объем таких операций значителен, то аудитору необходимо детально исследовать все аспекты, связанные с их движением.

Наиболее полная информация о методических аспектах учета нематериальных активов содержится в приказе об учетной политике, а именно:

- порядок учета поступления и выбытия нематериальных активов;
- выбранный метод начисления амортизации;
- правила проведения инвентаризации и порядок осуществления контроля за сохранностью и эксплуатацией нематериальных активов.

Информация по нематериальным активам содержится в финансовой (бухгалтерской) отчетности организации: в форме № 1 «Бухгалтерский баланс» — показатели о нематериальных активах сгруппированы в первом разделе актива баланса; в форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» — информация о движении нематериальных активов, начисленной амортизации за отчетный период; а также в пояснительной записке, прилагаемой к балансу.

Бухгалтерские регистры по учету нематериальных активов могут быть различными. Это зависит от применяемых форм и способов ведения бухгалтерского учета в организации, а также от видов и групп нематериальных активов. Аудитор должен проанализировать регистры синтетического и аналитического учета (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по счетам 04, 05, 60, 76, 91, 97 и др., Главную книгу.

Первичные документы, которыми оформляются операции с нематериальными активами, зависят от видов нематериальных активов, которыми располагает предприятие. Формы применяемых первичных документов должны содержать все необходимые реквизиты. К таким документам относятся:

- доверенности на получение нематериальных активов;
- акты приемки-передачи объектов нематериальных активов;
- протоколы собраний учредителей;
- протоколы учредителей о внесении объектов нематериальных активов в уставный капитал (простое товарищество) и согласовании их стоимости;
- карточки учета нематериальных активов (форма № НМА-1);
- инвентарные книги;
- акты списания нематериальных активов.

Аудитор обращает внимание на применение типовых форм первичной учетной документации для отражения операций с нематериальными активами, их соответствие унифицированным формам первичной учетной документации.

Кроме того, аудиторы изучают:

- авторские договоры;
- свидетельства на право пользования;
- патенты;
- договоры купли-продажи (создания) объектов нематериальных активов.

17.2. Нормативная база

Нормативная база — это совокупность документов, определяющих нормативное регулирование процедур по приобретению, хранению, эксплуатации, выбытию нематериальных активов и налогообложению хозяйственных операций, связанных с их движением.

При проведении аудиторской проверки операций по учету нематериальных активов следует руководствоваться следующими основными нормативными документами.

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, глава 25.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (части 1, 2).
3. Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утверждены Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утверждено Приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утверждено Приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н.
8. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утверждено Письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160.
9. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены Приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49.
10. Постановление Госкомстата Российской Федерации от 30.10.1997 № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве».
11. Федеральный закон Российской Федерации «О лизинге» от 29.10.1998 № 164-ФЗ.
12. Федеральный закон Российской Федерации «Об авторском праве и смежных правах» от 09.07.1993 № 5351-1.
13. Федеральный закон Российской Федерации «Об охране топологий интегральных микросхем» от 23.09.1992 № 3526-1.

17.3. План и программа проверки нематериальных активов

При планировании проверки нематериальных активов необходимо разработать план и на его основе программу аудита, в которых предусмотреть проведение необходимых аналитических процедур, степень автоматизации обработки учетной информации, определить приемы и методы проверки. Особое место занимает планирование процедур контроля по подтверждению надежности системы внутреннего контроля за движением нематериальных активов.

План проверки нематериальных активов включает следующие показатели: период проведения проверки, исполнителей проверки, планируемый аудиторский риск, планируемый уровень существенности, планируемые виды работ.

Развитием плана проверки является рабочая программа, которая представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур по существу и тестов средств контроля. Аудиторские процедуры и тесты средств контроля должны включать получение следующих доказательств:

- наличие нематериальных активов, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- принадлежность аудируемому лицу нематериальных активов, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- правомерность хозяйственных операций по движению нематериальных активов, имевших место в течение соответствующего периода;
- отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете нематериальных активов;
- отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости нематериальных активов;
- точность отражения сумм хозяйственных операций в соответствующем периоде времени;
- классификация и описание актива в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Выводы аудитора, документально подтвержденные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления отчета и основанием для формирования объективного мнения аудитора. Примерное содержание аудиторских процедур и формируемая рабочая документация приведены в таблице 25, параграф 16.2.

В программе указываются области аудита нематериальных активов с повышенным внутренним риском. Это позволяет аудитору оптимизировать процедуры по сбору аудиторских Доказательств.

Программа аудиторской проверки нематериальных активов служит подробной инструкцией для проверяющих и объединяет

следующие необходимые участки аудита нематериальных активов:

- полноту отражения в отчетности нематериальных активов;
- документальное подтверждение прав организации на нематериальные активы;
- правильность оценки приобретенных и полученных нематериальных активов и отражение их в учете и отчетности в соответствии с принятой учетной политикой и действующим законодательством;
- соответствие отнесения всех расходов и доходов, связанных с ликвидацией и выбытием нематериальных активов к отчетному периоду;
- порядок подготовки и проведения инвентаризации, отражение в учете и отчетности ее результатов;
- соблюдение требований по составлению первичных документов и регистров бухгалтерского учета;
- тождественность данных аналитического, синтетического учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- организацию налогового учета по нематериальным активам, учета налога на добавленную стоимость;
- выявление нетипичных операций.

В целях разработки эффективного подхода к аудиту нематериальных активов на стадии планирования аудитор должен оценить систему внутреннего контроля. Эта оценка подтверждается или корректируется при проведении аудиторских процедур по существу.

Для определения критериев оценки результатов на стадии планирования, характера и объема проводимых аудиторских процедур при составлении программы аудита нематериальных активов необходимо установить уровень существенности и приемлемый аудиторский риск по аудируемому разделу.

Эти два компонента позволяют выявить объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур и уточнить аудиторский риск.

Система внутреннего контроля нематериальных активов изучается аудитором, прежде всего, с точки зрения реальности и действенности ее функционирования.

Для подтверждения первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета на основе полученной информации аудитор может использовать заранее разработанные тесты (вопросники), по результатам которых уточняется оценка надежности системы и сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования.

При наличии в организации большого количества операций с нематериальными активами внутрихозяйственный риск чаще всего оценивается как высокий, так как имеется большая вероятность ошибок в бухгалтерском учете и оформлении операций.

Оценка слабых мест системы внутреннего контроля помогает

определить основные направления аудиторской проверки, т. е. сформулировать программу аудита нематериальных активов, включающую перечень конкретных аудиторских процедур, позволяющих получить необходимые аудиторские доказательства для обоснования достоверности или недостоверности данных по нематериальным активам. Кроме того, оценка способствует уточнению выборки и позиций для проведения аудита нематериальных активов в соответствии с оценкой степени надежности системы внутреннего контроля и оказывает влияние на выбор методов проверки.

Программа аудита нематериальных активов может иметь структуру по направлениям проверки, идентичную структуре, изложенной в таблице 26, параграф 16.3.

В программе отражаются области аудита нематериальных активов с повышенным внутренним риском, т. е. области, которые являются ключевыми по риску документального оформления. Это позволяет аудитору оптимизировать процедуры по сбору аудиторских доказательств.

В зависимости от условий проведения проверки и результатов аудиторских процедур программа может пересматриваться. План и программа проверки, а также основания и результаты их пересмотра должны быть оформлены документально.

Возможная форма программы по аудиту нематериальных активов представлена в таблице 23, параграф 15.3.

17.4. Методы проверки

Для того чтобы аудитору значительно сократить время на проведение проверки, повысить эффективность работы, оперативно выявлять все отклонения в ведении бухгалтерского учета, необходимо разработать рабочую систему проверки. Она состоит в последовательном тестировании объектов бухгалтерского учета с использованием схем и таблиц, принцип создания которых может быть положен в основу разработки компьютерной программы.

Аудиторская организация должна получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемой ор-

ганизации и информация, полученная из различных источников.

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств наличия или отсутствия существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

- детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций по движению нематериальных активов;
- аналитические процедуры.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор рассматривает достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Для достижения цели аудита операций с нематериальными активами аудиторы должны решить ряд задач:

- изучить состав и структуру нематериальных активов;
- подтвердить первичную оценку системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета нематериальных активов;
- установить правильность отражения в учете операций с нематериальными активами;
- подтвердить достоверность начисления и отражения в учете амортизации по нематериальным активам;
- оценить качество инвентаризаций нематериальных активов.

В связи с тем, что в хозяйственной деятельности большинства предприятий нематериальные активы составляют сравнительно немногочисленную группу объектов учета, операции с ними не носят систематического характера, и если стоимость нематериальных активов является существенной для целей аудита, аудиторские процедуры могут быть направлены на сплошное изучение систем их учета и контроля.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов) и аналитические процедуры.

В ходе инспектирования записей 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.

Проверка документов, касающихся учета нематериальных

активов проверяемого предприятия, предоставляет достоверные аудиторские доказательства относительно их существования, а также относительно права собственности на них или их стоимостной оценки.

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 предприятия с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций по движению нематериальных активов, выявление причин таких ошибок и искажений.

В ходе аудита нематериальных активов проверяются:

- существование и действенность контроля за наличием нематериальных активов (обоснованность отнесения объекта к нематериальным активам, наличие и правильность документального оформления операций, верность оценки, инвентаризация, соответствие отчетности данным синтетического и аналитического учета);
- ведение синтетического учета, налогообложение операций по поступлению и выбытию (отражение операций поступления и выбытия в регистрах синтетического учета, вопросы налогообложения операций при поступлении и выбытии);
- начисление и отражение в учете амортизации (обоснованность установления срока полезного использования, правомерность и мотивированность используемых способов начисления амортизации, правильность расчетов амортизационных отчислений, отражение амортизационных отчислений в учете).

Аудитор знакомится с основными положениями учетной политики организации, раскрывающими методологию учета нематериальных активов, в том числе:

- способами начисления амортизационных отчислений (в целом или по каждому виду нематериальных активов);
- перечнями объектов нематериальных активов, по которым не производится начисление амортизации;
- утвержденными организацией формами первичных документов для учета нематериальных активов;
- сроками проведения инвентаризации нематериальных активов;
- документооборотом по учету нематериальных активов;
- перечнем счетов и субсчетов, используемых для учета операций с нематериальными активами.

В начале проверки операций с нематериальными активами аудиторы должны убедиться, что объекты, которые отражены в составе нематериальных активов предприятия, имеют характерные для нематериальных активов особенности:

- отсутствие материально-вещественной формы;

- возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;
- использование при производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор приобретения патента, товарного знака и т. п.).

Проверяется, не отнесены ли к нематериальным активам:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных;
- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

На этом этапе проверяется наличие документов, подтверждающих факт использования данных конкретных объектов информации в производственной (коммерческой) деятельности в течение длительного периода, поскольку от этого зависит последующая организация их бухгалтерского учета, амортизации и налогообложения.

Проверяя правильность отнесения объектов учета к нематериальным активам, следует учитывать, что права и иные нематериальные активы могут приобретаться предприятием только в результате заключения гражданско-правовых договоров и регулируются патентным законом, законом о товарных знаках, знаках обслуживания, законом об авторском праве и рядом других законов.

В процессе аудита осуществляется проверка документального подтверждения наличия прав предприятия на объекты (результаты интеллектуальной деятельности), объема прав предприятия (является объект собственностью предприятия или оно обладает только правом на использование данного объекта), срока обладания правами и других основных документально

подтвержденных условий закрепления прав собственности или прав на использование данных объектов.

Наряду с проверкой договоров аудитор осуществляет проверку документального оформления принятия объектов нематериальных активов к учету — составление акта приемки-передачи и карточки учета нематериальных активов — форма № НМА-1 (правильность заполнения обязательных реквизитов, указание срока полезного использования, даты приема к учету (ввода в эксплуатацию), описание объекта, отражение первичных документов в регистрах бухгалтерского учета).

После проверки юридического оформления договоров и первичных документов аудитор проводит арифметическую проверку первоначальной стоимости нематериальных активов (их оценки).

На основании изученных первичных документов и учетных регистров аудиторам следует сопоставить перечень числящихся на предприятии нематериальных активов с перечнем, утвержденным действующими нормативными актами.

По результатам тестирования устанавливается оценка надежности систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета нематериальных активов и сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования аудита. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур.

На следующем этапе проверки аудиторы изучают правильность оценки нематериальных активов и отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций по их движению. Для этого устанавливается способ приобретения предприятием нематериальных активов и соответствие ему примененной к нематериальным активам оценки, регламентированной нормативными документами. Аудиторам следует обратить внимание на правильность формирования первоначальной стоимости нематериальных активов в зависимости от способа их поступления на предприятие.

По нематериальным активам, приобретенным предприятием за плату, аудиторы проверяют фактические расходы:

- суммы, которые предприятие уплатило или должно уплатить в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые или начисленные за информационные и консультационные услуги сторонних организаций, 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, начисляемые или уплачиваемые посреднической организацией, через которую был приобретен объект нематериального актива;
- иные расходы, имеющие непосредственное отношение к приобретению нематериальных активов.

Кроме того, необходимо проверить, относятся ли организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей авансов и задатков, расходы по обслуживанию займов и кредитов, полученных для осуществления предварительной оплаты за нематериальные активы или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты. Проверяется правильность отнесения процентов по полученным кредитам и займам в случае, если нематериальные активы уже поступили в организацию-заемщика и учитываются на счете «Нематериальные активы», так как дальнейшее начисление процентов не увеличивает в бухгалтерском учете их стоимость. Списание этих активов производится на счет «Прочие доходы и расходы» в соответствии с п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.

Аудиторы обращают внимание, не включаются ли суммы налога на добавленную стоимость, общехозяйственные и иные аналогичные расходы в первоначальную стоимость нематериальных активов.

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, необходимо запросить документы, подтверждающие денежную оценку, согласованную учредителями (участниками) организации.

По нематериальным активам, полученным предприятием по договору дарения или безвозмездно, проверяется правильность определения рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

При установлении рыночной стоимости нематериальных активов аудитором могут быть использованы данные о ценах на аналогичные нематериальные активы, полученные в письменной форме от организаций-разработчиков, сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики или опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе, экспертные заключения о стоимости отдельных объектов нематериальных активов.

При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги проверяются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, проверяется аудито-

ром исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче предприятием.

Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче предприятием, проверяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно предприятие определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности определить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче предприятием по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов, полученных предприятием, проверяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Аудиторы проверяют, не изменялась ли стоимость нематериальных активов после принятия их к бухгалтерскому учету.

Это относится и к нематериальным активам, приобретенным за иностранную валюту, что соответствует п. 10 Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утвержденного Приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н.

Правильность оценки нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, проверяется путем перерасчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Аудиторы должны выполнить арифметический контроль проверяемых показателей и подтвердить правильность оформления первичных документов, обосновывающих оценку нематериальных активов.

Проверка операций по выбытию нематериальных активов (реализация на сторону, внесение в виде вклада в уставный капитал, передача по договору дарения, списание в связи с полной амортизацией и потерей полезных свойств и др.) включает изучение правильности оформления документов по выбывшим нематериальным активам и отражения их в учете.

Проверяя операции по начислению амортизации по нематериальным активам, аудиторы должны подтвердить правильность применения установленного в учетной политике способа начисления амортизации, достоверность расчета сумм амортизационных отчислений и отражения их на счетах бухгалтерского учета. На основе учетной политики аудиторам следует установить применяемый способ отражения амортизационных отчислений по нематериальным активам в бухгалтерском учете, определить, отражены ли изменения способов начисления амортизации, которые могут существенно повлиять на сопоставимость данных за несколько периодов. При этом оценивается правомерность применения нового способа в текущих условиях. При изменении срока полезного использования нематериальных активов

рассматриваются причины изменения, устанавливается их соответствие требованиям ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». При проверке начисления амортизации и отнесения амортизационных отчислений на себестоимость аудитор должен получить доказательства, что нематериальные активы используются в производственной деятельности, приносят доход и не принадлежат к той категории нематериальных активов, по которым не производится погашение стоимости в соответствии с действующим законодательством.

Так как амортизация по нематериальным активам для целей бухгалтерского учета и налогообложения начисляется по-разному, то проверяющий первоначально обращает внимание на правильность отражения амортизационных отчислений по нематериальным активам в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов:

1) линейным способом, при котором годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

2) способом уменьшаемого остатка;

3) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), при котором начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

В сезонных производствах аудитором проверяется, начисляется ли годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам только в течение периода работы предприятия в отчетном году.

При проверке правильности начисления амортизации по нематериальным активам обращается внимание на верность определения сроков их полезного использования.

Аудиторы проверяют правильность расчета и отражения в учете деловой репутации предприятия. Если покупная цена предприятия выше оценочной, то возникает положительная разница стоимости деловой репутации, а превышение оценочной цены предприятия над покупной способствует возникновению отрицательной разницы в стоимости деловой репутации. Таким образом, для целей бухгалтерского учета величина приобретенной деловой репутации предприятия определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за предприятие, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу предприятия на дату его покупки (приобретения).

Начисление амортизации по объектам нематериальных активов, полученным по договору дарения, в процессе приватизации, приобретенным с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств), противоречит нормативным документам по бухгалтерскому учету, а также влечет за собой налоговые последствия, поскольку приводит к завышению себестоимости производства продукции и занижению финансового результата, а следовательно, и занижению налога на прибыль.

Проверяя объекты, по которым производится начисление амортизационных отчислений, аудитор выясняет:

- соответствует ли используемый способ начисления амортизации учетной политике предприятия;
- обеспечивает ли выбранный способ начисления амортизации правильное перенесение стоимости объектов нематериальных активов на счета учета издержек производства в течение оставшегося срока полезного использования.

Проверка арифметических подсчетов амортизационных отчислений за отчетный период проводится на основе выборки с учетом правил аудиторской выборки.

При проверке состояния учета и начисления амортизации по нематериальным активам необходимо убедиться в правильности учета операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов, и выяснить, соответствует ли он порядку, установленному в соответствующем ПБУ, а именно:

- отражение в бухгалтерском учете предприятия операций, связанных с предоставлением (получением) права на использование объектов интеллектуальной собственности (кроме права пользования наименованием места происхождения товара), должно осуществляться на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных договоров (исключительная, неисключительная, открытая лицензия), авторских договоров (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства), договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком;
- нематериальные активы, предоставленные предприятием-правообладателем в пользование другому предприятию-пользователю при сохранении первым предприятием исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, должны не списываться, а отражаться обособленно в бухгалтерском учете у предприятия-правообладателя в оценке, по которой учитываются нематериальные активы в соответствии с порядком, определенным в п.п. 6—13 ПБУ 14/2000;
- начисление амортизационных отчислений по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится пред-

приятием-правообладателем в соответствии с требованием ПБУ 10/99;

- нематериальные активы, полученные предприятием в пользование, учитываются им на забалансовом счете в оценке согласно договору.

При этом аудиторы проверяют платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, которые производятся предприятиями в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки согласно договорам, включаются предприятиями-пользователями в расходы отчетного периода. Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, в том числе авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете предприятий-пользователей как расходы будущих периодов и списываются в течение срока действия договора.

По результатам проверки аудитор проводит анализ по наиболее существенным отклонениям и оценивает влияние отклонений на достоверность отчетности.

Аудитор должен проверить, производится ли начисление амортизации ежемесячно, начисляется ли амортизация в тех периодах, когда предприятием отражен в балансе убыток.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам должны начисляться начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их принятия к бухгалтерскому учету, и начисляться до полного погашения стоимости либо выбытия нематериальных активов, т. е. списания в связи с уступкой (утратой) предприятием исключительных прав на результаты интеллектуальной собственности. Здесь необходимо проверить, нет ли у предприятия фактов недосписания стоимости нематериальных активов или, наоборот, списания амортизационных отчислений по объектам, по которым право пользования утрачено.

Необходимо проверить, отражаются ли в бухгалтерском учете доходы и расходы от списания нематериальных активов в отчетном периоде, к которому они относятся, по счету «Прочие доходы и расходы» с прекращением начисления по ним амортизационных отчислений.

При проверке правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам для целей налогообложения обращается внимание на следующее:

- при получении нематериальных активов безвозмездно — оцениваются ли они исходя из рыночных цен, определяемых с учетом требований ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации. Информация о ценах должна подтверждаться налогоплательщиком-получателем нематериальных активов;
- нематериальные активы, полученные как предварительная оплата за товары (работы, услуги), в форме залога или задатка в

качестве обеспечения обязательств, в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) предприятия и др., не должны учитываться как безвозмездно полученные;

- начисляется ли амортизация на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода;

- амортизационные отчисления начисляются на нематериальные активы только со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 р.;

- относятся ли на затраты производства непосредственно расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям), а также расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ, стоимость которых менее 10 000 р., и обновление программ для ЭВМ и баз данных;

- не начисляется ли амортизация на приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение вышеуказанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия этого договора;

- в полном ли объеме сформирована первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов, которая определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Аудиторы оценивают стоимость нематериальных активов, созданных самим предприятием, которая определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальные расходы, расходы на оплату труда, единый социальный налог, расходы на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов согласно Налоговому кодексу Российской Федерации.

Для целей налогообложения аудиторы проверяют, не относятся ли к нематериальным активам:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- интеллектуальные и деловые качества работников предприятия, их квалификация и способность к труду.

При проведении аудиторской проверки амортизационных отчислений могут использоваться и такие аналитические процедуры, как:

- прогноз суммы амортизационных отчислений путем подсчета с использованием средней нормы амортизации и средней стоимости объектов нематериальных активов

- сравнение сумм начисленной амортизации за несколько отчетных периодов и анализ выявленных разниц, учитывая наличие объектов нематериальных активов, а также влияние их поступления и выбытия.

В процессе установления правильности корреспонденции счетов аудиторы сравнивают бухгалтерские проводки, указанные в учетных регистрах предприятия и схемах корреспонденции счетов.

Оценивая качество проведенной инвентаризации, аудиторы рассматривают подробный список нематериальных активов и прилагаемые к нему правоустанавливающие документы.

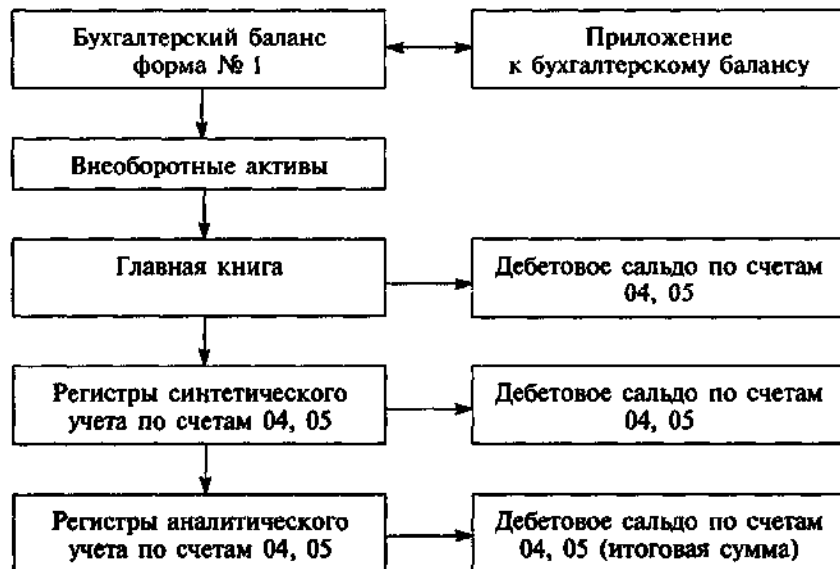
По данным инвентаризационной ведомости проверяется правильность оформления инвентаризационных описей, наличие указанных первичных документов, подтверждающих права предприятия на использование нематериальных активов, правильность и соответствие отражения нематериальных активов в ведомости и регистрах синтетического учета и Главной книге.

Используя процедуру прослеживания, аудитор проводит проверку тождественности:

- показателей отчетных форм по нематериальным активам;
- данных отчетности и Главной книги;
- показателей Главной книги и регистров синтетического и аналитического учета.

Сверка тождественности синтетического и аналитического учета представлена на схеме 3.

Схема 3



Для проведения такой проверки используется форма № 1 «Бухгалтерский баланс», форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», регистры синтетического учета по счетам «Нематериальные активы» и «Амортизация нематериальных активов», карточки нематериальных активов формы № НМА-1.

Путем сопоставления остатков, оборотов по счетам синтетического учета, субсчетов, аналитическим счетам достигается подтверждение тождества синтетического и аналитического учета по нематериальным активам.

Проведя необходимые процедуры проверки нематериальных активов, аудитор должен убедиться в том, что вся необходимая существенная информация о нематериальных активах раскрыта в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Проверка раскрытия существенной информации о нематериальных активах проводится аудитором путем изучения и анализа такой информации и ее сопоставления с полученными в ходе аудита доказательствами.

Система бухгалтерского учета нематериальных активов предприятия проверяется с помощью тестов средств внутреннего контроля и аудиторских процедур. Примерный перечень вопросов о состоянии системы внутреннего контроля приведен в таблице 28.

Таблица 28

№ п/п	Содержание вопроса	Ответ	
		Да	Нет
1.	Организован ли отдельный синтетический и аналитический учет нематериальных активов		
2.	Применяется ли типовая форма аналитического учета нематериальных активов (форма № НМА-1)		
3.	Использует ли предприятие собственные формы аналитического учета		
4.	Все ли объекты нематериальных активов отражены в аналитическом учете		
5.	Имеются ли случаи отнесения объектов нематериальных активов к объектам основных средств		
6.	Осуществляется ли инвентаризация нематериальных активов		

№ п/п	Содержание вопроса	Ответ	
		Да	Нет
7.	Осуществляется ли контроль за нематериальными активами со стороны руководства предприятия		
8.	Правильно ли начисляется амортизация нематериальных активов в целях бухгалтерского и налогового учета		
9.	Используются ли альтернативные способы начисления амортизации по нематериальным активам		
10.	Учитывается ли движение нематериальных активов при начислении амортизации		
11.	Обеспечен ли внутренний контроль за функционированием системы компьютерной обработки учетных данных		
12.	Является ли система автоматизации бухгалтерского учета лицензированной		
13.	Обновляется ли программное обеспечение		

17.5. Типичные ошибки и нарушения в учете нематериальных активов

Получение достаточных доказательств позволяет аудитору дать независимую оценку состоянию учета нематериальных активов и выявить нарушения и отступления от действующего законодательства и установленных правил. Обнаруженные в ходе проверки ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации аудиторов, и определяется их количественное влияние на показатели бухгалтерской отчетности. По каждому нарушению указываются: нормативный документ, требования которого нарушены, сумма ущерба, оценка существенности и значимости влияния выявленного нарушения на результаты деятельности предприятия и достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Наиболее распространенными ошибками, выявляемыми в ходе проверки, как показывает анализ аудиторской практики, являются следующие:

- включение в состав нематериальных активов различных лицензий;
- ежеквартальное начисление амортизации;
- в периодах, когда предприятием был получен убыток, амортизация не начислялась;
- отсутствие первичных приходных документов;
- оформление первичных документов по движению нематериальных активов с нарушением установленных требований;
- неправильное отнесение отдельных видов расходов к нематериальным активам;
- неправильное начисление амортизации по отдельным объектам нематериальных активов;
- отсутствие аналитического учета;
- непроведение инвентаризации нематериальных активов перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- несоблюдение сроков проведения инвентаризаций, установленных положениями учетной политики;
- неоформление результатов инвентаризации соответствующей документацией;
- несвоевременное отражение результатов инвентаризации в годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- неправомерное установление сроков полезного использования;
- начисление амортизации по категориям нематериальных активов, по которым амортизационные отчисления не должны производиться;
- отнесение на себестоимость продукции амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов, используемым в непроизводственной сфере;
- нарушение методологии отражения операций выбытия нематериальных активов;
- неначисление и неправильное определение налога на добавленную стоимость при реализации нематериальных активов и их передаче по договору дарения;
- занижение налогооблагаемой прибыли при выбытии нематериальных активов;
- недержание налога на доходы с физических лиц при приобретении объектов нематериальных активов;
- отнесение к нематериальным активам:
 - научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, не давших положительного результата;
 - незаконченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
 - материальных объектов (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных;
 - интеллектуальных и деловых качеств персонала предприятия, их квалификации и способности к труду.

17.6. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Результаты проверки операций по учету нематериальных активов обобщаются в рабочих документах аудитора и включаются в соответствующий раздел отчета по результатам аудиторской проверки.

Обобщение результатов проверки может быть представлено в следующем виде (см. таблицу 24, параграф 15.5.).

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые при проверке нематериальных активов.
2. Перечислите методы, которые используются при проверке нематериальных активов.
3. Что включает в себя планирование проверки нематериальных активов?
4. Перечислите процедуры аудиторской проверки нематериальных активов.
5. Назовите документы, которые являются источниками информации при проверке нематериальных активов.
6. Перечислите основные этапы проверки нематериальных активов.

Глава 18.

Проверка материально-производственных запасов при проведении аудита

18.1. Цели проверки и источники информации

Цель аудиторской проверки материально-производственных запасов (МПЗ) — формирование обоснованного мнения о достоверности и полноте информации по выделенному сегменту, отражающему состояние материально-производственных запасов, и соответствии применяемой методологии их учета нормативным и законодательным актам. Для достижения поставленной цели аудитор должен определить основные направления проверки, чтобы с достаточной глубиной выполнить аудиторские процедуры, позволяющие ему высказать мнение о достоверности аудируемого показателя в отчетности.

К наиболее существенным вопросам следует отнести: • состав материально-производственных запасов и условия их хранения;

- периодичность инвентаризаций, качество их проведения;
- правильность оценки МПЗ и связанных с ними обязательств;
- порядок отражения в учете операций по поступлению, использованию МПЗ в производственном процессе и реализации;
- соответствие отраженных на счетах операций выполненным действиям с МПЗ.

Раскрытие информации в рамках поставленных вопросов опирается на соответствующие источники, с помощью которых аудитор может получить ответ о предмете проверки.

Источники информации по данному объекту проверки включают:

- нормативные документы по движению материальных ценностей, в том числе поступление, хранение и отпуск;
- приказ по учетной политике;
- первичные документы по оформлению операций с МПЗ;
- бухгалтерские регистры синтетического и аналитического учета МПЗ;
- финансовая (бухгалтерская) отчетность организации;
- налоговые расчеты.

Подбирая информационную базу, аудитор должен установить, насколько многочисленны операции с МПЗ для данного предприятия. Если объем таких операций значителен, то аудитору необходимо детально исследовать все аспекты, связанные с их движением.

Наиболее полно информация о методических аспектах учета МПЗ содержится в приказе об учетной политике, а именно:

- установление границы между основными средствами и материальными ценностями;
- порядок учета приобретения (заготовления) МПЗ;
- методы оценки МПЗ по их видам при списании.

Руководство предприятия зачастую недооценивает важность сведений, заложенных в учетной политике, хотя выбор того или иного учетного принципа предопределяет финансовый результат. Отсюда возможны различного рода манипуляции и нарушения. Наиболее распространенными из них являются несоблюдение или непоследовательность применения выбранных способов учета.

Первичные документы, которыми оформляются операции с МПЗ, зависят от видов и групп материальных ценностей, которыми располагает предприятие. Формы применяемых первичных документов должны содержать все необходимые реквизиты. К таким документам относятся: доверенности на получение материальных ценностей, приходные ордера, акты о приемке и списании материалов, лимитно-заборных карты, требования-накладные, товарно-транспортные накладные, товарные и материальные отчеты, карточки складского учета, договоры на поставку сырья, материалов, о материальной ответственности, инвентаризационные описи.

Аудитор обращает внимание на применение типовых форм первичной учетной документации для отражения операций с МПЗ, их соответствие унифицированным формам первичной учетной документации.

Бухгалтерские регистры по учету МПЗ могут быть различными. Это зависит от применяемых форм и способов ведения бухгалтерского учета на предприятии, а также от видов и групп имеющихся материально-производственных запасов. Но в любом случае аудитор должен проанализировать регистры синтетического и аналитического учета по счетам 10, 15, 16, 19, 41, 91, 60, 76 и другие, используя рабочий план счетов предприятия, Главную книгу, сальдовые ведомости.

Информация по МПЗ содержится в бухгалтерской отчетности предприятия: в форме № 1 «Бухгалтерский баланс» — показатели о материально-производственных запасах сгруппированы во втором разделе актива баланса, в справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, в форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» — расходы по обычным видам деятельности, пояснительной записке, прилагаемой к балансу.

18.2. Нормативная база

Нормативная база — это совокупность документов, определяющих нормативное регулирование процедур по приобретению, хранению, использованию материально-производственных запасов и налогообложению хозяйственных операций, связанных с их движением.

Основными нормативными документами, используемыми при аудиторской проверке учета материально-производственных запасов, являются:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Регулирует порядок заключения и исполнения договоров купли-продажи.

2. Федеральный закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129 — ФЗ «О бухгалтерском учете». Устанавливает основные требования к ведению бухгалтерского учета предприятиями, а именно:

- порядок составления первичных документов (по унифицированным формам, а если таких форм нет — с указанием обязательных реквизитов), регистров бухгалтерского учета, сроки их хранения (не менее пяти лет);
- порядок оценки имущества (приобретенное имущество — по сумме фактических расходов на покупку; изготовленное предприятием — по стоимости изготовления; полученного безвозмездно — по рыночной стоимости);
- необходимость проведения инвентаризации, порядок отражения в учете ее результатов.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (с изменениями и дополнениями). Подчеркивает, что материальные ресурсы отражаются в учете и отчетности по фактической себестоимости, которая определяется исходя из затрат на их приобретение, включая комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций. Там же приведены методы оценки запасов для определения фактической себестоимости материалов, списываемых в производство (по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости, ФИФО, ЛИФО).

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94. Определяют порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Предусматривают различные варианты учета заготовления материальных ценностей (с использованием и без использования счетов 15 и 16).

5. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Утверждены приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н. Определяют способы погашения стоимости исходя из сроков полезного использования. Устанавливают порядок ведения учета на специальных счетах.

6. Методические рекомендации по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации. Утверждены приказом Министерства по налогам и сборам Российской Федерации от 20.12.2002 № БГ-3-02/729. Содержат указания по формированию стоимости приобретения материально-производственных запасов и составу материальных расходов.

7. Глава 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации. Устанавливает порядок учета и зачета НДС по приобретенным материальным ценностям.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 05/01. Утверждено приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н. Регулирует формирование оценки материально-производственных запасов, как приобретенных, так и изготовленных самим предприятием. Регламентирует порядок списания материально-производственных запасов и методы определения стоимости материалов по различным причинам их выбытия.

9. Положение Министерства финансов о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Утверждено Министер-

ством финансов СССР 29.07.1983 № 105 по согласованию с Центральным статистическим управлением СССР. Устанавливает общий порядок работы с первичными документами (составление, принятие к учету, исправление ошибок, хранение, сдача в архив) и учетными регистрами. Содержит понятие графика документооборота, который регламентирует движение первичных документов на предприятии.

10. «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве». Постановление Госкомстата Российской Федерации от 30.10.1997 № 71а (с изменениями от 21.01.2003 № 7). Устанавливает унифицированные формы первичных документов по учету материалов: формы №№ М-2 и М-2а «Доверенность», № М-4 «Приходный ордер», № М-7 «Акт о приемке материалов», № М-8 «Лимитно-заборная карта», №М-11 «Требование-накладная», № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону», № М-17 «Карточка учета материалов», № М-35 «Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений».

11. Письмо Минфина России от 24.07.1992 №59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях». Для предприятий, применяющих журнально-ордерную форму учета, приводится перечень регистров (для промышленности, строительства, науки, снабжения и сбыта) и указания по их применению. При этом предприятиям разрешено приспособлять регистры учета к специфике своей деятельности при условии соблюдения методологических принципов, установленных Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Организации, применяющие программы автоматизации бухгалтерского учета, должны приводить регистры в соответствие с принципами, установленными Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации и Планом счетов бухгалтерского учета.

12. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина России от 13.06.1995 №49. Содержат общие указания по организации, проведению и оформлению результатов инвентаризации, а также специальный раздел об инвентаризации материальных ценностей.

13. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ. Утверждены Минфином России 04.12.1995 № БЕ-11-260/7. Устанавливают порядок учета расхода материалов в строительных организациях (правила отпуска материалов в производство, методы определения стоимости израсходованных материалов, нормирование рас-

хода материалов, списание перерасхода и др.), а также состав материальных затрат в строительстве.

14. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н, последняя редакция от 23.04.2002 № 33н. Регулируют оценку запасов, проведение инвентаризации и отражение ее результатов, оформление операций по поступлению материально-производственных запасов и их выбытию, учет материалов в бухгалтерской службе и на складах.

Нормативная база уточняется и расширяется в зависимости от принадлежности аудируемого объекта к конкретной отрасли, видов деятельности и применяемой системы налогообложения.

18.3. План и программа проверки

материально-производственных запасов

В целях разработки эффективного подхода к аудиту материальных ценностей на стадии планирования аудитор должен оценить систему внутреннего контроля. Эта оценка подтверждается или корректируется при проведении аудиторских процедур по существу.

Для определения критериев оценки результатов на стадии планирования, характера и объема проводимых аудиторских процедур при составлении программы аудита материальных ценностей необходимо установить уровень существенности и приемлемый аудиторский риск по аудируемому сегменту.

Под уровнем существенности понимается предельное значение ошибки показателя в финансовой (бухгалтерской) отчетности, способное повлиять на мнение аудитора относительно достоверности и полноты информации о материально-производственных запасах, а также на форму и содержание аудиторского заключения.

Уровень существенности формирует степень аудиторского риска. Эти два компонента позволяют выявить объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур по МПЗ и уточнить аудиторский риск.

Система внутреннего контроля МПЗ изучается аудитором прежде всего с позиции внутреннего контроля.

Аудитор должен получить ответы на следующие вопросы:

- подтверждается ли первичными документами совершение закупок МПЗ;
- своевременно ли изменяется величина запасов материальных ценностей после дополнительного их приобретения и реализации;
- подтверждается ли законность списания материалов на нужды производства должным образом и правильность отражения в учете;

- как взаимосвязано списание материальных ценностей с выпуском готовой продукции из производства;
- оформляется ли надлежащим образом выбытие МПЗ;
- какова регулярность проведения инвентаризаций, и сопоставляются ли полученные результаты с данными бухгалтерского учета;
- насколько оценка МПЗ соответствует утвержденной учетной политике как в части приобретения, так и при списании на производство материальных ценностей;
- соответствует ли порядок учета и расчета НДС по приобретенным и реализованным материальным ценностям.

Для подтверждения первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета на основе полученной информации аудитор может использовать заранее разработанные тесты (вопросники), по результатам которых уточняется оценка надежности системы и сравнивается с первоначальной, полученной на стадии планирования (таблица 29).

Таблица 29

Примерная система тестов состояния внутреннего контроля и системы учета МПЗ

№ п/п	Направления и вопросы контроля	Ответы			Примечания
		се	Нет	Нет ответа	
1.	Сохранность материалов				
1.1.	Имеется ли доступ в помещения складов посторонних лиц				
1.2.	Заключаются ли договора о материальной ответственности с кладовщиками, заведующими складами и др.				
1.3.	Контролируется ли выдача и вывоз ценностей				
1.4.	Разработаны ли: — должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с материалами; — инструкции по хранению, приемке, отпуску материалов. Контролируется ли соблюдение этих инструкций				

№ п/п	Направления и вопросы контроля	Ответы			Примечания
		Да	Нет	Нет ответа	
1.5.	Проводятся ли инвентаризации материальных ценностей (обязательные, плановые, внезапные), и оформляются ли результаты соответствующими документами (инвентаризационные описи, сличительные ведомости)				
1.6.	Составляются ли на дату инвентаризации отчеты материально-ответственных лиц				
1.7.	Обеспечивается ли ведение сортового количественного аналитического учета на складе				
2.	Движение материалов, первичный учет				
2.1.	Применяются ли унифицированные формы первичной документации, заполняются ли все обязательные реквизиты				
2.2.	Составляются ли приходные и расходные документы на каждую операцию				
2.3.	Составляются ли документы в день совершения операции				
2.4.	Фиксируются ли документы (счета-фактуры, доверенности) в журналах регистрации				
2.5.	Производится ли проверка полноты оприходования материалов				
2.6.	Составляются ли акты на списание МПЗ, пришедших в негодность				
2.7.	Утверждаются ли нормы расхода материальных ценностей администрацией, и выявляются ли лица, виновные в перерасходе				

№ п/п	Направления и вопросы контроля	Ответы			Примечания
		Да	Нет	Нет отве- та	
2.8.	Осуществляется ли контроль за обоснованностью списания материалов на производство				
3.	Обобщение данных первичного учета, бухгалтерский учет				
3.1.	Прилагаются ли первичные документы к отчетам материально ответственных лиц				
3.2.	Сверяются ли данные этих отчетов с данными первичного учета				
3.3.	Производится ли проверка отчетов на арифметическую точность				
3.4.	Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учета материалов				
3.5.	Оговорены ли в учетной политике принципы учета материалов (используемые счета, методы оценки и др.)				
3.6.	Проводится ли регулярная сверка аналитического и синтетического учета по данным ведомостей (10), журналов-ордеров (6, 7, 10) с Главной книгой				

При наличии в организации большого количества операций с материальными ценностями внутрихозяйственный риск чаще всего оценивается как высокий, так как имеется большая вероятность злоупотреблений, ошибок в бухгалтерском учете, неправильном оформлении операций.

Оценка слабых мест системы внутреннего контроля помогает определить основные направления аудиторской проверки, т. е. сформулировать программу аудита МПЗ, включающую перечень конкретных аудиторских процедур, позволяющих получить необходимые аудиторские доказательства для обоснования достоверности или недостоверности данных по материальным ценностям. Кроме того, способствует уточнению выборки и позиций для проведения аудита МПЗ в соответствии с оценкой

степени надежности системы внутреннего контроля и оказывает влияние на выбор методов проверки (сплошной или выборочный метод).

Программа аудита материально-производственных запасов может иметь структуру по направлениям проверки, идентичную структуре, изложенной в таблице 26, параграф 16.3.

В программе выделяются области аудита материальных ценностей с повышенным внутренним риском, т. е. области, которые являются ключевыми по риску документального оформления. Это позволяет аудитору оптимизировать процедуры по сбору аудиторских доказательств.

Программа аудиторской проверки также объединяет необходимые участки аудита МПЗ и служит подробной инструкцией для проверяющих при проверке:

- полноты отражения в отчетности материальных ценностей;
- документального подтверждения прав организации на МПЗ;
- правильности оценки приобретенных материальных ценностей и отражения их в учете и отчетности в соответствии с принятой учетной политикой и действующим законодательством;
- соответствия отнесения всех расходов и доходов, связанных с выбытием МПЗ, к отчетному периоду;
- порядка подготовки и проведения инвентаризации, отражения в учете и отчетности ее результатов;
- соблюдения требований по составлению первичных документов и регистров бухгалтерского учета;
- соответствия данных о расходе материалов по сводным ведомостям и материальным отчетам;
- тождественности данных аналитического, синтетического учета и отчетности;
- организации налогового учета по материальным ценностям, учета налога на добавленную стоимость;
- наличия нетипичных операций.

18.4. Методы проверки

Приступая к проверке МПЗ, аудитор должен определить необходимые процедуры (методы) проверки, наиболее соответствующие организационной структуре, технологическим процессам и т. п. аудируемого предприятия.

Методы проверки МПЗ включают различные способы и приемы фактического и документального контроля, аналитические процедуры. При аудите данного объекта можно выделить следующие направления.

1. Проведение обследования складского хозяйства и состояния складских помещений.
2. Изучение организации материальной ответственности и отчетности материально ответственных лиц.

3. Выявление порядка проведения инвентаризаций.
4. Анализ состава МПЗ на отчетную дату и их движения.
5. Проверку правильности оценки МПЗ.
6. Изучение состояния и организации синтетического и аналитического учета.

В результате выполнения данных процедур аудитор формирует мнение:

- 1) об уровне внутреннего контроля за сохранностью МПЗ;
- 2) полноте отражения — все ли МПЗ, принадлежащие предприятию, отражены в бухгалтерских записях и включены в бухгалтерскую отчетность;
- 3) наличии в учете операций с МПЗ без достаточных на то оснований;
- 4) соблюдении принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- 5) правильности отражения материальных ценностей на соответствующих счетах по результатам проведенной инвентаризации;
- 6) правильности оценки МПЗ в учете и отчетности.

Следующим шагом аудита является проверка правильности отражения в учете движения материальных ценностей, т. е. приходно-расходных операций. Нарушение порядка оприходования и списания материалов приводит к их хищению, созданию излишков сырья, из которых может быть изготовлена неучтенная продукция и реализована без отражения операций в учете, с целью сокрытия доходов от налогообложения и присвоения полученных средств.

При проверке правильности оприходования материальных ценностей выявляется наличие или отсутствие неучтенных излишков путем сопоставления данных приходных ордеров с данными сопроводительных документов поставщиков. Для этого используются счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и другие документы.

Проверяя реальность операций, устанавливается наличие договоров о поставке материалов, правильность их составления, сопоставляются данные документов об оплате поставщикам с данными документов на оприходование материальных ценностей.

Выясняется, нет ли материальных ценностей, принятых на ответственное хранение или в переработку в качестве давальческого сырья, которые должны учитываться отдельно от собственных производственных запасов.

Проверяя организацию бухгалтерского учета, аудитор может применить аналитические процедуры. Путем изучения и сопоставления данных первичных расчетно-платежных документов и учетных регистров устанавливается не только полнота оприходования МПЗ, но и правильность их классификации, обоснованность списания на нужды предприятия.

Правильность списания материальных ресурсов на производственные нужды по количеству и стоимости чаще всего проверяется путем сопоставления количества отпущенных материалов по нормам с выходом готовой продукции.

Приступая к проверке полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных ценностей, устанавливается соответствие итоговых сумм, отраженных в ведомостях учета материальных ценностей, данным других учетных регистров. При этом аудитор должен обратить внимание на реальность кредиторской задолженности поставщикам, с целью выявления неучтенных счетов поставщиков. В обязательный перечень процедур по аудиту МПЗ входит проверка отражения операций по заготовлению материалов на счетах бухгалтерского учета. Особое место здесь занимает документальный анализ движения материалов по неотфактурованным поставкам и находящимся в пути.

При наличии неотфактурованных поставок аудитор проверяет:

- соблюдение порядка составления приемных актов;
- правильность и полноту оприходования ценностей, поступивших без документов;
- правильность установления цен;
- правильность корректировок при поступлении встречных документов поставщика (для этого аудитору необходимо сверить записи в акте приемки с данными поступивших позже документов поставщиков).

Если у предприятия имеются материальные ценности в пути, т. е. оплаченные, но еще не прибывшие к концу месяца, то аудитору для подтверждения достоверности отражения в бухгалтерском учете и балансе стоимости таких ценностей целесообразно убедиться в том, что они впоследствии получены и оплачены или включены в состав кредиторской задолженности на дату составления баланса.

Аудитор должен выяснить, какой из двух возможных вариантов учета таких ценностей применяется предприятием. При первом варианте стоимость этих материалов отражается в конце каждого месяца записью:

Д-т счета «Заготовление и приобретение материалов».

К-т счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Аудитор проверяет наличие кредиторской задолженности по таким поставкам, поскольку в начале следующего месяца эта запись должна быть сторнирована. Оплаченные поставщикам суммы за неприбывший груз должны продолжать числиться в учете до прибытия груза как дебиторская задолженность.

При втором варианте такие записи делают в течение месяца на основании поступивших на предприятие расчетных документов поставщиков, независимо от фактического поступления материалов. На отдельные даты на счете «Заготовление и приобре-

тение материалов» может оставаться дебетовое сальдо, характеризующее стоимость оплаченных, но еще не прибывших к концу месяца грузов. В бухгалтерском балансе остаток этих ценностей, находящихся в пути, должен быть присоединен к статье баланса «Запасы».

Иногда в составе статьи «Материальные ценности в пути» предприятия отражают выявленные при приемке материалов недостатки, различные претензионные суммы по расчетам с поставщиками, дебиторские задолженности за оплаченные и долгое время не оприходованные ценности. Поэтому объектами обязательной проверки должны стать учетные записи по счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в части расчетов за оплаченные материальные ценности, находящиеся в пути, используя методы встречной проверки.

Проверка правильности оценки МПЗ при их оприходовании и списании в производство находится в зависимости от организации и постановки их аналитического и синтетического учета.

Поэтому внимание аудитора должно быть направлено на изучение информации по счетам материальных ценностей в разрезе субсчетов и по каждому наименованию в зависимости от потребительских признаков. Если документальный и фактический анализ показал, что на предприятии имеются материальные ценности, цена на которые в течение отчетного года снизилась, или они частично потеряли свое качество или морально устарели, то аудитором устанавливается порядок уточнения стоимости и ее отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Подтверждением изменения оценки отдельных запасов будут акты (ведомости) инвентаризации, протоколы инвентаризационной комиссии, сведения о рыночных ценах, создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Оценка МПЗ зависит от правильности отражения операций по их заготовлению на счетах бухгалтерского учета. Корреспонденция счетов должна соответствовать варианту учета, принятому учетной политикой, т. е. с использованием счетов 15 и 16 или без их использования.

Если материальные запасы учитываются по учетным ценам, то объектом контроля также будет являться распределение отклонений между этими ценами и фактической себестоимостью приобретенных материалов.

Финансовые показатели деятельности предприятия зависят от выбранного метода оценки запасов. Одной из проблем является определение правильности оценки МПЗ на конец отчетного периода, так как в течение года их приобретают по разным ценам. Конечную стоимость запасов можно регулировать при помощи использования специальных методов оценки. Способ проверки зависит от того, какой метод списания МПЗ применяется предприятием.

Аудитор должен убедиться в неизменности применения в течение года выбранных методов оценки по отношению к конкретным видам запасов, проверить правильность их применения, а также обоснованность и полезность для управления.

При ошибочном или умышленном завышении фактической себестоимости материалов искусственно увеличиваются затраты на производство готовой продукции, и снижается прибыль от ее продажи.

Для подтверждения обоснованного использования материальных ценностей как на производственные, так и другие цели, аудитору необходимо ознакомиться с особенностями технологического процесса и с порядком передачи (списания) МПЗ со склада.

Отпуск материалов и обоснованность их списания проверяется по данным соответствующих первичных документов (накладных, требований и накопительных ведомостей расхода материалов), сопоставляемым на основе расходных документов.

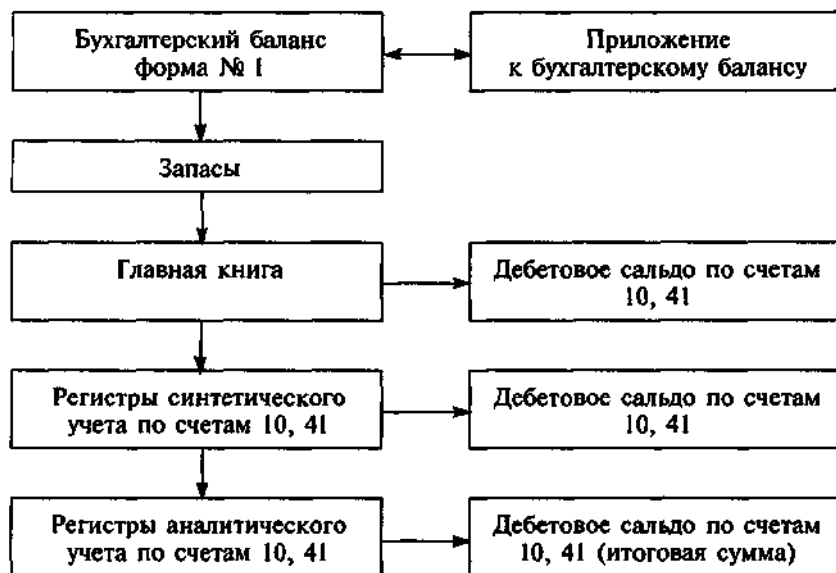
Правильность применяемых схем корреспонденции счетов по списанию МПЗ со склада устанавливается обычно выборочным методом, путем контроля записей в учетных регистрах по счетам 20, 25, 26, 91 и т. д., сопоставляя их с данными первичных расходных документов.

Организации в совокупности с материалами могут располагать товарами, предназначенными для продажи как в розницу, так и оптом. Если за проверяемый период осуществлялись такие операции, то аудитор должен исследовать правильность принятия этих товаров к учету по счету 41, расчет торговой наценки и порядок списания, если товар продавался в розницу. Объектом документального и фактического контроля будут приходно-расходные документы (акты о приемке товаров, товарные накладные, товарные отчеты, акты о порче товаров, списании товаров, журнал учета товаров на складе) и учетные регистры по счетам 41, 42, 50, 51, 90, 91, 68 и др.

Все операции по оприходованию и расходованию МПЗ классифицируются на типичные и нетипичные. В зависимости от такой классификации методы проверки носят сплошной или выборочный характер.

При проверке операций по приобретению и продаже МПЗ значительная часть этих операций должна быть проверена от общего к частному, т. е. от показателя в отчетности к первичному документу, а другая часть — от первичных документов к данным бухгалтерского учета. Путем сопоставления остатков, оборотов по счетам синтетического учета, субсчетов, аналитическим счетам достигается подтверждение тождества синтетического и аналитического учета по материальным запасам.

Сверка тождественности синтетического и аналитического учета представлена на схеме.



Проведя необходимые процедуры проверки МПЗ, аудитор должен убедиться в том, что вся необходимая существенная информация о материальных запасах раскрыта в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

К такой информации, в частности, относятся данные:

- о фактической себестоимости материальных ценностей, поступивших и списанных на нужды производства и другие цели;
- принятых способах оценки материальных ценностей и последовательности применения их в учетной политике за отчетный период;
- переоценке (уценке, дооценке) материальных ценностей;
- принятых на забалансовый учет МПЗ;
- формировании и использовании резерва под снижение стоимости МПЗ.

Проверка раскрытия существенной информации о МПЗ осуществляется аудитором путем изучения и анализа такой информации и ее сопоставления с полученными в ходе аудита доказательствами.

18.5. Типичные ошибки и нарушения в учете МПЗ

На основе полученных в ходе исследований доказательств аудитор должен проанализировать все отклонения и замечания, собранные за время проверки, с целью выявления всех наруше-

ний и несоответствий в методологии учета МПЗ нормативным актам.

Все нарушения должны быть систематизированы таким образом, чтобы определить их существенное влияние на достоверность аудируемого показателя, так как обнаруженные несоответствия оказывают воздействие на принятие аудитором решения относительно достоверности статьи по МПЗ в бухгалтерской отчетности.

При анализе ошибок нужно исходить из того, каким видом деятельности занимается организация, каким объемом материальных ценностей располагает, насколько технологичен процесс изготовления продукции.

К наиболее типичным ошибкам и нарушениям, возникающим при учете МПЗ, относят:

- отсутствие заключенных договоров о материальной ответственности с работниками складов;
- некорректное оформление первичных документов по приходу и расходу товарно-материальных ценностей;
- несоблюдение принятых в учетной политике способов списания МПЗ на производство продукции;
- несоответствие данных о МПЗ на складе данным бухгалтерского учета (излишки, недостача);
- включение МПЗ в состав имущества организации без достаточных оснований;
- нарушение принципа исчисления фактической себестоимости, связанного с изготовлением МПЗ;
- необоснованное списание материальных ценностей на потери;
- несоответствие условиям договора порядка отражения передачи материалов на переработку на сторону;
- наличие отрицательных переходящих остатков по видам материальных ценностей («красное» сальдо);
- непроведение или некачественное проведение инвентаризации;
- отсутствие аналитического учета движения МПЗ в бухгалтерии;
- неправильное отнесение материальных ценностей по направлениям затрат;
- нерегулярная сверка данных по движению материальных ценностей на складах и в бухгалтерии;
- различные арифметические ошибки.

18.6. Обобщение результатов проверки.

Рабочие документы аудитора

Завершая проверку, аудитор должен обобщить полученные результаты путем составления общего свода неоткорректированных искажений, нарушений и установить их влияние на достоверность аудируемого показателя, в частности МПЗ.

Все нарушения должны быть ранжированы относительно их существенности и несущественности и классифицированы по степени приоритетности или значимости.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации аудитора.

Рабочие документы являются основой для подтверждения объема и качества выполненной аудиторской проверки МПЗ и обоснованности сделанных выводов.

Наряду с общей необходимой информацией в рабочих документах детально фиксируются аудиторские процедуры и определяется количественное влияние обнаруженных ошибок и нарушений на показатели отчетности.

В рабочих документах аудитора описывается ход выполнения плана и программы аудита и причины отклонений. Программа может быть сужена или расширена в зависимости от оценки системы внутреннего контроля материальных ценностей.

Основанием для подтверждения или неподтверждения достоверности исследуемого сегмента будут выводы по результатам проведенной проверки.

Рабочие документы аудитора аккумулируют следующую информацию:

- насколько требования о состоянии производственных складских помещений и условиях хранения МПЗ соответствуют установленным нормам;
- порядок приема, хранения, отпуска материальных ценностей на производство и другие цели;
- порядок проведения инвентаризации, обобщение и отражение результатов сопоставления фактического наличия МПЗ с данными бухгалтерского учета;
- полноту отражения в учете обязательств по расчету с поставщиками;
- использование норм расхода сырья и материалов с целью выявления обоснованности сверхнормативных расходов;
- соответствие фактического расхода материальных ценностей выходу продукции;
- результаты анализа качественных характеристик поступающих сырья, материалов, товаров, подтверждающих факты использования некондиционных материальных ценностей, способствующих нарушению технологического режима и установленных норм (по необходимости);
- санкционирование должным образом расходов на нужды производства МПЗ и правильность отражения их в учете;
- контрольный обмер фактически выполненных работ для уточнения количества списанных материальных ценностей;
- соблюдение правил составления и оформления документов по движению МПЗ;
- соответствие отражения операций в документах установленным правилам;

- результаты встречной и взаимной проверки по поступившим и списанным МПЗ для подтверждения реальности выполненных операций с материальными ценностями;
- соответствие записей в регистрах бухгалтерского учета данным первичных документов;
- соответствие порядка формирования цен при приобретении материальных ценностей и их оценки при списании на производство утвержденной учетной политике;
- подтверждение тождественности показателя в бухгалтерской отчетности и Главной книге данным синтетического и аналитического учета.

Фрагменты некоторых форм рабочих документов

Таблица 30

Классификация информационного обеспечения аудируемого сегмента (МПЗ)

№ п/п	Хозяйственные операции			Нормативные акты				Комментарии
	Корреспондирующие счета	Наименование хозяйственных операций	Номер документа	Номер нормативного документа	Дата	Кто подтвердил	Наименование	

Таблица 31

Связь синтетического и аналитического учета

№ п/п	Наименование счета	Первичные и другие документы, являющиеся основанием для записи в регистрах	Регистры учета		Соответствие данных форме отчетности
			синтетического	аналитического	

Таблица 32

№ п/п	Счета учета материальных ценностей	Регистры применяемой формы учета для отражения операций с МПЗ	Соответствует Не соответствует	Причины несоответствия

Таблица 33

Схема соответствия аналитического и синтетического учета финансового результата от продаж

№ строки формы № 2	Номер и наименование счета	Регистр синтетического учета	Регистр аналитического учета	Первичный учетный документ

Таблица 34

Анализ хозяйственных операций с МПЗ

№ п/п	Содержание хозяйственных операций:	Корреспонденция счетов		Выводы (отклонения)
	— по циклу приобретения (заготовления) МПЗ; — циклу производства (производственное потребление МПЗ); — циклу продажи МПЗ	Д	К	

Обобщение результатов по проверке МПЗ может быть выполнено следующим образом (таблица 35).

Таблица 35

№ п/п	Виды выявленных нарушений по значимости	Влияние нарушений, искажений на достоверность информации, подтверждаемой формы отчетности	Выводы

Качественное оформление рабочих документов аудитора подтверждает квалифицированное проведение аудита МПЗ и помогает выразить обоснованное мнение по проверенному сегменту. Кроме того, рабочие документы способствуют внутрифирменному контролю за качеством выполненной работы в рамках поставленных вопросов в плане и программе аудиторской проверки.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите основные источники информации по проверке МПЗ.
2. Дайте характеристику нормативной базы по учету МПЗ.
3. Что представляет собой программа аудита МПЗ?
4. Какую роль играет оценка системы внутреннего контроля при аудите МПЗ?
5. Какая информация способствует принятию решения аудитором о достоверности исследуемого показателя?
6. Какое значение имеет документальный анализ материалов по неотфактурованным поставкам и находящимся в пути?
7. Назовите типичные ошибки и нарушения, возникающие в учете МПЗ.
8. Каково значение рабочих документов аудитора при составлении аудиторского заключения?

Глава 19.

Проверка расчетных операций при проведении аудита

19.1. Цель проверки и источники информации

Целью проверки расчетных операций при проведении аудита является выражение мнения о достоверности статей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций по расчетам законодательству Российской Федерации.

В финансовой (бухгалтерской) отчетности подлежат подтверждению соответствующие статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств.

Информация о расчетах может содержаться:

1) в Бухгалтерском балансе (форма № 1):

раздел 2:

— строка «Дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты, в том числе покупатели и заказчики»;

— строка «Дебиторская задолженность, платежи по которой

ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты, в том числе покупатели и заказчики»; раздел 5:

— строка «Кредиторская задолженность», в том числе: поставщики и подрядчики; задолженность перед государственными внебюджетными фондами; задолженность по налогам и сборам; прочие кредиторы;

2) Отчете о прибылях и убытках (форма № 2): раздел «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» — строка «Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте»;

— строка «Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности»;

3) Отчете об изменениях капитала (форма № 3) — раздел 2 «Резервы»;

4) Отчете о движении денежных средств (форма № 4): — строка «Средства, полученные от покупателей, заказчиков»; — строка «Средства, направленные на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов»; — строка «Средства, направленные на расчеты по налогам и сборам»; — строка «Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов»;

5) Приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5) — раздел «Дебиторская и кредиторская задолженность».

Исходя из цели аудита, аудитор должен выразить мнение о вышеперечисленных статьях отчетности в том случае, если они имеют существенное значение.

Для проверки расчетных операций используются как внешние, так и внутренние источники информации.

В качестве внешних источников информации могут быть использованы письма, сообщения третьих лиц (поставщиков и подрядчиков; покупателей и заказчиков; налоговых органов) о проведении расчетов с аудируемым предприятием; информация о курсах иностранных валют, установленных Центральным банком Российской Федерации.

В качестве внутренних источников информации могут быть использованы:

- учредительные документы;
- положения о филиале, представительстве, обособленном подразделении;
- договоры, заключенные с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками;
- приказы об учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения;
- первичные учетные документы, отражающие операции по расчетам;

- приказы о командировках работников;
- приказ об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать денежные средства под отчет;
- регистры синтетического и аналитического учета по счетам
- «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с покупателями и заказчиками», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», «Внутрихозяйственные расчеты», «Расчеты с бюджетом»;
- расчеты (декларации) по налогам и внебюджетным платежам;
- письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица.

19.2. Нормативное регулирование ведения учета расчетных операций

Для подтверждения достоверности статей финансовой (бухгалтерской) отчетности в части операций по расчетам аудитор должен обладать специальными знаниями в области законодательства, регулирующего операции по расчетам.

Такие предпосылки, как существование, полнота, стоимостная оценка, представление и раскрытие, следует проверять с точки зрения соблюдения норм законодательства в области бухгалтерского учета.

Основным нормативным документом, регулирующим ведение бухгалтерского учета, является Федеральный закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». В его развитие издан ряд нормативных документов по вопросам учета расчетных операций, в том числе Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утверждено приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н, и «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утверждено приказом Минфина России от 24.11.2003 № 105н.

Наличие прав и обязанностей в связи с осуществлением операций по расчетам следует проверять исходя из норм гражданского законодательства Российской Федерации.

Возникновение налоговых обязательств, обязательств по уплате внебюджетных платежей, порядок и сроки их погашения проверяются исходя из норм законодательства в области налогообложения. При этом аудитор должен обладать специальными знаниями в области таможенного и трудового законодательства.

19.3. План и программа проверки

При подготовке плана и программы проверки расчетов аудиторская организация должна основываться на предварительных знаниях о предприятии, а также на результатах проведенных аналитических процедур.

В общем плане проверки расчетных операций следует описать предполагаемый объем и порядок проведения проверки расчетных операций. Этот план должен служить руководством при разработке программы проверки расчетных операций.

Таблица 36

Примерная форма плана проверки расчетных операций

Планируемые виды работ	Период проверки	Исполнитель	Примечания
Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками			
Проверка расчетов с покупателями и заказчиками			
Проверка расчетов по претензиям			
Проверка расчетов с подотчетными лицами			
Проверка расчетов с дочерними обществами, по совместной деятельности			
Проверка расчетов с бюджетом по видам налогов и внебюджетных платежей. Проверка правомерности использования льгот по налогам и внебюджетным платежам			

Программа проверки расчетных операций является развитием плана проверки расчетных операций и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана проверки.

Таблица 37

Примерная форма программы проверки расчетов

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
1.	Расчеты с поставщиками и подрядчиками					
1.1.	Тожественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета					

Продолжение

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
1.2.	Оформление первичных учетных документов					
1.3.	Правильность и обоснованность отражения в бухгалтерском учете дебиторской и кредиторской задолженности и причины ее образования					
1.4.	Организация аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками					
1.5.	Правильность отражения в балансе остатков по счетам учета расчетов с поставщиками и подрядчиками					
1.6.	Своевременность проведения инвентаризации расчетов с поставщиками и подрядчиками и правильность отражения в учете ее результатов. Наличие актов сверки					
1.7.	Правильность учета НДС, оплаченного поставщикам и подрядчикам					
1.8.	Правомерность и соблюдение установленных сроков списания дебиторской и кредиторской задолженности на счет «Прочие доходы и расходы»					
1.9.	Правомерность списания расходов со счетов учета расчетов (отнесение на соответствующие счета бухгалтерского учета)					
1.10.	Правильность расчетов курсовых разниц по дебиторской и кредиторской задолженности и отражение их в учете					

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
1.11.	Своевременность отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с импортом продукции (работ, услуг)					
1.12.	Наличие контрактов на импорт продукции (работ, услуг), правильность их оформления					
1.13.	Полнота и своевременность исполнения контрактов по импорту продукции (работ, услуг)					
1.14.	Правильность определения балансовой стоимости имущества, приобретенного за валюту					
1.15.	Правильность осуществления расчетов по импортному контракту в зависимости от условий поставки					
1.16.	Обоснованность применения льгот по налогам и таможенным платежам при импорте продукции (работ, услуг)					
1.17.	Бартерные операции с иностранными контрагентами					
1.18.	Правильность списания на соответствующие счета бухгалтерского учета и распределение по назначению таможенных платежей (НДС, таможенной пошлины, таможенных сборов, акцизов)					
1.19.	Полнота и правильность удержания налога с доходов иностранных юридических лиц, а также НДС при реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации					

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
	иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговом органе					
2.	Расчеты с покупателями и заказчиками					
2.1.	Тождественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета					
2.2.	Оформление первичных учетных документов					
2.3.	Правильность и обоснованность отражения в бухгалтерском учете дебиторской и кредиторской задолженности. Причины ее образования					
2.4.	Организация аналитического учета расчетов с покупателями и заказчиками					
2.5.	Правильность отражения в балансе остатков по счетам учета расчетов с покупателями и заказчиками					
2.6.	Своевременность проведения инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками и правильность отражения в учете ее результатов. Наличие актов сверки					
2.7.	Правомерность и соблюдение установленных сроков списания дебиторской и кредиторской задолженности на счет «Прочие доходы и расходы». Случаи отпуска продукции получателям имеющим просроченную дебиторскую задолженность					

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
2.8.	Правильность расчетов курсовых разниц по дебиторской и кредиторской задолженности и отражение их в учете					
2.9.	Своевременность отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с экспортом продукции (работ, услуг)					
2.10.	Наличие контрактов на экспорт продукции (работ, услуг), правильность их оформления					
2.11.	Полнота и своевременность исполнения контрактов по экспорту продукции (работ, услуг)					
2.12.	Обоснованность применения льгот по налогам и таможенным платежам при экспорте продукции (работ, услуг)					
2.13.	Правильность определения момента перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженной на экспорт продукции (товаров) и риска ее случайной гибели от предприятия к покупателю, заказчику					
2.14.	Бартерные операции с иностранными контрагентами					
2.15.	Правильность списания на соответствующие счета бухгалтерского учета и распределение по назначению таможенных платежей (НДС, таможенной пошлины, таможенных сборов, акцизов)					

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
3.	Расчеты по претензиям					
3.1.	Претензионная работа по взысканию дебиторской задолженности и ее эффективность					
4.	Расчеты с подотчетными лицами					
4.1.	Тожественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета					
4.2.	Оформление первичных учетных документов по учету расчетов с подотчетными лицами					
4.3.	Правильность проведения инвентаризации расчетов с подотчетными лицами					
4.4.	Соответствие записей по выдаче, использованию и возврату подотчетных сумм данным соответствующего журнала-ордера или другого учетного регистра по счету расчетов с подотчетными лицами					
4.5.	Наличие фактов выдачи денежных средств под отчет при наличии остатка неизрасходованного предыдущего аванса, своевременность возврата неиспользованных подотчетных сумм					
4.6.	Соблюдение приказа об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать наличные деньги и наличную иностранную валюту под отчет					
4.7.	Соблюдение сроков, на которые выдаются авансы на операционно-хозяйственные расходы					

Продолжение

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
4.8.	Правильность списания операционно-хозяйственных расходов из подотчетных сумм на соответствующие счета бухгалтерского учета и оприходование приобретенных через подотчетных лиц материальных ценностей					
4.9.	Обоснованность принятия к вычету НДС по приобретенным материальным ценностям, оплаченным работам и услугам через подотчетных лиц					
4.10.	Правильность отнесения на соответствующие счета бухгалтерского учета расходов по командировкам, а также правильность учета для целей налогообложения нормируемых расходов, связанных с командировками					
4.11.	Правомерность включения в налогооблагаемый доход работников сумм, превышающих расходы в пределах установленных норм для целей налогообложения, а также расходов на личные нужды					
4.12.	Обоснованность принятия к вычету НДС по транспортным документам, счетам гостиниц, за пользование постельными принадлежностями					
4.13.	Правильность ведения раздельного учета расчетов с подотчетными лицами в валюте и в рублях					

Продолжение

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
4.14.	Правильность учета курсовых разниц по расчетам с подотчетными лицами в иностранной валюте					
4.15.	Правомерность получения в банке валюты на командировочные расходы через уполномоченные организации, своевременность и полнота ее оприходования и выдачи под отчет					
4.16.	Своевременность и полнота возврата неизрасходованной валюты в кассу организации и ее зачисление на соответствующий валютный счет					
5.	Расчеты с дочерними обществами, по совместной деятельности					
5.1.	Расчеты с дочерними обществами					
5.2.	Расчеты по совместной деятельности					
6.	Расчеты с бюджетом по видам налогов и внебюджетных платежей. Правомерность использования льгот по налогам и внебюджетным платежам					
6.1.	Расчеты с бюджетом по федеральным налогам					
6.2.	Расчеты с бюджетом по местным налогам					
6.3.	Расчеты по внебюджетным платежам					

19.4. Методы проверки расчетных взаимоотношений

Для обоснованного выражения своего мнения о достоверности показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности по расчетным операциям аудитор должен получить достаточные аудиторские доказательства на основе соответствующих процедур, таких как:

- детальная проверка верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам расчетов;
- аналитические процедуры;
- проверка средств внутреннего контроля.

При проведении проверки расчетных операций аудитору следует соблюдать рациональное соотношение между затратами на сбор аудиторских доказательств и полезностью извлекаемой информации. Тем не менее сложность и трудоемкость осуществления той или иной процедуры не могут считаться основанием для отказа от нее, если необходимость проведения данной процедуры обусловлена обстоятельствами проверки расчетных операций.

Наиболее распространенными способами получения аудиторских доказательств, которые аудитор использует при проверке операций по расчетам, являются:

- проверка арифметических расчетов аудируемого предприятия (пересчет);
- инвентаризация;
- проверка соблюдения правил учета отдельных расчетных операций;
- подтверждение;
- устный опрос персонала, руководства предприятия и независимой (третьей) стороны;
- проверка документов;
- прослеживание.

Для получения информации о реальности остатков на счетах расчетов аудитор должен получить подтверждение в письменной форме от независимой (третьей) стороны.

Результаты устных опросов записываются в виде протокола или краткого конспекта, в котором обязательно должны быть указаны фамилия того аудитора, который проводил опрос, а также фамилия, имя, отчество лица, которое было опрошено.

Степень доверия аудитора к внутренним документам аудируемого предприятия зависит от надежности средств внутреннего контроля за подготовкой и обработкой таких документов. Более убедительными, чем внутренние, являются внешние документы, подготовленные третьими лицами.

19.5. Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками

В целях проверки тождественности показателей финансовой ((бухгалтерской) отчетности и регистров бухгалтерского учета по расчетам с поставщиками и подрядчиками аудитор производит сравнение соответствующей строки бухгалтерского баланса, итоговых данных Главной книги по счету «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и учетного регистра «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

С целью формирования достаточных и уместных аудиторских доказательств правильности осуществления расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитор проверяет наличие и оформление договоров (купли-продажи, поставки продукции, на оказание услуг и выполнение работ), устанавливает их соответствие требованиям гражданского законодательства, выявляет договоры, которые могут быть расценены ничтожными (недействительными).

Основываясь на полученной в ходе изучения договоров информации, аудитор проверяет оформление первичных учетных документов (счетов, товарно-транспортных накладных, счетов-фактур, расчетно-платежных документов) на предмет наличия всех необходимых реквизитов, соответствия данным, указанным в договоре. В ходе проверки первичных учетных документов аудитор устанавливает наличие графика документооборота, его соблюдение, проверяет организацию хранения первичных документов, доступа к ним.

Для подтверждения реальности сформированной дебиторской и кредиторской задолженности аудитор выясняет, проводилась ли инвентаризация расчетов с поставщиками и подрядчиками, и в случае ее осуществления анализирует материалы по инвентаризации.

В случае если инвентаризация расчетов с поставщиками и подрядчиками не производилась, аудитор вправе произвести сплошную или выборочную инвентаризацию таких расчетов.

Исходя из своего профессионального суждения, а также информации, полученной по результатам проверки первичных учетных документов и инвентаризации, аудитор делает оценку состояния внутреннего контроля за расчетами с поставщиками и подрядчиками.

Для подтверждения сальдо по расчетам с поставщиками и подрядчиками аудитор выясняет наличие сомнительных долгов. Устанавливает используемый аудируемым предприятием вариант списания сомнительных долгов (непосредственно на финансовые результаты или за счет созданного резерва по сомнительным долгам), проверяет документальное оформление и своевременность списания сомнительных долгов.

На основании информации о поставщиках и подрядчиках, собранной в ходе аудита, аудитор устанавливает реальность погашения ими просроченной дебиторской задолженности, наличие неподтвержденной документально задолженности, а также задолженности, нереальной для взыскания.

В последнем случае аудитор устанавливает наличие документального подтверждения нереальности к взысканию задолженности (решение суда о неплатежеспособности поставщика (подрядчика), выписка из Единого государственного реестра о ликвидации поставщика (подрядчика)). При формировании задолженности, нереальной для взыскания по причине неплатежеспособности поставщика (подрядчика), и ее списании на финансовые результаты аудитор убеждается, что эта задолженность отражена за бухгалтерским балансом аудируемого предприятия и подлежит учету в течение пяти лет с момента ее списания.

При выявлении задолженности с истекшим сроком исковой давности аудитор проверяет момент возникновения срока исковой давности, устанавливает наличие обстоятельств, которые ведут к приостановлению и прерыванию срока исковой давности, подтверждает правильность документального оформления и своевременность списания такой задолженности на финансовые результаты.

Для подтверждения стоимостной оценки обязательств, возникших при проведении расчетов с поставщиками и подрядчиками, аудитор устанавливает правомерность и своевременность отражения в учете прекращения этих обязательств, в том числе:

- денежной формой расчетов (безналичная, наличная формы). В данном случае аудитор проверяет правильность оформления платежных документов (платежные поручения, выписки банка, расходные кассовые ордера, квитанции к приходным кассовым ордерам), выявляет соответствие данных платежных документов данным, отраженным в регистрах бухгалтерского учета по счетам «Расчетный счет» и «Касса».
- неденежными формами расчетов (зачет взаимных требований, выдача векселя, бартер, уступка права требования и т. д.).

При прекращении обязательств путем:

- зачета взаимных требований аудитор устанавливает, каким образом прекращено обязательство — в одностороннем или в двухстороннем порядке. Проверяет наличие акта сверки расчетов, правильность оформления документа о проведении взаимозачета, своевременность отражения погашения задолженности в бухгалтерском учете;
- выдачи аудируемым предприятием векселя аудитор устанавливает соблюдение формы векселя и правильность оформления акта приемки-передачи векселя. В случае если аудируемое предприятие выдает собственные векселя, аудитор анализирует дан-

ные в разрезе поставщиков и подрядчиков, которым выданы векселя, и сроков их оплаты. По данным бухгалтерского учета аудитор определяет правильность учета процента по векселю, уплаченного за отсрочку платежа;

- бартера (договора мены) аудитор анализирует основные условия договора мены (переход права собственности, равноценность товаров, подлежащих обмену), проверяет правильность оценки материальных ценностей, оприходованных аудируемым предприятием в результате обмена, отражение в учете разницы между ценой, указанной в договоре мены, и балансовой стоимостью переданных материальных ценностей.

При наличии авансов выданных аудитор устанавливает своевременность их отражения в учете, зачета аванса при получении материальных ценностей (работ, услуг), отсутствие перекрытия задолженности одного поставщика (подрядчика) авансами, выданными другому поставщику (подрядчику).

При заключении аудируемым предприятием с поставщиками (подрядчиками) — резидентами договоров купли-продажи, поставки продукции и т. д., сумма оплаты в которых указана в иностранной валюте (условных единицах), аудитор устанавливает правильность расчетов суммовых разниц по дебиторской и кредиторской задолженности и их отражения в учете. Для этого аудитор методом пересчета производит расчет суммовых разниц, проверяет правильность отражения в учете положительных и отрицательных суммовых разниц.

При наличии расчетов с поставщиками (подрядчиками) — нерезидентами аудитор производит проверку правильности:

1. Расчета курсовых разниц по дебиторской и кредиторской задолженности и отражения их в учете.
2. Осуществления расчетов по импортному контракту в зависимости от условий поставки.

Для этого аудитор, исходя из положений контракта, определяет условия поставки товара, которые включают в себя, в частности, содержание, объем и характер транспортных операций (погрузку на транспортное средство, доставку до основного перевозчика); срок и периоды поставки; страхование перевозки; выгрузку на склад покупателя и т. п.

3. Списания на соответствующие счета бухгалтерского учета и распределение по назначению таможенных платежей (НДС, таможенной пошлины, таможенных сборов, акцизов).

Используя один из элементов предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности — существование — аудитор устанавливает полноту регистрации в учете хозяйственных операций по поступлению от поставщиков и подрядчиков материальных ценностей (работ, услуг). В данном случае аудитор должен убедиться, что:

- документы, подтверждающие поступление материальных ценностей (работ, услуг), отражены в учете в полном объеме;

- данные, отраженные в принятых к учету документах, соответствуют данным, указанным в регистрах синтетического и аналитического учета;

- документ принят к учету единожды.

Одновременно с проверкой полноты отражения в учете хозяйственных операций по поступлению материальных ценностей (работ, услуг) аудитор устанавливает правильность учета НДС, оплаченного поставщикам и подрядчикам. В данном случае аудитор проверяет соответствие суммы НДС, указанной в счетах, счетах-фактурах, выставленных поставщиками и подрядчиками, и суммы НДС, отраженной в регистре бухгалтерского учета по счету «НДС по приобретенным ценностям».

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения отражаются в рабочих документах аудитора.

19.6. Проверка расчетов с покупателями и заказчиками

В целях проверки тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета по расчетам с покупателями и заказчиками аудитор производит сравнение соответствующей строки бухгалтерского баланса, итоговых данных Главной книги по счету «Расчеты с покупателями и заказчиками» и учетного регистра «Расчеты с покупателями и заказчиками».

С целью формирования достаточных и уместных аудиторских доказательств правильности осуществления расчетов с покупателями и заказчиками аудитор проверяет наличие и оформление договоров (купли-продажи, поставки продукции, на оказание услуг и выполненных работ), устанавливает их соответствие требованиям гражданского законодательства, выявляет договоры, которые могут быть расценены ничтожными (недействительными). В ходе изучения основных положений договоров купли-продажи аудитор выясняет момент перехода права собственности на реализованную продукцию (в момент отгрузки или в момент оплаты продукции).

Основываясь на полученной в ходе изучения договоров информации, аудитор проверяет оформление первичных учетных документов (счетов, товарно-транспортных накладных, счетов-фактур, расчетно-платежных документов) на предмет наличия всех необходимых реквизитов, соответствия данным, указанным в договоре. В ходе проверки первичных учетных документов аудитор устанавливает существование графика документооборота, его соблюдение, проверяет организацию хранения первичных документов и доступа к ним.

Для подтверждения реальности сформированной дебитор-

ской и кредиторской задолженности аудитор выясняет, проводилась ли инвентаризация расчетов с покупателями и заказчиками, и в случае ее осуществления анализирует материалы по инвентаризации.

В случае если инвентаризация расчетов с покупателями и заказчиками не производилась, аудитор вправе произвести сплошную или выборочную инвентаризацию таких расчетов.

Исходя из своего профессионального суждения, а также информации, полученной по результатам проверки первичных учетных документов и инвентаризации, аудитор дает оценку состояния внутреннего контроля за расчетами с покупателями и заказчиками.

Для подтверждения сальдо по расчетам с покупателями и заказчиками аудитор выясняет наличие сомнительных долгов. Устанавливает используемый аудируемым предприятием вариант списания сомнительных долгов (непосредственно на финансовые результаты или за счет созданного резерва по сомнительным долгам), проверяет документальное оформление и своевременность списания сомнительных долгов.

На основании информации о покупателях и заказчиках, собранной в ходе аудита, аудитор устанавливает реальность погашения ими просроченной дебиторской задолженности, документально не подтвержденной или нереальной для взыскания задолженности.

Аудитор устанавливает наличие документального подтверждения нереальности к взысканию задолженности (решение суда о неплатежеспособности покупателя (заказчика), выписка из Единого государственного реестра о ликвидации покупателя (заказчика)). При формировании задолженности, нереальной для взыскания по причине неплатежеспособности покупателя (заказчика), и ее списании на финансовые результаты аудитор убеждается, что эта задолженность отражена за бухгалтерским балансом аудируемого предприятия и подлежит учету в течение пяти лет с момента ее списания.

При выявлении задолженности с истекшим сроком исковой давности аудитор проверяет момент возникновения срока исковой давности, устанавливает наличие обстоятельств, которые ведут к приостановлению и прерыванию срока исковой давности, подтверждает правильность документального оформления и своевременность списания такой задолженности на финансовые результаты.

Для подтверждения стоимостной оценки обязательств, возникших при проведении расчетов с покупателями и заказчиками, аудитор устанавливает правомерность и своевременность отражения в учете прекращения этих обязательств, в том числе:

- денежной формой расчетов (безналичная, наличная формы).

В данном случае аудитор проверяет правильность оформления платежных документов (платежные поручения, выписки

банка, приходные кассовые ордера), выявляет соответствие данных платежных документов данным, отраженным в регистрах бухгалтерского учета по счетам «Расчетный счет» и «Касса»;

- неденежными формами расчетов (зачет взаимных требований, получение векселя, бартер, уступка права требования и т. д.).

При прекращении обязательств путем:

- зачета взаимных требований аудитор устанавливает, каким образом прекращено обязательство — в одностороннем или в двухстороннем порядке, проверяет наличие акта сверки расчетов, правильность оформления документа о проведении взаимозачета, своевременность отражения погашения задолженности в бухгалтерском учете;

- получения аудируемым предприятием векселя аудитор устанавливает соблюдение формы векселя, правильность оформления акта приемки-передачи векселя, анализирует данные аналитического учета по покупателям и заказчикам, задолженность которых обеспечена векселем. Анализ данных производится по следующим направлениям:

- срок оплаты векселя (срок не наступил, срок истек, но денежные средства не поступили);

- векселя, учтенные (дисконтированные) в банках.

По данным бухгалтерского учета аудитор определяет правильность учета процента по полученному векселю;

- бартера (договора мены) аудитор анализирует основные условия договора мены (переход права собственности, равноценность товаров, подлежащих обмену), проверяет правильность оценки материальных ценностей, оприходованных аудируемой организацией в результате обмена, отражения в учете разницы между ценой, указанной в договоре мены, и балансовой стоимостью переданных материальных ценностей.

При наличии авансов полученных аудитор устанавливает своевременность их отражения в учете, зачета аванса при реализации покупателю (заказчику) продукции (работ, услуг), включения в налоговую базу по НДС.

При заключении аудируемым предприятием с покупателями (заказчиками) — резидентами договоров купли-продажи, поставки продукции и т.д., сумма оплаты в которых указана в иностранной валюте (условных единицах), аудитор устанавливает правильность расчетов суммовых разниц по дебиторской и кредиторской задолженности и отражения их в учете. Для этого аудитор методом пересчета производит расчет суммовых разниц, проверяет правильность отражения в учете положительных и отрицательных суммовых разниц.

При наличии расчетов с покупателями (заказчиками) — нерезидентами аудитор устанавливает полноту и своевременность исполнения контрактов по экспорту продукции (работ, услуг), отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с экс-

портом продукции (работ, услуг), производит проверку правильности расчетов курсовых разниц по дебиторской и кредиторской задолженности и отражения их в учете, правомерности применения льгот по налогам и таможенным платежам при экспорте продукции (работ, услуг), правильности списания на соответствующие счета бухгалтерского учета и распределения по назначению таможенных платежей (НДС, таможенной пошлины, таможенных сборов, акцизов).

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения отражаются в рабочих документах аудитора.

19.7. Проверка расчетов по претензиям

Расчеты по претензиям, предъявленным контрагентам, отражаются по счету «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчету «Расчеты по претензиям».

В ходе проверки расчетов по претензиям аудитор устанавливает:

- обоснованность, своевременность и правильность оформления предприятием документов по предъявленным контрагентам претензиям;

- полноту и правильность отражения в учете расчетов по претензиям;

- реальность числящейся в учете дебиторской задолженности по претензиям.

Для этого, исходя из принципа существенности, аудитор анализирует причины возникновения претензий, сроки возникновения дебиторской задолженности (просроченные, непросроченные), выявляет предъявленные и признанные должниками претензии.

Для подтверждения сальдо по счету учета расчетов по претензиям аудитор убеждается, что в составе отраженной по данному счету дебиторской задолженности не числятся суммы по претензиям:

- предъявленным с нарушением сроков, установленных договором;
- с истекшим сроком исковой давности;
- не подтвержденным документально.

На основе профессионального суждения и информации, полученной в ходе проверки, аудитор делает вывод об эффективности ведения предприятием претензионной работы по взысканию дебиторской задолженности.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения отражаются в рабочих документах аудитора.

19.8. Проверка расчетов с подотчетными лицами

При небольшом количестве операций по расчетам с подотчетными лицами аудитор может использовать сплошной метод проверки.

При проверке правильности оформления первичных учетных документов по учету расчетов с подотчетными лицами аудитор устанавливает наличие:

- типовых форм первичных документов, утвержденных в установленном порядке (авансовые отчеты, командировочные удостоверения);
- всех необходимых реквизитов в первичных документах;
- оправдательных документов, правильность их оформления, соответствие данным авансового отчета (товарные чеки, квитанции к приходным кассовым ордерам, талоны, акты выполненных работ, проездные документы, документы о найме жилого помещения и т. д.).

При проверке авансовых отчетов аудитор устанавливает соблюдение предельного размера расчетов наличными денежными средствами, осуществляемых от имени предприятия.

Для подтверждения реальности сформированной в учете задолженности по расчетам с подотчетными лицами аудитор выясняет, проводилась ли инвентаризация расчетов с подотчетными лицами, и в случае ее осуществления анализирует материалы по инвентаризации.

В случае если инвентаризация расчетов с подотчетными лицами не производилась, аудитор вправе произвести сплошную или выборочную инвентаризацию таких расчетов.

Для оценки системы внутреннего контроля за расчетами с подотчетными лицами аудитор устанавливает:

- наличие и соблюдение приказа об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать денежные средства под отчет;
- соблюдение сроков, на которые выдаются авансы на операционно-хозяйственные расходы;
- факты выдачи денежных средств под отчет при наличии остатка неизрасходованного ранее выданного аванса;
- своевременность возврата неиспользованных подотчетных сумм.

Исходя из своего профессионального суждения, а также информации, полученной по результатам проверки, аудитор производит оценку эффективности внутреннего контроля за операциями с подотчетными лицами.

В процессе проведения проверки расчетов с подотчетными лицами аудитор устанавливает правильность:

1) списания операционно-хозяйственных расходов из подотчетных сумм на соответствующие счета бухгалтерского учета

и оприходования приобретенных через подотчетных лиц материальных ценностей.

Источником информации в данном случае являются учетные регистры по счетам учета затрат на производство продукции (работ, услуг), материальных ценностей;

2) принятия к вычету НДС по приобретенным материальным ценностям, оплаченным работам и услугам через подотчетных лиц.

Аудитор убеждается в выполнении всех установленных налоговым законодательством условий для вычета НДС, а именно: оприходование в учете приобретенных материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг), использование приобретенных материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг) для производственных целей, уплата суммы НДС, наличие соответствующим образом оформленных счетов-фактур;

3) отнесения на соответствующие счета бухгалтерского учета расходов по командировкам, а также учета для целей налогообложения нормируемых расходов, связанных с командировками.

Для этого аудитор подтверждает правильность определения срока командировки, размера суточных в пределах установленных норм и сверх норм, методом пересчета производит расчет сверхнормативных расходов и убеждается, что они не отнесены к расходам, уменьшающим доходы для целей налогообложения, выявляет произведенные во время командировки расходы, которые не носят производственный характер, и устанавливает, что они не отнесены к расходам, уменьшающим доходы для целей налогообложения.

При осуществлении командировок за границу Российской Федерации аудитор устанавливает наличие копий виз и заграничного паспорта командированного работника с отметками контрольно-пропускного пункта, производит счетную проверку курсовых разниц по расчетам с подотчетными лицами в иностранной валюте. В ходе проверки аудитор убеждается в правильности ведения раздельного учета расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте и в рублях;

4) включения в доход работника, подлежащий налогообложению, сумм, превышающих расходы в пределах установленных норм для целей налогообложения, а также расходов на личные нужды.

Методом пересчета аудитор производит расчет сверхнормативных расходов, связанных с командировкой, и по данным налоговой карточки по учету доходов и налога на доходы физических лиц — форма № 1-НДФЛ — устанавливает включение таких расходов в доход работника, подлежащий налогообложению налогом на доходы физических лиц.

По данным оправдательных документов (счета гостиниц,

счета по услугам связи) аудитор выявляет расходы на личные нужды работника и убеждается, что такие расходы включены в доход работника, подлежащий налогообложению;

5) принятия к вычету НДС по транспортным документам, счетам гостиниц за пользование постельными принадлежностями.

В этом случае аудитор убеждается в том, что в оправдательных документах, таких как проездные билеты, счета гостиниц, квитанции по оплате постельных принадлежностей, сумма НДС выделена отдельной строкой.

Выявленные при проверке расчетов с подотчетными лицами несоответствия и отклонения отражаются в рабочих документах аудитора.

19.9. Проверка расчетов с дочерними обществами, по совместной деятельности

Проверка расчетов с дочерними обществами

Наличие у предприятия дочерних обществ аудитор устанавливает посредством изучения учредительных документов, реестров акционеров, проверки операций и сальдо по счету «Финансовые вложения».

При наличии у предприятия дочерних обществ и расчетов между ними аудитор производит проверку и анализ отраженных операций по расчетам с дочерними обществами с тем, чтобы убедиться, что существенные операции такого рода надлежащим образом санкционированы и отражены в бухгалтерском учете и отчетности. При этом аудитор стремится достичь приемлемой уверенности в том, что в ходе проверки расчетов будут выявлены и проанализированы неотраженные операции с дочерними обществами, которые могут иметь существенное значение с точки зрения достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия.

Для подтверждения полноты и стоимостной оценки обязательств, вытекающих из расчетов с дочерними обществами, аудитор следует:

- проанализировать наиболее крупные сделки на предмет выявления их подлинных условий и финансовых аспектов;
- провести необходимые исследования в отношении дочерних обществ аудируемого лица;
- запросить подтверждения у независимых источников;
- обсудить с руководством аудируемого предприятия цели и условия операций, по которым у аудитора возникли вопросы;
- получить от дочерних обществ подтверждения относительно целей, условий и денежных сумм операций.

Проверка расчетов по совместной деятельности

При проверке полноты и правильности учета расчетов по договору простого товарищества (совместная деятельность) аудитор устанавливает:

1) наличие и правильность оформления договора простого товарищества.

Правильность оформления договора простого товарищества аудитор определяет исходя из требований гражданского законодательства (гл. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации). В ходе изучения основных положений договора простого товарищества аудитор устанавливает наличие общей цели и необходимость ее достижения, определяет вклады участников, выявляет условия, которые, согласно гражданскому законодательству, признаются ничтожными;

2) правильность распределения общих расходов и убытков товарищей.

Исходя из принципа существенности проверке подлежат:

— расходы и убытки, связанные с содержанием имущества, находящегося в общей долевой собственности товарищей;

— расходы и убытки, связанные с содержанием иного общего имущества товарищей;

— иные расходы и убытки, связанные с ведением совместной деятельности;

3) правильность распределения продукции и прибыли между участниками договора простого товарищества.

В ходе проверки аудитор исходит из того, что прибыль, полученная от совместной деятельности, может распределяться либо по общим правилам — пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело, либо на основе иных пропорций, установленных договором простого товарищества или иным соглашением.

После проверки правильности распределения прибыли (убытка) между участниками договора простого товарищества аудитор убеждается, что прибыль, причитающаяся к получению (убыток, подлежащий погашению), отражены на счетах бухгалтерского учета соответствующим образом.

Проверка внутрифирменных расчетов

Наличие у предприятия филиалов, представительств, обособленных подразделений аудитор устанавливает посредством изучения учредительных документов и иных организационно-распорядительных документов, содержащих информацию о создании обособленных подразделений.

При наличии у предприятия филиалов, представительств, обособленных подразделений аудитор изучает положение о филиале, представительстве, обособленном подразделении, выяс-

няет, имеется ли у филиала, представительства, обособленного подразделения отдельный баланс и расчетный счет.

Если филиал, представительство, обособленное подразделение не выделены на отдельный баланс, то аудитор устанавливает эффективность системы документооборота между ними и головной организацией посредством проверки:

- соблюдения сроков, закрепленных в учетной политике и установленных для передачи всех оформляемых филиалом, представительством, обособленным подразделением первичных учетных документов;
- правильности оформления реестра передачи первичных учетных документов от филиала, представительства, обособленного подразделения головной организации.

Исходя из принципа существенности, аудитор убеждается в отражении результатов совершенных филиалом, представительством, обособленным подразделением финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете головной организации.

Если филиал, представительство, обособленное подразделение выделены на отдельный баланс, то аудитор, основываясь на данных учетного регистра по счету «Внутрихозяйственные расчеты», производит проверку:

1) расчетов по выделенному имуществу.

Руководствуясь принципом существенности, аудитор устанавливает правильность:

— отражения в учете и документального оформления операций по передаче имущества (основных средств, полуфабрикатов, готовой продукции) головной организацией филиалу, представительству, обособленному подразделению;

— отражения в учете и документального оформления операций по оприходованию имущества (основных средств, полуфабрикатов, готовой продукции) филиалом, представительством, обособленным подразделением;

— начисления филиалом, представительством, обособленным подразделением амортизации по объектам основных средств, переданным головной организацией;

2) расчетов по текущим операциям.

В этом случае проверке подлежат расчеты по текущим операциям между головной организацией и филиалами, представительствами, обособленными подразделениями. При наличии у головной организации нескольких филиалов, представительств, обособленных подразделений аудитор устанавливает правильность расчетов между последними.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения отражаются в рабочих документах аудитора.

19.10. Проверка расчетов с бюджетом

по видам налогов и внебюджетных платежей.

Проверка правомерности использования льгот

по налогам и внебюджетным платежам

Объектом проверки расчетов с бюджетом по видам налогов и внебюджетных платежей являются:

1) федеральные налоги и сборы (налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на прибыль, налог на добычу полезных ископаемых, налог на операции с ценными бумагами, таможенная пошлина и т. д.);

2) местные налоги (налог на рекламу, земельный налог, налог на имущество и т. д.).

Основываясь на положениях налогового законодательства, аудитор устанавливает:

- правильность формирования налоговой базы по налогу и внебюджетным платежам;
- правильность распределения суммы налога по обособленным подразделениям;
- правильность расчета и своевременность уплаты авансовых платежей по налогу и внебюджетным платежам;
- соответствие суммы начисленного налога, внебюджетных платежей по расчету (налоговой декларации) данным бухгалтерского учета и отчетности;
- соблюдение сроков представления расчета (налоговой декларации) и уплаты налога и внебюджетных платежей;
- правильность заполнения строк расчета (налоговой декларации);
- правильность применения ставок по налогу и внебюджетным платежам;
- соответствие задолженности по уплате налога, внебюджетных платежей на конец отчетного периода, отраженной в учете, данным налогового органа.

Аудитор вправе производить дополнительные аудиторские процедуры исходя из специфики проверяемого налога и сбора.

Для подтверждения правомерности использования аудируемым предприятием льгот по налогам и внебюджетным платежам аудитор проверяет:

- статус налогоплательщика;
- возможность применения льготы по налогу и внебюджетным платежам;
- правильность использования льготы по налогу и внебюджетным платежам.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения отражаются в рабочих документах аудитора.

19.11. Проверка и подтверждение отчетных показателей о состоянии расчетных отношений

В целях проверки и подтверждения краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности, сформированной по результатам расчетов с покупателями и заказчиками (раздел 2 бухгалтерского баланса, приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5), аудитор устанавливает наличие актов сверки с покупателями и заказчиками. При отсутствии актов сверки аудитор направляет письменный запрос покупателям и заказчикам о подтверждении числящейся за ними задолженности.

В случае выявления расхождений между данными предприятия и данными, представленными покупателями (заказчиками), аудитор устанавливает причину таких расхождений. Вывод о реальности отраженной в бухгалтерской отчетности краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности аудитор приводит в рабочих документах.

Аналогичный подход применяется при проверке и подтверждении кредиторской задолженности, сформированной по результатам расчетов с поставщиками и подрядчиками, государственными внебюджетными фондами, бюджетом (раздел 5 бухгалтерского баланса, приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5).

19.12. Типичные ошибки и нарушения в учете расчетных операций

Типичными ошибками и нарушениями в учете расчетов являются следующие.

1. *С поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками:*
 - нарушения, допущенные при оформлении первичных документов;
 - отсутствие графиков документооборота;
 - несвоевременная регистрация документов в учетных регистрах;
 - нарушения сроков хранения документации в архиве;
 - перекрытие задолженности одного контрагента авансами, выданными другому контрагенту;
 - несвоевременное списание задолженности с истекшим сроком исковой давности;
 - счетные (арифметические) ошибки при исчислении курсовых разниц;
 - при расчетах с поставщиками и подрядчиками суммовые разницы отражаются на счетах учета прочих доходов и расходов, а не на счетах учета запасов и затрат;

- списание безнадежного долга на счет прочих доходов и расходов при наличии образованного ранее резерва по сомнительным юлгам;
- неправомерное признание задолженности безнадежной и ее включение в состав внереализационных расходов или списание с резерва по сомнительным долгам;
- отсутствие аналитического учета в разрезе поставщиков по выданным авансам, векселям и др.;
- отсутствие аналитического учета в разрезе покупателей (заказчиков) по авансам, полученным векселям и др.;
- акты сверки расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками подписаны неуполномоченным лицом (например, главным бухгалтером);
- отсутствуют доказательства получения другой стороной (поставщиком, подрядчиком, покупателем, заказчиком) акта сверки расчетов, если зачет взаимных требований производится в одностороннем порядке;
- при прекращении обязательств путем выдачи (получения) векселя в акте приемки-передачи векселя не указано основание;
- нарушение методологии учета (неверно составленные корреспонденции счетов).

2. По претензиям:

- несвоевременное предъявление претензий контрагентам;
- учет нереальных сумм.

3. С подотчетными лицами:

- отсутствие документов, регламентирующих порядок выдачи и возврата подотчетных сумм;
- отсутствие товарного чека при приобретении материальных ценностей за наличный расчет;
- нарушение предельного размера расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами;
- выдача денежных сумм под отчет работникам, не отчитавшимся либо отчитавшимся не в полной мере за ранее выданный аванс;
- отсутствие аналитического учета по счету «Расчеты с подотчетными лицами»;
- нарушение методологии учета (неверно составленные корреспонденции счетов).

4. С дочерними обществами, по совместной деятельности:

- нарушения, связанные с отражением в учете участником договора простого товарищества доходов, подлежащих к получению, и убытка, подлежащего погашению;
- начисление НДС при передаче имущества головной организацией филиалу, представительству, обособленному подразделению;
- начисление филиалом, представительством, обособленным подразделением амортизации по объектам основных средств, переданных головной организацией и бывшим у нее в эксплуата-

тации, иным методом, чем применяемым ранее головной организацией.

5. С бюджетом:

- применение неверной ставки налога;
- неправильное определение налогооблагаемой базы;
- неправомерное применение льготы по налогу;
- нарушения, связанные с учетом пеней и штрафов, подлежащих уплате за ненадлежащее выполнение обязательств перед бюджетом.

19.13. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Аудитор должен составлять рабочие документы о проведенных аудиторских процедурах в отношении расчетов в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора по ним. В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов аудитор может использовать типовые формы документации:

- стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов;
- бланки;
- вопросники;
- типовые письма;
- обращения и т. п.

Для повышения эффективности аудита аудитор вправе использовать в ходе проверки расчетов графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом.

К такой документации относятся аналитические данные об объеме расчетов с конкретными поставщиками (подрядчиками), покупателями (заказчиками), о динамике изменения расчетных операций по сравнению с предшествующими периодами. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом. Подготовленная аудируемым лицом документация является частью рабочих документов аудитора.

В состав рабочей документации при проверке расчетов обычно включают:

- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ хозяйственных операций по расчетам и остатков по счетам расчетов бухгалтерского учета;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений п/или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
- копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертами и третьим лицам (поставщикам и подрядчикам; покупателям и заказчикам; налоговым органам) и полученных от них;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенных до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшихся с ними, включая выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам проверки расчетов, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе проверки расчетов, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского включения.

Выявленные нарушения могут быть обобщены аудитором для их общей оценки.

Приблизительная форма обобщения результатов проверки расчетов приведена в таблице 24, параграф 15.5.

Вопросы и задания для самопроверки

1. В чем состоит цель проверки расчетных операций при проведении аудита?
2. Назовите источники информации, используемые при проверке расчетных операций.

3. Опишите систему нормативного регулирования ведения учета расчетных операций.
4. Назовите объекты проверки расчетных операций.
5. Укажите аналитические процедуры, выполняемые аудитором при проверке расчетных операций:
 - с поставщиками и подрядчиками;
 - покупателями и заказчиками;
 - по претензиям;
 - с подотчетными лицами;
 - с дочерними обществами, по совместной деятельности;
 - с бюджетом.
6. Перечислите методы проверки расчетных операций.
7. Определите основные особенности проведения проверки расчетных операций:
 - с поставщиками и подрядчиками;
 - покупателями и заказчиками;
 - по претензиям;
 - с подотчетными лицами;
 - с дочерними обществами, по совместной деятельности;
 - с бюджетом.
8. Опишите процедуру проверки и подтверждения отчетных показателей о состоянии расчетных отношений организации.
9. Перечислите типичные ошибки и нарушения при учете расчетных операций:
 - с поставщиками и подрядчиками;
 - покупателями и заказчиками;
 - по претензиям;
 - с подотчетными лицами;
 - с дочерними обществами, по совместной деятельности;
 - с бюджетом.
10. Перечислите обязательные требования, предъявляемые к форме и содержанию рабочих документов аудитора при проверке расчетных операций.

Глава 20.

Проверка кредитных операций и займов при проведении аудита

20.1. Цели проверки и источники информации

Целью проверки кредитных операций и займов является сбор достаточных аудиторских доказательств для формирования мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности по разделу расчетов по кредитным операциям и займам

и установления соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения по этим операциям нормативным документам, действующим в Российской Федерации.

Аудитор должен определить основные направления проверки, чтобы с достаточной глубиной выполнить аудиторские процедуры, позволяющие ему высказать мнение о достоверности аудируемого показателя в отчетности.

Для достижения цели аудиторской проверки учета кредитов и займов необходимо проверить:

- правильность оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета операций по получению и возврату кредитов банков;
- соответствие отраженных на счетах операций выполненным действиям с заемными средствами;
- реальность и документированность кредитов и займов;
- обоснованность получения кредитов и займов (источники получения заемных средств);
- правильность оценки и связанных с ней обязательств;
- целевое использование заемных средств, полноту и своевременность их погашения (на какие цели использованы заемные средства, как погашается задолженность по кредитам и займам, наличие просроченных задолженностей);
- правильность определения сумм процентов за пользование кредитами банков и их отнесения за счет соответствующих источников;
- порядок проведения инвентаризации расчетов по кредитам и займам.

Раскрытие информации в рамках поставленных вопросов опирается на соответствующие источники, с помощью которых аудитор может получить ответ о предмете проверки.

Источниками информации по данному объекту проверки служат:

- нормативные документы по учету и использованию заемных средств;
- положение по учетной политике и приложения к ней;
- бухгалтерская отчетность;
- бухгалтерские регистры синтетического и аналитического учета;
- кредитные договоры, дополнительные соглашения к кредитным договорам об изменении процентных ставок по кредиту, сроков возврата кредита, других условий кредитных договоров;
- договоры займа;
- договоры долевого участия;
- программы и сметы целевого финансирования;
- договоры поставки продукции (работ, услуг);
- первичные документы по оформлению операций с заемными средствами;
- налоговые расчеты.

Подбирая информационную базу, аудитор должен установить, насколько многочисленны операции с заемными средствами для данной организации. Если объем таких операций значителен, то аудитору необходимо детально исследовать все аспекты, связанные с их учетом и использованием.

В учетной политике организации согласно требованиям, отраженным в п. 32 ПБУ 15/01, необходимо раскрыть следующие данные:

- о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную;
- составе и порядке списания дополнительных затрат по займам;
- выборе способов начисления и распределения причитающихся расходов по заемным обязательствам.

Бухгалтерские регистры по учету заемных средств могут быть различными. Это зависит от применяемых форм и способов ведения бухгалтерского учета в организации, а также от видов заемных средств. Но в любом случае аудитор должен проанализировать регистры синтетического и аналитического учета (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по счетам 66, 67, 86, 91 и др., используя рабочий план счетов организации, Главную книгу, сальдовые ведомости.

Информация по кредитам и заемным средствам содержится в бухгалтерской отчетности организации: форме № 1 «Бухгалтерский баланс» — в 4 и 5-м разделах пассива баланса сгруппированы показатели о долгосрочных и краткосрочных обязательствах; в форме № 4 «Отчет о движении денежных средств»; форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»; пояснительной записке к балансу.

В бухгалтерской отчетности организации должна отражаться информация:

- о наличии и изменении величины задолженности по основным видам займов, кредитов;
- величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;
- сроках погашения основных видов займов, кредитов, других заемных обязательств;
- суммах затрат по займам и кредитам, включенных в операционные расходы и в стоимость инвестиционных активов;
- величине средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении).

Первичные документы, которыми оформляются кредитные операции и операции по займам, зависят от видов заемных обязательств. Формы применяемых первичных документов должны содержать все необходимые реквизиты. К таким документам относятся:

- накладные, счета-фактуры, акты сверки расчетов;
- протоколы о зачете взаимных требований;
- бухгалтерские справки;

- акты инвентаризации расчетов и векселей, копии платежных документов.

Аудитор обращает внимание на применение типовых форм первичной учетной документации для отражения операций с заемными средствами, их соответствие унифицированным формам первичной учетной документации.

20.2. Нормативная база

Нормативная база — это нормативные документы, регулирующие процедуры по учету и использованию кредитных и заемных средств и налогообложению данных хозяйственных операций.

Основными нормативными документами, используемыми при аудиторской проверке учета кредитов и займов, являются:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Регулирует порядок заключения и исполнения кредитных договоров и договоров займа.

2. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Устанавливает основные требования к ведению бухгалтерского учета, а именно:

— порядок составления первичных документов (по унифицированным формам, а если таких форм нет — с указанием обязательных реквизитов), регистров бухгалтерского учета, сроки их хранения;

— порядок оценки обязательств;

— необходимость проведения инвентаризации, порядок отражения в учете ее результатов.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н. Определяет, что обязательства для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении. Записи и бухгалтерском учете по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции. Бухгалтерский учет обязательств допускается вести в суммах, округленных до целых рублей.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации, глава 25, и Методические рекомендации по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации. Содержат указания по формированию в составе внебюджетных расходов процентов по долговым обязательствам.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика

организации» ПБУ 1/98. Регулирует порядок формирования учетной политики — внутреннего документа организации.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000. Утверждено Приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н. Дается понятие курсовой разницы, определен порядок пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости обязательств в рубли.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н. Регламентированы вопросы формирования расходов организации в целях бухгалтерского учета, в первую очередь определено, что не могут признаваться доходами организации поступления от других юридических и физических лиц в виде погашения кредита.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01. Утверждено Приказом Минфина России от 02.08.2001 № 60н. Определены четкие правила учета займов и кредитов, а также затрат, связанных с их получением и обслуживанием (включая использование векселей и облигаций).

9. Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Учет финансовых вложений“» ПБУ 19/02. Определены правила учета финансовых вложений, в том числе по предоставленным другим организациям займам.

10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утверждены Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н. Определяют порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Предусматривают различные варианты учета кредитных и заемных средств и причитающихся по ним процентов.

11. Письмо Минфина России от 31.10.1994 № 142 «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги». Раскрыт порядок отражения в учете операций с векселями, применяемыми при расчетах организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги.

12. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Утверждено Минфином СССР 29.07.1983 № 105 по согласованию с ЦСУ СССР. Устанавливает общий порядок работы с первичными документами (составление, принятие к учету, исправление ошибок, хранение, сдача в архив) и учетными регистрами. Сохраняется понятие графика документооборота, который регламентирует движение первичных документов в организации.

13. Письмо Минфина России от 24.07.1992 №59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях». Для организаций, применяющих журнально-ордерную форму учета, приводится перечень регистров (для промышленности, строительства, науки, снабжения и сбыта) и указания по их применению. При этом организациям разрешено приспособлять регистры учета к специфике своей деятельности при условии соблюдения методологических принципов, установленных Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Организации, применяющие программы автоматизации бухгалтерского учета, должны приводить регистры в соответствие с принципами, установленными Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации и Планом счетов.

14. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина России от 13.06.1995 №49. Содержат общие указания по организации, проведению и оформлению результатов инвентаризации, а также специальный раздел об инвентаризации обязательств.

Нормативная база уточняется и расширяется в зависимости от принадлежности аудируемого объекта к конкретной отрасли, видов деятельности и применяемой системы налогообложения.

20.3. План и программа проверки

Для организации проведения аудита и определения необходимого бюджета времени аудитору необходимо разработать план и программу проверки. План проверки включает следующие показатели: период проведения проверки, исполнители проверки, планируемый аудиторский риск, планируемый уровень существенности, планируемые виды работ. На основе плана проверки осуществляется разработка программы аудита. В ней содержится перечень источников аудиторских доказательств, определяется порядок проведения тестов системы внутреннего контроля и аудиторских процедур. В программе аудита необходимо предусмотреть проведение аналитических процедур, учесть степень автоматизации обработки учетной информации, определить приемы и методы проверки.

Особое место в программе занимает:

- выделение трех взаимосвязанных аспектов аудита кредитных операций и займов — учетного, налогового и управленческого;
- планирование проверки кредитных операций и займов;
- процедуры, которые бы подтверждали надежность системы внутреннего контроля за правильностью оформления и учета кредитных операций и займов: обязательность тестирования системы внутреннего контроля, которое либо может быть первым

этапом аудиторской проверки, либо проводится на этапе планирования и подготовки аудита.

Выводы аудитора, документально подтвержденные и отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления отчета и основанием для формирования объективного мнения аудитора. Содержание аудиторских процедур, примерный перечень вопросов о состоянии системы внутреннего контроля, используемые документы, выводы аудитора приведены в таблице 38.

Таблица 38

№ п/п	Перечень аудиторских процедур или содержание вопроса	Формируемая рабочая документация	Примечание
1.	Анализ учетной политики, распоряжительных документов и определение влияния системы внутреннего контроля на организацию учета кредитных операций и займов	Аналитический обзор	
2.	Проверка документального оформления и учета кредитных операций и займов	Аналитическая таблица	
3.	Проверка соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам	Аналитическая таблица	
4.	Проверка соответствия данных бухгалтерской отчетности данным регистров бухгалтерского учета	Аналитическая таблица	
5.	Проверка правильности расчета и отражения курсовых разниц по кредитам и займам в иностранной валюте	Аналитическая таблица	
6.	Проверка целевого использования кредитов и займов в иностранной валюте	Аналитическая таблица	
7.	Проверка правильности расчета и отнесение на расходы процентов по срочным и просроченным кредитам	Аналитическая таблица	
8.	Проверка операций по передачи заемщику вещей по договору займа	Аналитический обзор	

№ п/п	Перечень аудиторских процедур или содержание вопроса	Формируемая рабочая документация	Примечание
9.	Проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризации	Аналитическая таблица	
10.	Обобщение результатов проверки	Аналитическая таблица	
11.	Архивирование рабочих документов, подготовка и печать рабочего отчета	Рабочий отчет	

В целях разработки эффективного подхода к аудиту заемных средств на стадии планирования аудитор должен оценить систему внутреннего контроля. Эта оценка подтверждается или корректируется при проведении аудиторских процедур по существу.

Для определения критериев оценки результатов на стадии планирования, характера и объема проводимых аудиторских процедур при составлении программы аудита заемных средств необходимо установить уровень существенности и приемлемый аудиторский риск по аудируемому разделу.

Под уровнем существенности понимается предельное значение ошибки показателя в бухгалтерской (финансовой) отчетности, способное повлиять на мнение аудитора относительно достоверности и полноты информации, а также на форму и содержание аудиторского заключения.

Уровень существенности определяет степень аудиторского риска. Эти два компонента позволяют выявить объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур по кредитам и займам и уточнить аудиторский риск.

Система внутреннего контроля заемных средств изучается аудитором прежде всего с позиции внутреннего контроля.

Аудитор должен получить ответы на следующие вопросы:

- подтверждается ли первичными документами начисление процентов по полученным кредитам и займам;
- подтверждается ли законность отнесения на расходы начисленных и уплаченных процентов по полученным кредитам и займам;
- оформляются ли надлежащим образом пролонгированные кредиты и займы;
- какова регулярность проведения инвентаризаций и сопоставляются ли полученные результаты с данными бухгалтерского учета.

Для подтверждения первичной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета на основе полученной информации аудитор может использовать заранее разработанные тесты (вопросники), по результатам которых уточняется оценка надежности систем и сравнивается с первоначальной, полученной на стадии планирования.

Таблица 39

Тестовые вопросы для проведения первичной оценки системы внутреннего контроля при планировании аудита кредитов и займов

№ п/п	Разделы тестирования	Ответ (баллы)
1.	Общие организационные аспекты	
1.1.	Разработана и утверждена схема общей организационной структуры фирмы с указанием управленческих связей и подчиненности подразделений	
1.2.	Разработаны и утверждены схемы организационной структуры отдельных подразделений с указанием должностных лиц и подчиненности	
1.3.	Разработан и утвержден график документооборота с указанием сроков обработки и контроля документов, взаимосвязи между подразделениями и конкретными ответственными исполнителями	
1.4.	Программное обеспечение, используемое для ведения бухгалтерского учета, соответствует установленным требованиям. Система защиты от несанкционированного доступа посредством кодов и паролей предусмотрена	
2.	Распределение функций и ответственности	
2.1.	Разработаны и утверждены должностные инструкции для бухгалтерии и службы внутреннего контроля	
2.2.	Установлен круг лиц, уполномоченных контролировать операции по получению и реструктуризации кредитов, по начислению процентов	
2.3.	Перечень должностных обязанностей и ответственности доведен до сведения каждого исполнителя	

Продолжение

№ п/п	Разделы тестирования	Ответ (баллы)
3.	Внутренний контроль	
3.1.	Уполномоченными сотрудниками бухгалтерии осуществляется последующий контроль правильности отражения в бухгалтерском учете операций по кредитам и займам, совершенных в предыдущем месяце, и наличия первичных документов	
3.2.	Процедуры внутреннего контроля за проведением и отражением в бухгалтерском учете кредитных операций осуществляются по направлениям: — контроль полноты отражения операций в учете и соблюдение графика документооборота; — контроль соблюдения установленного порядка проведения операций по кредитам и займам и отражения их в учете; — контроль правильности составления бухгалтерских проводок и своевременности отражения операций по кредитам и займам на счетах бухгалтерского учета; — арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей; — контроль правильности оформления первичных документов	
3.3.	Функционирует служба внутреннего контроля: круг полномочий, предоставленных сотрудникам службы внутреннего контроля, и периодичность проводимых проверок позволяют эффективно осуществлять контрольную функцию за проведением и отражением в учете операций по кредитам и займам	
3.4.	Результаты проверок тщательно документируются	
4.	Кадровая политика	
4.1.	Система приема на работу обеспечивает необходимую квалификацию и честность персонала	

№ п/п	Разделы тестирования	Ответ (баллы)
4.2.	Сотрудники периодически проходят повышение квалификации с учетом специфики занимаемой должности	
5.	Право доступа и сохранность документации	
5.1.	Определен круг лиц, имеющих право доступа к документации по кредитам и займам	
5.2.	Порядок хранения бухгалтерских документов соответствует требованиям законодательства Российской Федерации	

Общий итог оценки подводится по всем разделам. Ориентируясь на рекомендуемые параметры оценки надежности системы внутреннего контроля и сумму баллов, полученную по итогам тестирования, оценка может быть определена как «низкая», «средняя» или «высокая».

Оценка слабых мест системы внутреннего контроля помогает определить основные направления аудиторской проверки, т. е. сформулировать программу аудита заемных средств, включающую перечень конкретных аудиторских процедур, позволяющих получить необходимые аудиторские доказательства для обоснования достоверности или недостоверности данных по кредитам и займам. Кроме того, способствует уточнению выборки и позиций для проведения аудита заемных средств в соответствии с оценкой степени надежности системы внутреннего контроля и оказывает влияние на выбор методов проверки.

Программа аудита заемных средств имеет структуру по направлениям проверки, идентичную структуре, изложенной в таблице 26, параграф 16.3.

В программе сосредотачиваются области аудита заемных средств с повышенным внутренним риском, т. е. области, которые являются ключевыми по риску документального оформления. Это позволяет аудитору оптимизировать процедуры по сбору аудиторских доказательств.

Программа аудиторской проверки кредитных операций и операций по займам служит подробной инструкцией проверяющим, в процессе выполнения которой аудитор должен рассмотреть:

- 1) полноту отражения в отчетности заемных средств;
- 2) документальное подтверждение прав на полученные и используемые заемные средства;

3) правильность формирования расходов по оплачиваемым процентам и отражение их в учете и отчетности в соответствии с принятой учетной политикой и действующим законодательством;

4) соответствие отнесения всех расходов, связанных с получением и использованием заемных средств, к отчетному периоду;

5) порядок подготовки и проведения инвентаризации, отражение в учете и отчетности ее результатов;

6) соблюдение требований по составлению первичных документов и регистров бухгалтерского учета;

7) тождественность данных аналитического, синтетического учета и отчетности;

8) проверку организации налогового учета по заемным средствам, учета налога на прибыль;

9) выявление нетипичных операций.

При проверке операций по кредитам и займам могут использоваться тесты, разрабатываемые аудиторской организацией.

Таблица 40

Пример тестов для проверки кредитов и займов

Вопрос	Ответ
Организован ли отдельный синтетический и аналитический учет в организации	
Все ли операции по кредитам оформлены договорами	
Все ли операции по займам оформлены договорами	
Проводятся ли инвентаризации кредитов и займов	
Создается ли для проведения инвентаризации комиссия	
Участвуют ли в проведении инвентаризации представители общественности	
Осуществляется ли контроль за операциями по кредитам и займам со стороны руководства организации	
Правильно ли начисляются проценты по кредитам и займам	
Погашаются ли в срок задолженности по кредитам и займам	
Правильно ли оформлены договоры кредита и займа	
Составлены ли бухгалтерские справки по начислению процентов	

В процессе осуществления проверки и в зависимости от условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа может пересматриваться. План и программа проверки должны быть оформлены документально.

20.4. Проверка кредитных отношений предприятия

Аудиторские организации самостоятельно разрабатывают методики и порядок изучения и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. В процессе аудита кредитов используются следующие приемы контроля: проверка документов, прослеживание операций, пересчет сумм начисленных процентов, аналитические процедуры и т. п.

Аудиторы в первую очередь должны проверить соответствие информации по кредитам, отраженной в бухгалтерской отчетности, данным Главной книги по соответствующим счетам.

В ходе аудита проверяется соблюдение учетного принципа непротиворечивости информации, т. е. сальдо и обороты по счетам синтетического учета должны совпадать с сальдо и оборотами по счетам аналитического учета по видам кредитов, по кредиторам и отдельным кредитам и в полном объеме должны быть перенесены из регистров бухгалтерского учета в Главную книгу и бухгалтерскую отчетность.

Анализируя договоры, аудитор устанавливает, предусматриваются ли в них:

- цель кредитования;
- сроки выдачи и возврата кредита;
- порядок и условия выдачи и погашения кредита;
- формы обеспечения обязательств;
- процентные ставки, порядок и сроки уплаты процентов;
- обязательства, права и ответственность сторон по выдаче и погашению кредита;
- перечень документов и периодичность их представления банку;
- другие условия.

Для установления целевого использования кредитных средств аудиторы должны сравнить объект кредитования, зафиксированный в кредитном договоре, и фактические направления перечисления средств, подтверждаемые договорами поставки, накладными, платежными поручениями, приходными ордерами и др. При этом номенклатура материальных ценностей, цены, объемы выполненных работ, сроки поставки и оплаты во всех указанных документах должны совпадать.

Сравниваются суммы и даты, указанные в кредитном договоре и в выписках банка с расчетного или ссудного счетов для подтверждения своевременности выдачи кредита. Оценивается правильность отражения операций по получению кредитов на

счетах бухгалтерского учета, а также организация аналитическую учета таких операций (по видам кредитов, банкам и отдельным кредитным договорам).

Для проверки своевременности возврата кредитов банков, по данным кредитных договоров и выписок с расчетного счета составляется аналитическая таблица, в которой отражаются даты и суммы получения и погашения кредитов, а также возникшие отклонения (таблица 41).

Таблица 41

Получен кредит		Погашен кредит		Отклонения (сумма)	Причины отклонения
Дата	Сумма	Дата	Сумма		

Проверяются суммы задолженности по кредитам по балансу на каждую отчетную дату с данными аналитического учета. Причем следует обратить внимание, что задолженность по кредитам должна отражаться с учетом начисленных, но не выплаченных процентов на конкретную отчетную дату.

При изучении кредитного договора на получение валютного кредита обращается внимание на структуру договора, которая содержит развернутые данные о валютном кредите:

- общий объем кредита и объем каждого транша;
- график получения кредита с поквартальной разбивкой;
- размер процентной ставки по кредиту;
- целевое назначение кредита;
- комиссионные сборы, связанные с привлечением кредита;
- график платежей по погашению задолженности с поквартальной разбивкой;
- налоги;
- проценты по просроченным платежам в счет погашения кредита;
- гарантийные обязательства;
- порядок разрешения споров.

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по кредитам, полученным в иностранной валюте, аналогичен порядку отражения операций по рублевым кредитам. Но при проверке таких кредитов аудитор должен учитывать особенности их получения, поскольку они относятся к валютным операциям. В частности то, что поступление валютных средств от нерезидентов в виде привлеченных кредитов не подлежит обязательной продаже. При этом необходимо проверить правильность определения и отражения курсовых разниц по кредитам, полученным в валюте.

Порядок их исчисления регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000.

При выяснении источников списания процентов за пользование кредитами банков аудиторы должны учитывать направления использования кредитов: на закупку сырья, материалов и товаров или на приобретение основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг и других внеоборотных активов. Аудитор проверяет, на каких счетах отражались или за счет каких источников покрывались суммы процентов за пользование кредитами — за счет финансовых результатов или за счет других источников.

При проверке уплаты процентов может быть выявлено, что они включены в себестоимость. В целом это не исказит финансовый результат, однако может привести к отступлению от методологии, что, в свою очередь, исказит структуру формирования прибыли, отраженной в отчете о прибылях и убытках, а в случае существенности таких сумм — показатели статьи «Проценты уплаченные».

Для выявления этого вида нарушений и получения достаточных аудиторских доказательств целесообразно использовать такие методы, как проверка документов и арифметических расчетов суммы процентов за кредит. Правильность начисленных процентов за пользование кредитами банков подтверждается по результатам их арифметического контроля. В качестве источников информации следует использовать кредитные договоры, регистры аналитического учета и бухгалтерские справки по расчетам и отражению процентов.

Нарушения принципов оценки, которые могут быть выявлены аудитором, происходят, когда в стоимость приобретения внеоборотных активов включаются проценты за кредиты, полученные на финансирование капитальных вложений, после принятия этих объектов к учету.

Аудитору следует знать, что начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по кредитным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта, включаются в фактические затраты таких основных средств и их первоначальную стоимость и затраты по полученным займам и кредитам, связанным с формированием инвестиционного актива, по которым амортизация не начисляется, в стоимость такого актива не включаются, а относятся на текущие расходы организации.

Следует проверить, чтобы включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива было произведено только при наличии следующих условий:

- возникновение расходов по приобретению и (или) строительству инвестиционного актива;
- фактическое начало работ;
- наличие фактических затрат по кредитам.

Проверяется, включены ли затраты по кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива до первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса, так как после указанной даты затраты по займам и кредитам относятся на текущие расходы.

Если же инвестиционный актив начал эксплуатироваться до ввода в эксплуатацию, то согласно п. 31 ПБУ 15/01 указанные затраты должны быть включены в состав текущих расходов начиная с месяца, следующего за месяцем эксплуатации.

В процессе создания инвестиционных активов могут возникнуть ситуации, при которых происходят снижение цен на строительные материалы и оборудование, задержка выполнения отдельных видов работ субподрядными организациями и другие причины. При этом организация временно свободные средства может использовать в качестве долгосрочных или краткосрочных вложений и получать доход. Поэтому аудитор проверяет, уменьшил ли данный доход величину затрат, связанных с финансированием инвестиционного актива, и подтверждено ли соответствующим расчетом уменьшение затрат по займам на величину дохода фактического наличия указанного дохода.

Кроме того, необходимо проверить, не было ли прекращения работ, связанных со строительством инвестиционного актива, в течение срока, превышающего три месяца, так как в этом случае включение затрат по полученным займам и кредитам, использованным для формирования указанного актива, будет относиться на текущие расходы. При этом не считается прекращением работ по формированию инвестиционного актива период, в котором осуществляется дополнительное согласование возникших в процессе строительства актива технических или организационных вопросов.

В случае когда организации приобретают инвестиционный актив за счет кредитных средств, полученных на цели, не связанные с его приобретением, аудитор должен проверить, чтобы сумма процентов за использование указанных кредитных средств включалась в первоначальную стоимость объекта по средневзвешенной ставке. В этом случае аудитору необходимо проверить правильность определения средневзвешенной суммы займов и кредитов, не погашенных в течение отчетного периода, которая определяется путем суммирования остатков непогашенных займов и кредитов на первое число каждого календарного месяца отчетного периода и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде.

Аудиторы часто сталкиваются с тем, что не корректируется прибыль для целей налогообложения на сумму процентов за кредиты, связанных с текущей деятельностью, сверх учетной ставки Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на три пункта. Нарушением являются случаи, когда проценты относятся сверх установленной ставки на себестоимость, если кредиты получены в иностранной валюте, а также отсутствуют корректировки по тем же основаниям, если кредитным договором предусмотрено изменение учетной ставки.

Аудитор может выявить факты, когда за счет собственных источников списаны:

- проценты за кредит, превышающие учетную ставку Центрального банка Российской Федерации в случае ее снижения (если договором не предусмотрено изменение процентов);
- проценты сверх учетной ставки, увеличенной на три пункта, по кредитам, полученным на текущую деятельность, и проценты по превышению установленной ставки по валютным кредитам.

Таким образом, проверяя кредитные договоры, аудитор должен обратить внимание:

- на размер ставки процентов по кредиту;
- как соотносится ставка процентов по кредитному договору со ставкой рефинансирования Центрального банка Российской Федерации;
- предусмотрено ли изменение ставки процентов по кредитному договору в зависимости от изменения ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. Это особенно важно, потому что вновь устанавливаемая ставка по кредитам Центрального банка Российской Федерации распространяется на вновь заключаемые и пролонгируемые договоры, а также на ранее заключенные договоры, в которых предусмотрено изменение учетной ставки. Данное правило не распространяется на кредиты, полученные на финансирование капитальных вложений.

На практике встречаются ситуации, когда организации при снижении учетной ставки Центрального банка Российской Федерации ниже ставки процентов по кредитному договору сумму процентов, превышающую вновь установленную ставку Центрального банка Российской Федерации, относят за счет собственных источников, списывая указанные проценты за счет собственных источников. При этом организация нарушает принципы формирования финансовых результатов своей деятельности.

При наличии пролонгированных кредитов должно быть высказано мнение о возможности их своевременного погашения и размерах убытков организации в связи с переносом сроков погашения кредитов.

Аудитор проверяет, имеются ли просроченные задолженности по кредитам, устанавливает причины несвоевременного возврата, и какие меры принимаются для их погашения. При нали-

мни просроченной задолженности необходимо определить, как повышались процентные ставки за кредиты, так как это имеет отрицательное влияние на доходы организации.

Аудитору необходимо обратить внимание на вопросы обеспечения кредита. Основными видами кредитного обеспечения являются гарантия, поручительство, залог товаров, ценных бумаг и другого имущества. Необходимо проверить реальность договора о залоге, насколько конкретизированы в нем предметы залога.

Аудитор проверяет правильность применения Плана счетов по видам кредитов, как организован синтетический и аналитический учет по этим счетам, соответствуют ли данные аналитического учета данным синтетического учета, Главной книге, соответствуют ли остатки в этих регистрах остаткам на соответствующих счетах в балансе организации.

Организацию аналитического учета проверяют по видам кредитов и по каждому договору.

В практике предоставления банками кредитов нередко встречаются такие операции, как дисконтирование векселей, т. е. получение в банке ссуды под вексель, выданный ссудополучателем третьим лицом.

Аудиторы проверяют, учитываются ли на счете «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные» в соответствии с Планом счетов (Инструкцией по применению Плана счетов) и Письмом Минфина России от 31.10.1994 № 142 переданные банку векселя в обеспечение ссуды у векселедержателя.

Аудитор должен проверить:

- указывается ли в аналитическом учете банк, которому переданы векселя в залог;
- закрывается ли операция дисконтирования векселей на основании извещения банка об оплате данного векселя;
- отражается ли на забалансовом счете «Обеспечения обязательств и платежей выданные» передача банку векселя в обеспечение ссуды.

Заемщик довольно часто несет дополнительные расходы при получении кредита. К числу таких расходов относятся:

- юридические и консультационные услуги;
- осуществление копировально-множительных работ;
- оплата налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством);
- проведение экспертиз;
- услуги связи;
- другие затраты, непосредственно связанные с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств.

Поэтому аудиторы проверяют отражение в учете заемщиком дополнительных затрат, связанных с получением кредитов, которое может производиться двумя способами. При первом спо-

собе они относятся в состав операционных расходов в том отчетном периоде, в котором были произведены. При втором способе дополнительные затраты могут предварительно учитываться как дебиторская задолженность с последующим отнесением их в состав операционных расходов в течение срока погашения указанных выше заемных обязательств.

В ходе проверки организации синтетического и аналитического учета кредитов сопоставляются суммы задолженности по всем соответствующим договорам и сальдо по соответствующим субсчетам счетов «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», также сравниваются корреспонденции счетов.

20.5. Проверка долгосрочных и краткосрочных займов

Кроме кредитов банков организации используют другие возможности привлечения заемных средств путем получения займов от заимодавцев — не банков, реализации ценных бумаг, выдачи векселей.

Приступая к проверке заемных средств, аудитор должен подобрать необходимые процедуры (методы) проверки, наиболее соответствующие организационной структуре, технологическим процессам и т. п. аудируемого предприятия.

Результат этих процедур будет влиять на формирование мнения аудитора:

1) об уровне внутреннего контроля за правильностью отражения в бухгалтерском учете операций по заемным средствам;

2) полноте отражения;

3) наличии в учете операций с заемными средствами без достаточных на то оснований. Например, организация включает в свой баланс заемные средства, которые фактически являются авансовыми платежами за поставляемую продукцию. Такие ошибки приводят к завышению показателей отчетности и искажению налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость;

4) соблюдении принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Ошибки могут быть связаны с неправильным распределением операций по отчетным периодам. Так, на практике имеет место отражение в учете процентов за пользование заемными средствами в момент оплаты, а не в момент начисления;

5) правильности отражения заемных средств на соответствующих счетах по результатам проведенной инвентаризации.

Эти операции выявляются путем изучения задолженности на основе сверки записей в регистрах бухгалтерского учета с данными предъявленных договоров, денежных документов и сверкой с лицами, предоставившими заемные средства;

6) правильности оценки заемных средств в учете и отчетности.

В учете начисленные, но не оплаченные проценты отражаются на отдельных субсчетах. Неправильная или неточная информация о задолженности по заемным средствам искажает бухгалтерскую отчетность.

В ходе проверки займов аудиторам предстоит установить: правильно ли оформлены договоры займа; своевременно ли погашалась основная сумма долга и проценты по займам; правильно ли отражались в учете операции по полученным займам, включая начисление и перечисление процентов; достоверность аналитического и синтетического учета расчетов по займам.

При изучении договоров займа аудиторам следует обратить внимание на наличие в них указаний на срок возврата займа, его форму, наличие залога, размеры процентов и порядок их уплаты.

При изучении договора займа с физическим лицом проверяется, заверен ли договор нотариально. Необходимо проверить законность и обоснованность полученных займов.

Если у аудитора возникнут сомнения в реальности такого договора, то в этом случае целесообразно сделать запрос в организацию, предоставившую заем, с целью подтверждения задолженности по выданному займу, согласования суммы долга и сроков погашения. Если выяснится, что у организации, предоставившей заем, данная сумма в учете не числится, то после сверки расчетов у организации, получившей заем, она должна быть отражена как выручка с начислением всех необходимых налогов.

В ходе проверки организации синтетического и аналитического учета займов сопоставляются суммы задолженности по всем соответствующим договорам займа и сальдо по соответствующим субсчетам счетов «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», также сравниваются корреспонденции счетов.

Проверяется соблюдение учетного принципа непротиворечивости информации, т. е. сальдо и обороты по счетам синтетического учета должны совпадать с сальдо и оборотами по счетам аналитического учета по видам кредитов и займов, по кредиторам и отдельным кредитам и в полном объеме должны быть перенесены из регистров бухгалтерского учета в Главную книгу и бухгалтерскую отчетность.

В ходе аудита проверяется соответствие данных журнала-ордера № 4 данным за отчетный период по форме № 5 приложения к балансу; сальдо по счетам 58, 66, 67 в Главной книге, соответствующим статьям баланса.

На практике имеют место случаи, когда в организациях допускаются ошибки в оценке имущества, приобретаемого за счет заемных средств.

Некоторые договоры займа содержат оговорки, касающиеся невыполнения обязательств, в результате которых может произойти ускорение права заимодавца на оплату из-за предшествующей неуплаты по обязательствам или нарушения других договоренностей. Нарушения соглашений или условий обычно влекут за собой требование к заемщику классифицировать долговое обязательство как краткосрочное, если от этого требования не откажется кредитор. Аудитор должен проверять, соответствуют ли такие договоры действовавшим в течение истекшего года и на 1-е число нового года.

На практике встречаются случаи, когда по условиям договора (особенно долгосрочного) предприятие получает деньги, а по истечении определенного времени возвращает заем имуществом или ценными бумагами, что без изменения условий договора не допускается. Поэтому аудитор уточняет, в какой форме был взят заем — в форме денег или вещи.

При проверке операций погашения займов внимание уделяется погашению займов путем реализации ценных бумаг по ценам, превышающим их номинальную стоимость, а также проверке учета займа под выданный вексель; отражению в учете курсовых разниц по предоставленным валютным займам и займов по направлениям их использования.

Аудитор устанавливает правильность отражения в учете принимающихся к уплате процентов за пользование займом.

При проверке операций, связанных с возвратом займа, аудитор должен руководствоваться ст. 809 Гражданского кодекса Российской Федерации, которой установлено, что если в договоре отсутствуют условия о размере процентов, то их размер определяется существующей в месте нахождения заимодавца ставкой банковского процента на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части. Иногда вопрос о привлечении заемных средств решается с помощью заключения договора займа с физическим лицом. В этом случае аудитору следует проверить, был ли удержан налог на доходы с физических лиц с сумм процентов, выплаченных физическому лицу по договору займа.

Если проценты по договору займа получены лицом, работающим в данной организации, то удержание налога должно быть осуществлено бухгалтерией этой организации.

Когда в договорах займа сумма выражена в условных единицах, подлежащая уплате сумма в рублях определяется по официальному курсу соответствующей валюты или в условных денежных единицах на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон.

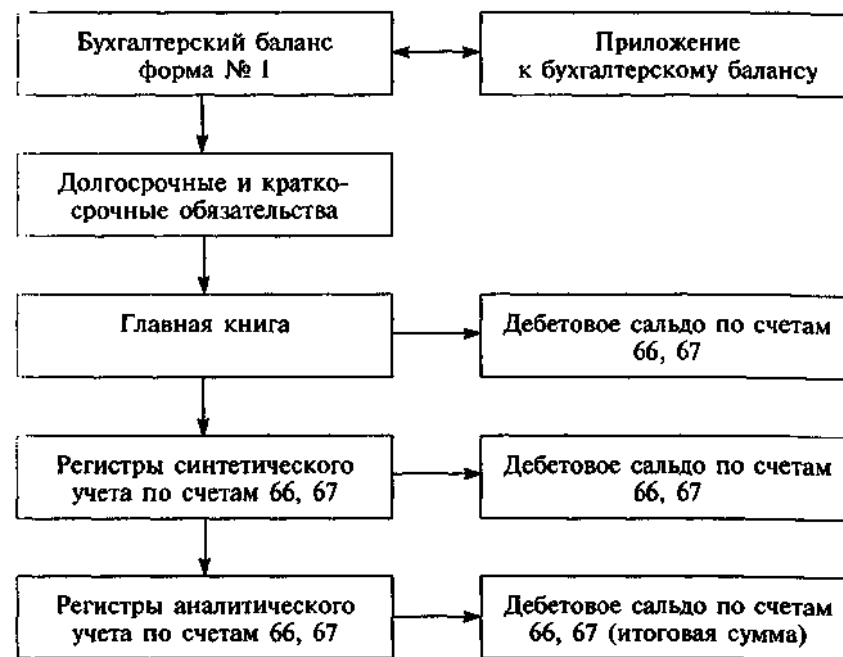
Все операции по учету заемных средств классифицируются на типичные и нетипичные. В зависимости от такой классифи-

кации методы проверки носят сплошной или выборочный характер.

При проверке операций по получению и использованию заемных средств значительная часть этих операций должна быть проверена от общего к частному, т. е. от показателя в отчетности к первичному документу, а оставшаяся часть — от первичных документов к данным бухгалтерского учета. Путем сопоставления остатков, оборотов по счетам синтетического учета, субсчетам, аналитическим счетам достигается подтверждение тождества синтетического и аналитического учета по займам.

Сверка тождественности синтетического и аналитического учета представлена на схеме 5.

Схема 5



Проведя необходимые процедуры проверки заемных средств, аудитор должен убедиться в том, что вся необходимая существенная информация о заемных средствах отражена в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Проверка раскрытия существенной информации о займах осуществляется аудитором путем изучения и анализа такой информации и ее сопоставления с полученными в ходе аудита доказательствами.

20.6. Типичные ошибки и нарушения в учете кредитных операций и займов

На основе полученных в ходе исследований доказательств аудитор должен проанализировать все отклонения и замечания, собранные за время проверки, с целью выявления всех нарушений и несоответствий в методологии учета кредитов и займов нормативным актам. Ошибки, обнаруженные в процессе аудита, оказывают влияние на достоверность финансовых результатов и бухгалтерской отчетности, что приводит к искажению суммы в бухгалтерском и налоговом учете.

Все нарушения должны быть систематизированы таким образом, чтобы определить их существенное влияние на достоверность аудируемого показателя, так как обнаруженные несоответствия оказывают воздействие на принятие аудитором решения о достоверности статьи по долгосрочным и краткосрочным обязательствам, в том числе по кредитам и займам в бухгалтерской отчетности (форма № 1 «Баланс»).

Типичные ошибки и нарушения в учете кредитных операций и займов:

- отсутствие документов, оформляющих кредитные отношения;
- отсутствие договора с банком о пролонгации кредита;
- отсутствие договора займа или составление его с нарушениями Гражданского кодекса Российской Федерации, использование счетов, не предусмотренных Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций;
- неправильная корреспонденция счетов, отсутствие аналитического учета;
- нарушение принципов оценки имущества;
- нарушение принципов формирования финансовых результатов;
- несоответствие данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам;
- отражение курсовых разниц по кредитам и займам в иностранной валюте с нарушением действующего законодательства;
- использование кредитов и займов в иностранной валюте нецелевым способом;
- пересчет задолженности по кредитам и займам в иностранной валюте не производится на дату составления отчетности;
- неправомерное отнесение на себестоимость в целях налогообложения процентов по просроченным кредитам;
- неправомерное отнесение на себестоимость в целях налогообложения процентов по займам;
- неправомерное отнесение на себестоимость в целях налогообложения процентов по кредитам, полученным на приобретение основных средств и нематериальных активов.

20.7. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Завершая проверку, аудитор должен обобщить полученные результаты путем составления общего свода неоткорректированных искажений, нарушений и установить их влияние на достоверность аудируемого показателя, в частности долгосрочных и краткосрочных обязательств по кредитам и займам.

Все нарушения должны быть ранжированы в зависимости от их существенности и несущественности и классифицированы по степени приоритетности или значимости.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации аудитора.

Рабочие документы являются основой для подтверждения объема и качества выполненной аудиторской проверки по заемным средствам и обоснованности сделанных выводов.

Наряду с общей необходимой информацией в рабочих документах детально документируются аудиторские процедуры и определяется количественное влияние обнаруженных ошибок и нарушений на показатель отчетности (форма № 1. Баланс «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства»).

В рабочих документах аудитора фиксируется ход выполнения программы и причины отклонений. Программа может быть сужена или расширена в зависимости от оценки системы внутреннего контроля заемных средств.

Основанием для подтверждения или неподтверждения достоверности исследуемого сегмента будут выводы по результатам проведенной проверки.

Аудитор анализирует обнаруженные ошибки и нарушения. Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки аудитор сравнивает обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. При качественной оценке аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями. Подводя итоги, аудитор делает выводы о способности предприятия продолжать свою деятельность в будущем.

Данными, указывающими на проблемы в отношении действующей организации, по этому разделу проверки могут быть:

- наличие кредитов и займов, превышающих договорные пределы;
- непогашение кредитов и займов;
- неуплата процентов;
- соотношение основного и заемного капитала.

Количественная оценка влияния выявленных нарушений на показатели бухгалтерской отчетности оформляется в соответствующем рабочем документе.

Обнаруженные в ходе аудита ошибки и нарушения аудиторы регистрируют в рабочей документации и определяют их количественное влияние на показатели бухгалтерской отчетности. Результаты проверки кредитных операций и займов обобщаются в отчете аудитора и включаются в соответствующий раздел отчета по результатам аудиторской проверки.

Обобщение результатов проверки может быть представлено в виде таблицы (см. таблицу 24, параграф 15.5.).

Качественное оформление рабочих документов аудитора подтверждает квалифицированное проведение аудита заемных средств и помогает выразить обоснованное мнение по проверенному сегменту. Кроме того, рабочие документы способствуют внутрифирменному контролю за качеством выполненной работы в рамках поставленных вопросов в программе аудиторской проверки.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Перечислите источники информации проверки кредитных операций и займов.
2. Назовите нормативные документы, которые должны быть изучены для проверки кредитных операций и займов.
3. Какие аудиторские процедуры используются при проверке кредитных операций?
4. Каковы факторы, влияющие на составление программы аудиторской проверки?
5. В чем состоят особенности проверки валютных кредитов?
6. Перечислите типичные ошибки, выявляемые при проверке кредитных операций и займов.

Глава 21.

Проверка издержек производства и обращения при проведении аудита

21.1. Цели проверки и источники информации

Цель аудита издержек производства и обращения — проверка соответствия формирования и учета издержек (затрат) существующим нормативным актам.

Задачами, решаемыми в ходе проведения аудита данного сегмента учета, является проверка:

- обоснованности отнесения затрат к расходам по обычным видам деятельности, операционным или внеоперационным рас-

ходам, в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности предприятия;

- подтверждения первичными документами обычных и прочих расходов и их соответствия нормам законодательных и нормативных документов;
- обоснованности применяемого метода учета затрат (по начислению, кассовый метод);
- последовательности применения учетной политики в отношении выбранных методов определения и списания расходов;
- соответствия выбранного перечня номенклатурных статей затрат отраслевым рекомендациям (инструкциям). Данная задача, в зависимости от вида деятельности предприятия и его отраслевой принадлежности, может расширяться и дополняться более детализированными задачами в соответствии с отраслевыми рекомендациями;
- последовательности применения выбранной номенклатуры статей затрат, калькуляции себестоимости, определения стоимости незавершенного производства;
- правильности и обоснованности отнесения и последовательности учета расходов будущих периодов, их списания;
- правильности и обоснованности отнесения и последовательности учета резервов предстоящих расходов, их списания;
- правильности и обоснованности отнесения и последовательности учета штрафов, пеней и неустоек в соответствии с решениями судов и с условиями договоров;
- правильности и обоснованности учета дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности и прочих долгов, их списания;
- качества проведения инвентаризации незавершенного производства, отражения в учете ее результатов.

Для реализации вышеназванных задач аудитор в качестве источников информации использует:

- положение по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета;
- учетные регистры (журналы-ордера и ведомости при журнально-ордерной системе учета, карточки учета и анализ счетов при автоматизированном учете);
- договоры гражданско-правового характера, договоры подряда;
- акты о приемке выполненных работ, документы, свидетельствующие об оказании услуг;
- требования-накладные, лимитно-заборные карты, путевые листы;
- табели учета использования рабочего времени;
- расчетные ведомости, ведомости распределения (общехозяйственных и общепроизводственных расходов, заработной платы, единого социального налога, амортизации основных средств и прочих расходов), справки-расчеты распределения расходов будущих периодов;

- авансовые отчеты;
- акты (ведомости) инвентаризации;
- расчеты бухгалтерии, производственные сметы, нормы и нормативные расходы сырья, материалов;
- Главную книгу, регистры синтетического и аналитического учета;
- баланс, отчет о прибылях и убытках, налоговые декларации и др.

21.2. Нормативная база учета затрат на производство и издержек обращения

В ходе проверки используются:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 №33н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000, утверждено Приказом Минфина России от 10.01.2000 №2н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утверждено Приказом Минфина России от 30.03.2001 №26н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утверждено Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01, утверждено Приказом Минфина России от 02.08.2001 № 60н.
7. Инструкция по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций, утверждена Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.
8. Инструкция Минфина СССР, Госкомтруда СССР, ВЦСПС от 07.04.1988 №62 «О служебных командировках в пределах СССР».

21.3. План и программа проверки

На этапе предварительного планирования аудита издержек производства аудитор должен ознакомиться с организационно-управленческой структурой, целями и видами производственной деятельности, с ее масштабами и структурой, номенклатурой выпускаемой продукции, технологическими особенностями производства продукции, основными операциями предприятия, поставщиками, системой внутреннего контроля, оплаты труда и порядком использования прибыли.

После предварительного планирования аудиторской проверки аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, который должен содержать предполагаемый объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, что-бы служить руководством при разработке программы аудита, т. е. план и программа аудита должны быть связаны между со- (юй) и не противоречить друг другу. Аудитору следует обеспечить вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита.

Вместе с тем содержание общего плана аудита может меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором. При разработке общего плана аудиторской проверки рекомендуется основываться на предварительных знаниях об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур.

План аудита издержек производства и обращения можно разделить на несколько разделов в соответствии с проверяемыми сегментами:

- 1) аудит расходов по обычным видам деятельности;
- 2) аудит прочих расходов (в том числе чрезвычайных расходов);
- 3) налоговый аудит.

Программа аудита может содержать следующие вопросы:

- проверка положений учетной политики предприятия по учету издержек, а также фактического состояния дел на предприятии;
- аудит отнесения затрат к расходам по обычным видам деятельности и к прочим расходам;
- аудит используемой корреспонденции счетов;
- порядок распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов;
- аудит включения в издержки расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, штрафов, пеней и неустоек по хозяйственным договорам, дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности и прочих долгов;
- аудит калькулирования себестоимости;
- аудит незавершенного производства;
- налоговый аудит: проверка нормируемых статей затрат (командировочные, страхование, проценты по кредитам и займам, представительские расходы);
- аудит регистров налогового учета.

Проверку правильности ведения учета затрат, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг), можно условно разделить на несколько этапов.

1. Ознакомление со структурой предприятия. (Виды деятельности, подразделения по основному производству, вспомо-

гательные производства, обслуживающие производства и хозяйства.)

2. Изучение внутренней нормативной базы. (Приказ об учетной политике, технологические нормативы по расходу сырья и материалов и т. п.)

3. Документальная проверка бухгалтерской отчетности. (Проверка соответствия данных баланса остаткам Главной книги по счетам затрат. Проверка соответствия данных полной себестоимости отгруженной продукции, отраженных в отчете о прибылях и убытках, суммарным оборотам в Главной книге с кредитом счетов учета затрат и себестоимости готовой продукции.)

4. Проверка на соответствие учетных регистров. (Проверка точности оборотов по счетам затрат, отраженным в Главной книге, данным журналов-ордеров и ведомостей учета затрат. Проверка аналитического учета затрат на производство по счетам «Основное производство» и «Вспомогательные производства».)

5. Проверка правильности оценки незавершенного производства.

6. Анализ затрат, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг) на основании выборки первичных документов. Проверка производится выборочно по следующим направлениям:

- расчетно-платежные документы;
- анализ договоров и актов сдачи-приемки выполненных работ (приобретенных услуг);
- проверка полученных счетов, счетов-фактур.

7. Проверка правильности и экономической обоснованности формирования себестоимости. При этом следует обратить внимание на следующие факторы:

- методы формирования себестоимости в зависимости от мест возникновения затрат: попередельный и позаказный, полуфабрикатный и бесполуфабрикатный;

- распределение общепроизводственных расходов и расходов вспомогательных производств между счетами основного производства;

- распределение и полноту списания общехозяйственных расходов в дебет счетов — обслуживающие производства и хозяйства или реализации;

- правильность отражения в учете процесса приобретения и заготовления материальных ресурсов;

- своевременность включения затрат в себестоимость на основании первичных документов;

- правильность включения в себестоимость нормируемых затрат и наличие аналитического учета сверхнормативных затрат.

8. Проверка нормируемых затрат. Проверка полноты включения в себестоимость для целей бухгалтерского учета, а для

полей налогообложения в пределах лимита и норм следующих игр:

- командировочные расходы;
- представительские расходы;
- расходы на рекламу;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров;
- расходы по добровольному страхованию имущества, жизни работников, страхованию от несчастных случаев и болезней и т. п.;

- платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ;

- амортизация нематериальных активов;

- расходы на НИОКР и т. п.

21.4. Методы проверки

При проверке издержек производства и обращения могут применяться следующие процедуры.

1. Инвентаризация. Используется при аудите незавершенно-ю производства, сверке фактического наличия с данными учета.

2. Осмотр и обследование. Используется для подтверждения достоверности формирования себестоимости, т. е. для подтверждения момента фактического включения в ее состав тех или иных расходов производится осмотр и обследование технологических цепочек и производственных участков.

3. Наблюдение. Используется для подтверждения фактического состава материальных расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), при наблюдении за технологическим процессом изготовления.

4. Контрольные замеры. Проверяется фактический объем израсходованных материалов, трудовых ресурсов и т. д.

5. Технологический контроль. Осуществляется для подтверждения достоверности включения материалов по объемам и по времени в состав готовой продукции или незавершенного производства.

6. Лабораторный контроль. Производится проверка на соответствие свойств израсходованных материалов установленным нормам и требованиям.

7. Аналитические процедуры. Производится сравнение отраженных в учете расходов с плановыми, нормативными данными за аналогичные периоды.

8. Опрос. Используется для получения альтернативных данных, подтверждающих или опровергающих проверяемые факты.

9. Подтверждение. Осуществляются встречные проверки, используемые, к примеру, для получения данных о фактически выполненных работах, оказанных услугах третьими лицами.

10. Просмотр документов.

11. Сравнение документов.

21.5. Проверка правильности учета и распределения общепроизводственных и обще- хозяйственных расходов

В ходе осуществления своей финансово-хозяйственной деятельности предприятие несет накладные расходы, связанные с подготовкой, организацией, обслуживанием производства и управлением.

В отличие от основных, накладные расходы не могут быть непосредственно отнесены в состав прямых затрат на производство продукции (работ, услуг). Они подлежат включению в себестоимость продукции (работ, услуг) при помощи различных методов распределения.

По своей структуре накладные расходы делятся:

- на общепроизводственные, связанные с обслуживанием основного и вспомогательных производств организации;
- общехозяйственные, включающие управленческие и хозяйственные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом.

При проверке накладных расходов аудитор должен проверить правильность учета и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Общепроизводственными расходами являются затраты на организацию управления процессом производства в его структурных производственных подразделениях — цехах, службах, переделах, отделениях и т. п.

Аудитор при проверке должен учитывать, что по своему составу общепроизводственные расходы делятся:

- на расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией оборудования (амортизация оборудования, его ремонт, оплата труда рабочих, занятых обслуживанием оборудования, и др.);
- расходы на управление производством (содержание аппарата управления производственного подразделения, амортизация, содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря, используемых для производственных нужд, обеспечение нормальных условий труда и др.).

Аудитор должен проверить, ведется ли аналитический учет общепроизводственных расходов по подразделениям (по цехам), а в их разрезе — по установленной номенклатуре общепроизводственных (цеховых) расходов.

Общехозяйственные расходы — расходы, не имеющие непосредственного отношения к производственному процессу и связанные лишь с его организацией и управлением предприятием в целом. Такими расходами могут являться:

- административно-управленческие расходы;
- расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;

- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и других услуг;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Также аудитор должен проверить, ведется ли аналитический учет общехозяйственных расходов, который должен строиться по группам, а внутри групп — по статьям, что позволяет осуществлять контроль исполнения сметы общехозяйственных расходов.

Кроме того, аудитору необходимо учитывать, что при отнесении общепроизводственных и общехозяйственных расходов па себестоимость продукции (работ, услуг):

1) расходы, относимые в состав общепроизводственных и общехозяйственных, включаются в себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) того календарного периода (месяца, квартала), к которому они относятся, независимо от времени их возникновения;

2) затраты, произведенные в иностранной валюте и подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг), должны быть пересчитаны в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции.

При проверке учета общепроизводственных расходов аудитором анализируется:

- отражение по статье «Содержание аппарата управления» таких затрат, как оплата труда персонала управления цеха (службы, передела, подразделения) с единым социальным налогом;
- отражение по статье «Содержание прочего общепроизводственного персонала» таких затрат, как оплата труда инженерно-технических работников и обслуживающего персонала, не относящихся к аппарату управления цехом (переделом, подразделением), с единым социальным налогом;
- отражение по статье «Эксплуатация и ремонт производственного оборудования» таких затрат, как материально-производственные запасы, израсходованные для текущего ухода и ремонта производственного и энергетического оборудования; электроэнергия, израсходованная на технологические цели; оплата труда рабочих, обслуживающих оборудование, с единым социальным налогом; услуги своих подсобно-вспомогательных мастерских и мастерских сторонних организаций по содержанию и ремонту производственного и энергетического оборудования;
- отражение по статье «Содержание и ремонт производственных зданий и инвентаря» таких затрат, как оплата труда работников, занятых содержанием и уходом за производственными и цеховыми помещениями, с единым социальным налогом; матери-

ально-производственные запасы, израсходованные на содержание помещения цеха в чистоте; электроэнергия и топливо для отопления помещений; затраты на все виды ремонтов цеховых помещений и инвентаря; услуги подсобно-вспомогательных подразделений и сторонних организаций по содержанию и текущему ремонту производственных зданий и инвентаря;

- отражение по статье «Расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности» затрат по обеспечению безопасности труда (не имеющие характера капитальных вложений), промышленной санитарии и других мероприятий по охране труда работников цехов, в частности расходы на устройство и содержание ограждений для машин и их движущихся частей, люков, отверстий, вентиляционных устройств, сигнализации; расходы на устройство умывальников, душевых, кипятильников, баков, раздевалок, шкафов для спецодежды, сушилок и другого оборудования; прочие расходы, связанные с охраной труда;

- отражение по статье «Прочие общепроизводственные расходы» таких затрат, как цеховые расходы, не предусмотренные предыдущими статьями: содержание цеховых лабораторий; денежные выплаты, связанные с изобретательством и внедрением рационализаторских предложений; выплата авторских вознаграждений; оплата экспертиз и консультаций и т. д.

При проверке учета общехозяйственных расходов организации аудитором проверяется отражение общехозяйственных расходов по следующим статьям расходов (таблица 42).

Таблица 42

№ п/п	Наименование статей расходов	Характеристика и содержание расходов
1.	Содержание прочего общезаводского персонала	Основная и дополнительная заработная плата персонала завода не управленческого характера; отчисления на социальное страхование работников, заработная плата которых включается в данную статью
2.	Амортизация основных средств	Амортизационные отчисления (по установленным нормам) от стоимости основных фондов общезаводского характера. В том числе предназначенные для ведения культурно-просветительной, оздоровительной, физкультурной и спортивной работы среди рабочих и служащих предприятия и членов их семей, а также амортизационные отчисления от стоимости основных средств, предоставляемых предприятиям общественного питания

п/п	Наименование статей расходов	Характеристика и содержание расходов
3.	Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения	Расходы на содержание в исправном рабочем состоянии всех основных средств и инвентаря общезаводского характера. Стоимость смазочных и обтирочных материалов, а также горючего, используемых при эксплуатации указанных основных средств и инвентаря общезаводского характера; основная и дополнительная заработная плата и единый социальный налог рабочих, обслуживающих операции складов, и кладовщиков; плата за аренду зданий и помещений; затраты на топливо, энергию и материалы для отопления, освещения и содержания основных средств и инвентаря; основная и дополнительная заработная плата и единый социальный налог работников, обслуживающих помещения, сооружения; расходы по текущему ремонту зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения
4.	Производство испытаний, опытов, исследований, содержание общезаводских лабораторий, расходы на изобретательство и технические усовершенствования	Затраты на испытания, опыты и исследования, которые предназначены для определения качества поступающих в организацию материалов и полуфабрикатов, полуфабрикатов собственного изготовления, для применения новых видов материалов и полуфабрикатов, новых технологических процессов и т. п. Основная и дополнительная заработная плата и единый социальный налог работников общезаводских лабораторий, включая работников ОТК; расходы на изобретательство, технические усовершенствования и рационализаторские предложения общезаводского характера; вознаграждение авторам, оплата экспертиз, изготовление моделей и образцов, испытание изобретений и технических усовершенствований, затраты на исследовательские работы, осуществляемые силами персонала организации и дающие эффект в течение планируемого года

№ п/п	Наименование статей расходов	Характеристика и содержание расходов
5.	Охрана труда	Затраты на охрану труда (некапитального характера), производимые для общезаводских целей. К ним относятся расходы по технике безопасности, на прочие мероприятия
6.	Подготовка кадров	Расходы на производственное обучение по подготовке новых рабочих; затраты на проведение мероприятий по повышению квалификации руководящего и инженерно-технического персонала, оплату отпусков, предоставляемых в соответствии с действующим законодательством, лицам, обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях на период сдачи зачетов и экзаменов
7.	Организованный набор рабочей силы	Расходы, связанные с организованным набором рабочей силы, предусмотренные действующим законодательством и утвержденной сметой
8.	Прочие расходы	Другие общехозяйственные расходы, не предусмотренные предыдущими статьями

Наиболее типичные операции, связанные с общепроизводственными и общехозяйственными расходами перечислены в таблице 43.

Т а б л и ц а 43

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Д	К
Начислена амортизация основных средств общепроизводственного назначения	25	02
Начислена амортизация нематериальных активов общепроизводственного назначения	25	05
Израсходованы на общепроизводственные цели материалы	25	10

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Д	К
Списаны услуги вспомогательных производств	25	23
Использована готовая продукция в общепроизводственных целях	25	43
Израсходованы наличные денежные средства на общепроизводственные цели	25	50
Оплачены общепроизводственные расходы в безналичном порядке	25	51
Начислена оплата труда работников, занятых обслуживанием производства	25	70
Начислен единый социальный налог	25	69
Списаны расходы подотчетных лиц на общепроизводственные цели	25	71
Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения	26	02
Начислена амортизация нематериальных активов общехозяйственного назначения	26	05
Израсходованы на общехозяйственные цели материалы	26	10
На общехозяйственные расходы списывается стоимость услуг сторонних организаций	26	60, 76
Списаны расходы подотчетных лиц на общехозяйственные цели	26	71
Начислена оплата труда работникам управления и общезаводского обслуживающего персонала	26	70
Начислен единый социальный налог	26	69

При проверке правильности распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов аудитору необходимо:

- определить, между какими объектами (продукция, услуги, работы) распределяются общепроизводственные расходы;
- определить состав и сумму общепроизводственных и общехозяйственных расходов, которые подлежат распределению;
- проверить, распределяются ли общепроизводственные и об-

сехозяйственные расходы в соответствии с базой распределения, утвержденной учетной политикой организации.

Общепринятыми показателями распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов являются:

- отработанные станкочасы;
- человекочасы;
- машинодни;
- распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам;
- заработная плата производственных рабочих.

При этом аудитор должен учитывать, что если организация является многопрофильной (осуществляет несколько основных видов деятельности), то распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов должно осуществляться пропорционально размеру выручки, полученной от каждого вида деятельности, в общей сумме выручки.

21.6. Проверка правильности учета и оценки незавершенного производства

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, к незавершенному производству относятся:

- продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, периодов), предусмотренных технологическим процессом;
- изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку.

При проверке аудитор должен выяснить, соответствует ли оценка незавершенного производства оценке, утвержденной учетной политикой предприятия.

Аудитор должен учитывать, что в массовом и серийном производстве незавершенное производство может отражаться в бухгалтерском учете:

- по фактической производственной себестоимости;
 - по нормативной (плановой) производственной себестоимости.
- Такой метод обычно используют предприятия с длительным технологическим циклом производства. При этом производственная себестоимость может быть полной или сокращенной. Чтобы определить величину незавершенного производства, производственную себестоимость выпускаемой продукции (полную или сокращенную) нужно умножить на определенную долю. Эта доля рассчитывается как отношение остатков незавершенного производства к общему количеству материалов, поступивших в производство за отчетный период;
- по прямым статьям затрат. Необходимо учитывать, что все затраты организации можно разделить на прямые и косвенные.

К прямым относятся такие затраты, которые можно прямо включить в себестоимость выпускаемой продукции. Прямые затраты распределяются на остатки незавершенного производства пропорционально определенной доле. Эта доля рассчитывается как отношение остатков незавершенного производства к общему количеству материалов, отпущенных в производство за отчетный период;

- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. Необходимо учитывать, что этот метод применяется на материалоемких производствах с непродолжительным технологическим циклом. Чтобы подсчитать величину незавершенного производства, аудитор должен количество сырья, материалов и полуфабрикатов, не прошедших всех стадий обработки, умножить на их себестоимость. При этом себестоимость сырья, материалов и полуфабрикатов оценивается по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, методом ФИФО или методом ЛИФО.

При единичном производстве продукции незавершенное производство может отражаться в бухгалтерском учете по фактически произведенным затратам.

При проверке правильности оценки незавершенного производства аудитор должен учитывать, что порядок оценки остатков незавершенного производства для целей бухгалтерского и налогового учета различен.

Аудитор должен проверить данные первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, первичных учетных документов о движении и остатках готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика), налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов, на основании которых должна производиться оценка остатков незавершенного производства на конец текущего месяца.

Если предприятие определяет доходы и расходы по методу начисления, то аудитор должен проверить правильность разделения расходов на прямые и косвенные.

К прямым расходам относятся такие как:

- расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- расходы на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а так-

же суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Аудитор должен учитывать, что сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции.

Также аудитор должен проверить состав косвенных расходов, к которым для целей налогового учета относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации и осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

Если в отношении отдельных видов расходов Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрены ограничения по размеру расходов, принимаемых для целей налогообложения, то база для исчисления предельной суммы таких расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода, что должно быть проверено аудитором.

Выясняя правильность оценки незавершенного производства для целей налогового учета, аудитору необходимо иметь в виду, что Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает три варианта оценки незавершенного производства в зависимости от вида производства (таблица 44):

- связанное с обработкой и переработкой сырья;
- связанное с выполнением работ и (или) оказанием услуг;
- прочие виды производств.

Таблица 44

Варианты оценки незавершенного производства
по Налоговому кодексу

Наименование	Содержание
Оценка незавершенного производства на обрабатывающих и перерабатывающих производствах	В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации для налогоплательщиков, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья, сумма прямых расходов распределяется на остатки незавершенного производства в доле, соответствующей доле таких остат-

Наименование	Содержание
	ков в исходном сырье (в количественном выражении), за минусом технологических потерь. При этом под сырьем понимается материал, используемый в производстве в качестве материальной основы, который в результате последовательной технологической обработки (переработки) превращается в готовую продукцию. Доля остатка незавершенного производства в исходном сырье в количественном выражении рассчитывается по формуле: Остаток сырья в незавершенном производстве (количество)
	Исходное сырье - Технологические потери (количество)
Оценка незавершенного производства при выполнении работ, оказании услуг	Для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг), сумма прямых расходов распределяется на остатки незавершенного производства пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполненных в течение месяца заказов на выполнение работ, оказание услуг. Для целей налогообложения прибыли сумма расходов, подлежащих списанию в качестве налоговых расходов отчетного периода, рассчитывается по формуле: Прямые расходы отчетного периода - Остаток незавершенного производства на конец периода. В данном случае остаток незавершенного производства на начало периода в расчете участия не принимает, а списывается полностью в качестве расходов отчетного месяца
Оценка незавершенного производства прочими налогоплательщиками	Для прочих налогоплательщиков сумма прямых расходов распределяется на остатки незавершенного производства пропор-

Наименование	Содержание
	ционально доле прямых затрат в плановой (нормативной, сметной) стоимости продукции. Основополагающим показателем в оценке остатков незавершенного производства организациями, отнесшими себя к категории прочих налогоплательщиков и закрепившими свой выбор в учетной политике для целей налогообложения, является понятие плановой (нормативной) стоимости продукции

При этом на все три варианта оценки незавершенного производства распространяются следующие общие правила:

- сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав материальных расходов следующего месяца;
- по окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав расходов следующего налогового периода в описанном выше порядке.

Также аудитор проверяет, закреплен ли в учетной политике для целей налогообложения один из трех вариантов оценки незавершенного производства.

Аудитор должен выяснить, не включены ли для целей бухгалтерского учета налогообложения в состав незавершенного производства потери от брака.

Налоговый кодекс Российской Федерации потери от брака определяет как убытки налогоплательщика в отчетном (налоговом) периоде и приравнивает к внереализационным расходам.

Необходимо учитывать, что для целей налогообложения расходы, составляющие незавершенное производство, могут одновременно относиться к нескольким видам деятельности. Аудитор должен проверить, распределены ли эти расходы пропорционально доле дохода конкретных видов деятельности в общем объеме всех доходов налогоплательщика, возникших при реализации:

- товаров, работ, услуг собственного производства, реализации имущества, имущественных прав, за исключением нижеперечисленных;
- ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке;

- финансовых инструментов срочных сделок, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке;
- основных средств;
- товаров, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств.

Также аудитор должен проверить, разработаны ли в организации регистры налогового учета остатков незавершенного производства. Регистры налогового учета незавершенного производства должны вестись всеми организациями, у которых есть незавершенное производство, а также у которых его нет, так как принцип оценки незавершенного производства распространяется и на оценку готовой продукции, и на оценку товаров отгруженных.

21.7. Проверка обоснованности используемых методов учета затрат на производство

Учет затрат на производство продукции представляет собой единый учетный процесс исследования затрат в неразрывной связи с объемом изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Таким образом, метод учета затрат является определенной взаимосвязью приемов и способов отражения и контроля издержек производства и исчисления фактической себестоимости продукции (работ, услуг). Метод включает в себя способы контроля за использованием хозяйственных ресурсов в сопоставлении с действующими нормами, эффективностью производства.

Он предопределяет такую систему производственного учета, которая обеспечивает возможность достоверного калькулирования себестоимости изделий в физических единицах с учетом их качественных параметров в соответствии с потребностями анализа динамики затрат.

При проверке обоснованности используемых методов учета затрат на производство аудитор должен учитывать особенности технологии производств, их организации, специфику выпускаемой продукции, так как методы учета затрат требуют различного сочетания способов и приемов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Вне зависимости от применяемого метода аудитор должен проверить, осуществляется ли в организации оперативный контроль за использованием материальных ресурсов, оплатой труда и пр., т. е. за расходными нормами, установленными в организации, с последующим выявлением отклонений от них в процессе производства и систематизацией этих отклонений с указанием причин и виновников.

Кроме того, проверяется применение норм и нормативов при организации учета затрат на производство (независимо от применяемого метода), которые должны служить побуждающим

фактором в соблюдении хозяйственной дисциплины, а также являются обязательным условием каждого метода учета затрат и калькулирования.

Нормативными документами предусмотрены следующие методы учета затрат на производство:

- позаказный;
- попередельный;
- попроцессный и другие методы.

Аудитору необходимо проверить:

- правильность классификации затрат: на производство продукции (основные и накладные); по способу включения в себестоимость продукции (прямые и косвенные); по составу (одноэлементные и комплексные); по отношению к объему производства (условно-переменные и условно-постоянные); по периодичности возникновения (текущие и единовременные);
- правильность учета затрат на производство продукции по статьям калькуляции;
- правильность ведения синтетического и аналитического сводного учета затрат на производство;
- правильность применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- правильность составления бухгалтерских записей по учету затрат на производство;
- соответствие записей аналитического и синтетического учета по счетам «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательное производство», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Брак в производстве», «Обслуживающие производства и хозяйства» записям в Главной книге и балансе.

Если объектом проверки является индивидуальное и серийное производство, а также экспериментальные, ремонтные, инструментальные и другие вспомогательные производства всех отраслей промышленности, то, как правило, аудитор выясняет правильность применения позаказного метода.

При этом объектами анализа аудитора являются отдельные заказы, открываемые на одно изделие или серию изделий. Проверяется, относятся ли прямые затраты непосредственно на заказы, а косвенные после предварительного обобщения по местам их возникновения и экономическому содержанию распределяются ли пропорционально принятой базе по отдельным заказам.

Аудитор должен учитывать, что в практике производственного учета может применяться несколько вариантов позаказного метода. Например, полная себестоимость заказа в целом определяется по его окончании. В серийном производстве не калькулируется себестоимость каждого изделия, входящего в заказ. В производствах крупных единичных изделий с длительным технологическим циклом для сокращения калькуляционного пери-

ода определяют себестоимость отдельных технологических и монтажных частей изделия в соответствии с установленной комплектацией. Если предприятия осуществляют ремонтные работы, то калькулированию подлежат выполненные объемы, выраженные в условных единицах ремонтной сложности. Также может применяться вариант позаказного метода, при котором затраты систематизируются по головному изделию определенной серии, а себестоимость модифицированных изделий калькулируется путем присоединения к затратам по нормам на эти модификации отклонений, выявленных по заказу в целом.

Если объектами проверки являются производства с последовательной переработкой исходного сырья в готовый продукт, с комплексным использованием сырья, где производственный процесс состоит из отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией производства (черная и цветная металлургия, химическая и текстильная промышленность, нефтепереработка и производство стройматериалов и др.), то, как правило, аудитор выясняет правильность применения попередельного метода.

При этом объектами анализа аудитора являются переделы, которые позволяют калькулировать себестоимость продуктов каждого передела, которые выступают в качестве полуфабрикатов в последующих переделах, причем часть полуфабрикатов передается на дальнейшую переработку, а другая часть может быть продана на сторону.

Аудитор должен учитывать, что в практике производственного учета могут применяться несколько вариантов попередельного метода. Например, в производствах комплексных минеральных удобрений калькулированию подлежат затраты даже в пределах одного передела. На предприятиях текстильной промышленности затраты подлежат систематизации по комплексу однородных операций технологического процесса, а калькулируется лишь готовая продукция передела.

Если объектами проверки являются предприятия добывающих отраслей промышленности и энергетики, которые характеризуются кратким технологическим циклом, отсутствием или незначительностью незавершенного производства, ограниченной номенклатурой выпуска продуктов с единой единицей измерения и калькулирования, однородностью статей калькуляции и близостью их к элементам затрат, то, как правило, аудитор выясняет правильность применения попроцессного метода. При этом объектом анализа аудитора является дифференцированный учет затрат по каждому технологическому процессу (фазе), по цехам и участкам (службам) и иным центрам возникновения затрат как системы контроля за издержками производства и себестоимостью продукта. Аудитор должен проверить правильность калькулирования единицы продукции, полученной в разных технологических процессах.

21.8. Проверка правильности отражения операций по налогообложению при учете издержек производства и себестоимости продукции

Включение затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения регламентируется 25-й главой Налогового кодекса Российской Федерации.

Аудитор должен выяснить, какой из методов признания расходов используется: метод начисления или кассовый метод.

Если используется метод начисления, то расходы должны признаваться в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени и формы оплаты. Если возникают трудности отнесения расходов на конкретные виды продукции (работ и услуг), то аудитором проверяется, распределяются ли они пропорционально объему доходов.

Аудитор должен определить, правильно ли определяются даты признания расходов, например:

- по реализации готовой продукции, работ и услуг — дата передачи прав собственности покупателям;
- по списанию материалов — день их передачи со склада в подразделение, в которых они будут использованы;
- на оплату труда — ежемесячно;
- амортизационные отчисления — ежемесячно;
- на ремонт основных средств — в том периоде, когда он осуществляется;
- по обязательному и добровольному страхованию — день перечисления средств (при единовременном платеже за несколько периодов — равномерно);
- по налогам и сборам — дата их начисления;
- на командировки, выплату компенсаций за использование личного транспорта, на представительские расходы, на содержание служебного транспорта и т. п. — дата утверждения авансовых отчетов;
- по выплате комиссионных, арендных (лизинговых) и т. п. платежей — дата расчетов в соответствии с условиями договоров или дата принятия документов, необходимых для проведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода;
- для сумм отчислений в резервы — дата начисления;
- по оплате сторонними организациями за выполненные ими работы (оказанные услуги) — дата расчетов в соответствии с условиями договоров или дата принятия документов, необходимых для проведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

Если используется кассовый метод, то расходы должны признаваться в момент фактической оплаты, т. е. прекращения встречных обязательств. Аудитор проверяет, признаются ли материальные расходы и расходы на оплату труда в момент списа-

нии денежных средств. Выясняет, включается ли объем материальных расходов в себестоимость продукции (работ и услуг) по мере их передачи на производственные и хозяйственные нужды, контролирует, признаются ли амортизационные отчисления юлько по оплаченному имуществу.

При проверке правильности отражения операций по налогообложению в учете издержек аудитор должен учитывать, что для целей налогообложения к учету принимаются расходы, отвечающие требованиям, предусмотренным ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации, т. е. расходы должны быть обоснованными и документально подтвержденными и при этом произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под экономически оправданными расходами следует понимать затраты, определенные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Порядок оформления документов предусмотрен нормативно-правовыми актами соответствующих органов исполнительной власти, которым в соответствии с законодательством Российской Федерации предоставлено право утверждать порядок составления и формы первичных документов по хозяйственным операциям.

При изучении состава расходов для целей налогообложения аудитор должен учитывать, что расходы делятся на связанные с производством и реализацией и внереализационные. Также аудитор должен понимать, что в соответствии с 25-й главой Налогового кодекса Российской Федерации перечень расходов, учитываемых для целей налогообложения, не является закрытым. Таким образом, для того чтобы учесть расходы, возникшие у налогоплательщика при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода, указанные расходы должны отвечать принципам, предусмотренным в ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации. Аудитор должен помнить, что ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрен специальный перечень расходов, которые не учитываются для целей налогообложения даже при соблюдении этих принципов:

- в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода;
- в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством Российской Федерации предоставлено право наложения указанных санкций;

- в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество;
- в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;
- в виде расходов по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества;
- в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;
- в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей;
- в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;
- в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов) и т.д.

Аудитор должен проверить правильность группировки расходов для целей налогообложения. Согласно ст. 253 Налогового кодекса Российской Федерации все расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на следующие элементы:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- амортизационные отчисления;
- прочие расходы.

Таким образом, проверке подлежат материальные расходы, основной статьей которых являются расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

При этом аудитор должен проверить правильность списания стоимости материалов, списываемых на себестоимость продукции (работ, услуг), которые подлежат распределению между готовой продукцией на складе и незавершенным производством.

Также подлежат проверке материальные расходы на приобретение материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг) для обеспечения технологического процесса. В первую очередь здесь имеются в виду так называемые вспомогательные материалы, при списании которых не всегда можно точно определить, к какому конкретно объему продукции, работ или услуг либо к какому конкретному изделию относится объем списанных материалов.

Аудитор должен помнить, что так как вспомогательные материалы списываются на счет «Основное производство», то их стоимость также подлежит распределению между объемом незавершенного производства и стоимостью готовой продукции на складе.

Кроме того, проверке также подлежат затраты на приобретение материалов на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и т. д.).

Аудитор должен помнить, что материальные расходы, не относящиеся к конкретным объемам выпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг, относятся к косвенным, распределению не подлежат и для целей налогообложения учитываются в полном размере.

Также в составе материальных расходов проверяются такие расходы, как:

- расходы на приобретение комплектующих изделий и (или) полуфабрикатов, подвергающихся монтажу и (или) дополнительной обработке в организации;
- расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самой организацией для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;
- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения (в том числе связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов; на захоронение экологически опасных отходов; на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод; платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

При включении стоимости материально-производственных запасов в состав материальных расходов проверяется правильность определения стоимости материально-производственных запасов, которая определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку, хранение и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

Также аудитором проверяется правильность применения методов оценки сырья и материалов при включении их в материальные расходы, закрепленных в учетной политике организации для целей налогообложения. Налоговым кодексом Российской

Федерации предусмотрены следующие методы оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по себестоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней себестоимости;
- метод оценки по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

В соответствии с положениями Трудового кодекса Российской Федерации оплата труда является системой отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

При проверке правильности отнесения затрат к расходам на оплату труда для целей налогообложения аудитор должен руководствоваться требованиями ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с данной статьей к расходам на оплату труда относятся, в частности:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;
- начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;
- начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей, и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде;
- расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации;
- единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или

время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

- суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации;
- расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;
- другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

При проверке правильности отнесения затрат к расходам на оплату труда аудитор должен учитывать, что перечень расходов по оплате труда, учитываемых для целей налогообложения прибыли, предусмотренный ст. 255 Налогового кодекса Российской Федерации, не является исчерпывающим.

Аудитору следует обратить особое внимание на то, что в соответствии со ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации в составе расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли, отражаются расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Таким образом, расходы на оплату труда должны учитываться для целей налогообложения прибыли только в том случае, если нормы коллективного договора, правил внутреннего трудового распорядка организации, положений о премировании и (или) других локальных нормативных актов, принятых организацией, отражены в конкретном трудовом договоре, заключаемом между работодателем и работником.

При этом аудитор должен помнить, что в трудовом договоре допускаются (кроме существенных условий трудового договора) ссылки на нормы коллективного договора, правила внутреннего трудового распорядка организации, положения о премировании и (или) другие локальные нормативные акты. В этом случае будет считаться, что указанные локальные нормативные акты будут распространяться на конкретного работника.

Кроме всего вышеперечисленного, аудитором проверяется правильность начисления амортизационных отчислений.

Во-первых, аудитор проверяет правильность отнесения объектов основных средств к амортизируемому имуществу в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Для этого необходимо выполнение таких условий, как:

- принадлежность этого имущества налогоплательщику на праве собственности, приобретенном в установленном законом порядке;
- основные средства должны использоваться для извлечения дохода (для производства и реализации продукции (работ, услуг) или для управления организацией);
- первоначальная стоимость имущества должна быть более 10 000 руб. и срок полезного использования более 12 месяцев.

Во-вторых, аудитором проверяется правильность определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества, которая определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм возмещаемых налогов, в частности возмещаемого налога на добавленную стоимость. В случае если при сооружении, изготовлении, доставке и доведении объекта до состояния, пригодного к эксплуатации, налогоплательщик использует сырье, комплектующие, полуфабрикаты и иные материальные ценности или потребляет работы, услуги собственного производства (т. е. использует для этих целей часть товарной продукции или работы, услуги, которые одновременно оказываются на сторону), то оценка этой продукции, результатов этих работ или услуг собственного производства осуществляется исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг) в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Если основное средство создано силами собственного производства, то аудитором также проверяется первоначальная стоимость этих объектов, которая должна определяться организацией на базе прямых расходов на создание данного объекта основных средств.

Основные средства, полученные в виде вноса (вклада) в уставный капитал организации, в целях налогообложения должны приниматься по остаточной стоимости полученного в качестве вклада в уставный капитал объекта основных средств, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

При безвозмездном получении объектов основных средств их первоначальная стоимость должна формироваться как сумма дохода, признанного налогоплательщиком в составе внереализационных доходов, и расходов налогоплательщика, связанных с доведением этого объекта до состояния, пригодного к эксплуатации.

В-третьих, аудитор должен проверить правильность определения срока полезного использования объектов основных

средств, который должен определяться организацией на дату ввода в эксплуатацию объекта основных средств в пределах сроков, установленных Классификацией основных средств, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 № 1.

При этом если основное средство не поименовано ни в одной из амортизационных групп, установленных Классификацией основных средств, то аудитор должен изучить рекомендации завода-изготовителя или технические условия, на основании которых установлен срок полезного использования.

В-четвертых, аудитор проверяет правильность начисления амортизационных отчислений в соответствии с требованиями Налогового кодекса Российской Федерации, которые исчисляются исходя из первоначальной (остаточной) стоимости, срока полезного использования и метода начисления амортизации, выбранного налогоплательщиком из двух предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Аудитор должен проверить, закреплена ли в учетной политике для целей налогообложения выбранный метод начисления амортизации, и не изменялся ли он в течение всего периода начисления амортизации.

Также аудитор должен учитывать, что при этом по основным средствам, относящимся к одной амортизационной группе, могут быть установлены как различный срок эксплуатации по каждому объекту, так и метод начисления амортизации (линейный или нелинейный).

Таким образом, аудитор проверяет обоснованность применения одного из методов начисления амортизации, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации:

- линейный;
- нелинейный.

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении нелинейного метода месяцем, в котором остаточная стоимость фиксируется как базовая, является месяц, следующий за месяцем, в котором остаточная стоимость достигнет величины, равной или меньшей 20% от первоначальной стоимости.

В случае принятия налогоплательщиком решения о применении в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации повышенного коэффициента для отдельных единиц основных средств, работающих в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, следует иметь в виду, что общий коэффициент по условиям работы не может быть более 2.

Кроме того, аудитором анализируются расходы, отнесенные к прочим расходам в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Так, аудитор проверяет отнесение расходов к следующим позициям:

- суммы налогов и сборов за исключением тех, которые оплачиваются покупателями (НДС, акцизы, налог с продаж и т. п.);
- расходы на сертификацию продукции, работ и услуг;
- суммы комиссионных сборов, уплачиваемых комиссионерам, осуществляющим продажи готовой продукции предприятия;
- расходы по набору персонала организации, включая затраты на услуги кадровых агентств;
- платежи за арендуемое и лизинговое имущество;
- затраты по содержанию служебного транспорта и на компенсацию использования личного транспорта для служебных целей по нормам, установленным законодательством;
- командировочные расходы в пределах установленных норм;
- затраты на консультационные, информационные, юридические и аналогичные услуги;
- представительские расходы;
- расходы, связанные с приобретением исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 тыс. р. и на использование программ для ЭВМ с их обновлением;
- расходы в сумме фактических затрат на рекламу готовой продукции, товарного знака и знака обслуживания, включая затраты на участие в выставках, ярмарках, а также затраты на призы во время рекламных кампаний и иные виды рекламы;
- платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество;
- затраты на взаимодействие с индивидуальными предпринимателями по договорам гражданско-правового характера;
- взносы на обязательное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний;
- расходы на ремонт основных средств (в том числе арендуемых, если договором возмещение арендодателем указанных расходов не предусмотрено) в сумме фактических затрат, приходящихся на соответствующий налоговый период и т. д.

21.9. Типичные ошибки и нарушения

в учете издержек производства и обращения

К характерным ошибкам, выявляемым при проверке издержек производства и обращения, можно отнести следующее.

1. Несоответствие применяемых методов учета затрат заявленным в учетной политике.
2. Отражение в учете документально не подтвержденных расходов.

3. Списание на расходы затрат, увеличивающих стоимость основных средств, нематериальных активов.

4. Списание на расходы затрат по договорам, не соответствующим нормативным актам (отсутствие регистрации договора в контролирующем органе, отсутствие у контрагента разрешения или лицензии на осуществление оказанной услуги, работы).

5. Списание в расходы выданных авансов или расходов будущих периодов до наступления момента фактического оказания услуги, выполнения работы и поступления продукции.

6. Неправильное включение в себестоимость материальных расходов, минуя счета учета материалов.

7. Включение в себестоимость, списание расходов, подтвержденных документами, не соответствующими установленным формам.

8. Неправильная оценка незавершенного производства и пр.

21.10. Обобщение результатов проверки.

Рабочие документы аудитора.

Отражение полученной информации в рабочих документах аудитора осуществляется в течение всего процесса проведения проверки.

К рабочей документации аудитора относятся:

- планы и программы проведения аудита;
- описания использованных аудиторской организацией процедур и их результатов;
- объяснения, пояснения и заявления аудируемого лица;
- копии, в том числе фотокопии, документов;
- описания системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета;
- аналитические документы аудиторской организации;
- другие документы.

Если в процессе проверки обнаруживаются ошибки, отклонения или же искажения данных, аудитор должен зафиксировать данный факт в рабочих документах. Также ему необходимо определить степень их влияния на формирование себестоимости продукции.

Все выявленные в ходе проверки ошибки и отклонения фиксируются в рабочих документах, и на основе полученных данных определяется их количественное влияние на показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите источники информации, используемые при проведении проверки.
2. Назовите основные вопросы, включаемые в программу проверки.

3. Какие основные методы проверки вы знаете?
4. Назовите типичные операции, связанные с общепроизводственными и общехозяйственными расходами.
5. Опишите типичные ошибки в учете издержек производства и обращения.

Глава 22.

Проверка выпуска, отгрузки и продажи продукции при проведении аудита

22.1. Цель проверки и источники информации

Целью проверки операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции при проведении аудита является выражение мнения о достоверности статей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции законодательству Российской Федерации.

В финансовой (бухгалтерской) отчетности подлежат подтверждению соответствующие статьи бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Информация о выпуске, отгрузке и продаже продукции может содержаться:

1. в Бухгалтерском балансе (форма № 1):
 - раздел 2, строка «Запасы, в том числе готовая продукция и товары для перепродажи; товары отгруженные».
2. Отчете о прибылях и убытках (форма № 2):
 - раздел «Доходы и расходы по обычным видам деятельности», строки:
 - «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)»;
 - «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг»;
 - «Валовая прибыль»;
 - «Коммерческие расходы»;
 - «Прибыль (убыток) от продаж».

Для проверки операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции используются как внешние, так и внутренние источники информации.

Внешними источниками информации могут быть письма, сообщения третьих лиц (покупателей) о проведении расчетов с аудируемым предприятием.

Внутренними источниками информации могут быть:

- договоры, заключенные с покупателями на реализацию продукции;
- приказы об учетной политике для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;
- первичные учетные документы, отражающие операции по выпуску, отгрузке и продаже продукции;
- регистры синтетического и аналитического учета по счетам «Выпуск продукции (работ, услуг)», «Готовая продукция», «Товары отгруженные», «Продажи», «Прибыли и убытки»;
- письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица.

22.2. Нормативная база

Для подтверждения достоверности статей финансовой (бухгалтерской) отчетности в части операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции аудитор должен обладать специальными знаниями в области бухгалтерского, налогового и гражданского законодательства.

Такие предпосылки, как существование, полнота, стоимостная оценка, представление и раскрытие, следует проверять с точки зрения соблюдения норм законодательства, в том числе в области бухгалтерского учета.

Основным нормативным документом, регулирующим ведение бухгалтерского учета, является Федеральный закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В его развитие издан ряд нормативных документов по вопросам учета операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции:

- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н;
- ПБУ 10/99 «Расходы организации», утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 № 33н;
- ПБУ 9/99 «Доходы организации», утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 № 32н.

Наличие прав и обязанностей в связи с осуществлением операций по отгрузке и продаже продукции, их возникновение следует проверять исходя из норм гражданского законодательства Российской Федерации.

Возникновение налоговых обязательств в связи с осуществлением операций по отгрузке и продаже продукции, порядок и сроки их погашения проверяются исходя из норм законодатель-

ства в области налогообложения. При этом аудитор должен обладать специальными знаниями в области таможенного законодательства.

22.3. План и программа проверки

При подготовке плана и программы проверки выпуска, отгрузки и продажи продукции аудиторская организация должна основываться на предварительных знаниях об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных в период планирования аналитических процедур.

В общем плане проверки выпуска, отгрузки и продажи продукции следует описать предполагаемый объем и порядок проведения проверки выпуска, отгрузки и продажи продукции. План должен служить руководством при разработке программы проверки выпуска, отгрузки и продажи продукции.

Таблица 45

Примерная форма плана проверки выпуска, отгрузки и продажи продукции

Планируемые виды работ	Период проверки	Исполнитель	Примечание

Программа проверки выпуска, отгрузки и продажи продукции является развитием плана проверки выпуска, отгрузки и продажи продукции и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации этого плана.

Таблица 46

Примерная форма программы проверки выпуска, отгрузки и продажи продукции

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
1.	Тожественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета					
2.	Оформление первичных документов					

Продолжение

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
3.	Правильность определения фактической производственной себестоимости отгружаемой и реализованной продукции					
4.	Формирование коммерческих расходов, их состава и списания на себестоимость реализованной продукции					
5.	Учет реализации продукции. Выявление фактов реализации продукции ниже фактической себестоимости. Анализ правильности ценовой политики					
6.	Правильность определения объема реализованной продукции в целях бухгалтерского учета и налогообложения					
7.	Оценка возможности доначисления налоговыми органами сумм налогов, исходя из положений ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации					
8.	Правильность определения результата от реализации продукции и своевременность отнесения его на финансовые результаты					
9.	Инвентаризация готовой продукции и отражение в учете ее результатов					
10.	Правильность оформления и отражения в учете потерь от недостач и порчи готовой продукции					

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
И.	Правильность определения налоговой базы по НДС в части реализации продукции (в том числе при безвозмездной передаче)					
12.	Правильность определения налоговой базы по акцизам					
13.	Правильность оформления договоров на поставку готовой продукции					

22.4. Методы проверки

Для обоснованного выражения своего мнения о достоверности показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности в части операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе аудиторских процедур, таких как:

- детальная проверка правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам «Готовая продукция», «Товары отгруженные», «Продажи», «Прибыли и убытки»;
- аналитические процедуры;
- проверка (тест) средств внутреннего контроля и т. п.

При проведении проверки операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции аудитору следует соблюдать рациональное соотношение между затратами на сбор аудиторских доказательств и полезностью извлекаемой информации. Тем не менее сложность и трудоемкость осуществления той или иной процедуры не могут считаться основаниями для отказа от нее, если необходимость проведения данной процедуры обусловлена обстоятельствами проверки операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции.

Наиболее распространенными способами получения аудиторских доказательств, которые аудитор использует при проверке операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции, являются:

1. Проверка арифметических расчетов (пересчет).

Аудитор производит проверку правильности расчета отклонений фактической производственной себестоимости выпущен-

ной продукции от нормативной (плановой) производственной себестоимости продукции, фактической себестоимости отгруженной и проданной продукции.

2. Инвентаризация.

С целью подтверждения количества отгруженной продукции, остатков готовой продукции на складе аудитор вправе произвести инвентаризацию готовой продукции.

3. Проверка соблюдения правил учета отдельных операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции.

Аудитор устанавливает соблюдение методологии и принципов учета продажи и отгрузки готовой продукции.

4. Подтверждение.

Для убеждения в реальности совершения операций по отгрузке и продаже продукции аудитор должен получить подтверждение в письменной форме от независимой (третьей) стороны (покупателя).

5. Устный опрос персонала, руководства предприятия и независимой (третьей) стороны.

Результаты устных опросов записываются в виде протокола или краткого отчета, в котором обязательно должны быть указаны фамилия аудитора, который проводил опрос, а также фамилия, имя, отчество опрошенного лица.

6. Проверка документов.

Степень доверия аудитора к внутренним документам аудируемого предприятия зависит от надежности средств внутреннего контроля за подготовкой и обработкой таких документов. Более надежными, чем внутренние, являются внешние документы, подготовленные третьими лицами.

7. Прослеживание.

При прослеживании аудитор проверяет некоторые первичные документы и отражение содержащихся в них данных в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно отражены в бухгалтерском учете.

8. Аналитические процедуры.

Целью применения аналитических процедур является оценка достоверности получаемой в ходе аудита информации о деятельности предприятия.

Аудитор может использовать следующие виды аналитических процедур:

- сопоставление остатков по счетам учета готовой продукции, продажи готовой продукции за различные периоды;
- сопоставление показателей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках со сметными (плановыми) показателями;
- оценку соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
- сопоставление финансовых показателей деятельности пред-

приятия со средними показателями соответствующей отрасли экономики.

9. Подготовка альтернативного баланса.

Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции аудитор может составить баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции.

Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет аудитору выявить отклонения от нормативного расхода сырья, материалов и выхода продукции и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

22.5. Проверка правильности отражения

в учете продажи продукции в соответствии с принятой предприятием учетной политикой.

Проверка документального подтверждения и учета отгрузки и продажи продукции

С целью проверки правильности отражения в бухгалтерском учете операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции аудитор должен иметь информацию о применяемых предприятием способах: ведения бухгалтерского учета (таких как стоимостное измерение), текущей группировки и обобщения фактов хозяйственной деятельности. Применяемые предприятием способы ведения бухгалтерского учета закреплены в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

При изучении учетной политики предприятия для целей бухгалтерского учета аудитор рассматривает следующие вопросы.

1. Использование счета «Выпуск продукции (работ, услуг); при учете выпуска готовой продукции.

При закреплении в учетной политике предприятия права использование счета «Выпуск продукции (работ, услуг)» аудитор, основываясь на данных учетного регистра по счету «Выпуск продукции (работ, услуг)», арифметическим путем определяет отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции от нормативной (плановой себестоимости продукции). Указанное отклонение аудитор выясняет путем сопоставления дебетового и кредитового оборота по счету «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца.

Проверив выборочным методом расчет отклонения фактической производственной себестоимости произведенной продукции от нормативной (плановой) себестоимости продукции, аудитор убеждается в правильности отражения суммы такого от-

ношения (перерасход или экономия) на счетах бухгалтерского учета.

В случае если учетной политикой предприятия не предусмотрено право на использование счета «Выпуск продукции (работ, услуг)», аудитор, основываясь на данных аналитического учета по счету «Готовая продукция», устанавливает правильность учета отдельных наименований продукции по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам) и убеждается в формировании отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам.

Установив факт списания готовой продукции, аудитор методом пересчета определяет сумму отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящихся к отгруженной и проданной продукции. Определив сумму отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам (перерасход или экономия), аудитор убеждается в правильности ее отражения на счетах бухгалтерского учета.

По результатам проверки учета выпуска готовой продукции аудитор делает вывод о соблюдении предприятием соответствующих положений учетной политики, правильности организации учета готовой продукции.

2. Способ оценки готовой продукции для отражения в бухгалтерском балансе.

Аудитор руководствуется тем, что действующим законодательством в области бухгалтерского учета предприятию предоставлено право выбора способа оценки готовой продукции для отражения в бухгалтерском балансе — по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Основываясь на данных бухгалтерского баланса, аудитор убеждается в соответствии способа оценки готовой продукции закрепленному в учетной политике.

3. Вариант списания общехозяйственных расходов.

В случае если учетной политикой предприятия предусмотрено списание общехозяйственных расходов в конце отчетного периода на финансовые результаты в качестве условно-постоянных, аудитор, основываясь на данных учетных регистров по счетам «Общехозяйственные расходы» и «Продажи», убеждается в фактическом применении организацией данного способа списания общехозяйственных расходов.

4. Способ списания коммерческих расходов (расходов на продажу).

Аудитор руководствуется тем, что согласно действующему законодательству в области бухгалтерского учета предприятие имеет право списывать коммерческие расходы (расходы на продажу) либо полностью, либо частично (в части проданной проекции) на счет «Продажи». Установив способ списания ком-

мерческих расходов (расходов на продажу), закрепленный в учетной политике предприятия, аудитор, используя данные учетных регистров по счетам «Расходы на продажу» и «Продажи», убеждается в фактическом применении этого способа.

Если предприятие в соответствии с учетной политикой списывает коммерческие расходы частично (в части проданной продукции), то аудитор должен убедиться, что в учетной политике закреплен способ распределения коммерческих расходов. С целью контроля соблюдения налогового законодательства в части налогообложения НДС операций по продаже готовой продукции аудитор изучает соответствующие положения учетной политики предприятия для целей налогообложения.

Исходя из закрепленного в учетной политике для целей налогообложения момента определения налоговой базы по НДС — по мере отгрузки и предъявлении покупателю расчетных документов или по мере поступления денежных средств, аудитор устанавливает полноту и своевременность исчисления НДС в части операций по продаже продукции.

Кроме того, при наличии операций по отгрузке и продаже продукции между взаимозависимыми лицами; товарообменных (бартерных операций); внешнеторговых сделок; отклонений более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых предприятием по идентичной (однородной) продукции в пределах непродолжительного периода времени, аудитор производит оценку возможности доначисления налоговыми органами сумм налога исходя из положений ст. 40 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения» Налогового кодекса Российской Федерации.

Для установления достоверности, законности и экономической целесообразности операций по отгрузке и продаже продукции аудитор убеждается в их документальном подтверждении.

С целью формирования достаточных и уместных аудиторских доказательств полноты, своевременности и достоверности продажи продукции покупателям аудитор проверяет наличие и оформление договоров поставки готовой продукции, устанавливает их соответствие требованиям гражданского законодательства, выявляет договоры, которые могут быть расценены ничтожными (недействительными). В ходе изучения основных положений договоров поставки готовой продукции аудитор выясняет момент перехода права собственности на отгруженную продукцию (в момент отгрузки или в момент оплаты продукции).

Проверка документального подтверждения операций по отгрузке и продаже продукции осуществляется аудитором по следующим направлениям:

- по формальным признакам (соответствие документов типовой унифицированной форме, наличие всех необходимых реквизитов);

- арифметическая проверка;
- сопоставление документов (сопоставление одних документов организации с другими, сопоставление документов организации документами третьих лиц).

Документами, подлежащими проверке, могут являться накладные, счета-фактуры, требования на отпуск продукции, карточки складского учета, выписки банка, приходные кассовые ордера.

При отгрузке продукции покупателям непосредственно со склада предприятия аудитор проверяет наличие и правильность оформления доверенности на получение продукции.

В целях подтверждения количества отгруженной продукции по данным бухгалтерского учета аудитор проверяет организацию и ведение складского учета. В частности, проверке подлежит документальное оформление операций по приему и отпуску готовой продукции со склада (приходные и расходные ордера, карточки складского учета).

В ходе проверки первичных учетных документов по отгрузке и продаже продукции аудитор устанавливает наличие графика документооборота, его соблюдение, проверяет организацию хранения первичных документов и доступа к ним.

Для оценки состояния системы внутреннего контроля за операциями по отгрузке и продаже продукции аудитор устанавливает наличие обоснования продажных цен на продукцию, соблюдение сроков продажи продукции согласно заключенным договорам и использование утвержденного прейскуранта для определения продажной цены продукции.

Если продажные цены, условия продажи продукции устанавливаются индивидуально для каждого покупателя, аудитор убеждается, что такие цены и условия санкционированы надлежащим образом уполномоченным на это лицом предприятия.

С целью подтверждения стоимостной оценки операций по отгрузке и продаже продукции аудитор производит проверку достоверности сумм фактической себестоимости отгруженной продукции и правильности и своевременности отражения суммы выручки за отгруженную продукцию на счете «Продажи».

При заключении аудируемым предприятием с покупателями — резидентами договоров поставки готовой продукции, в ко-юрых цена готовой продукции выражена в иностранной валюте (условных единицах), аудитор устанавливает правильность расчета и своевременность отражения в учете суммы выручки от продажи продукции.

Если договором поставки готовой продукции установлено, что право собственности на отгруженную продукцию переходит к покупателю в момент оплаты продукции, аудитор убеждается, что до момента оплаты продукции покупателем выручка от про-

даже продукции в бухгалтерском учете предприятия не признается.

При продаже готовой продукции, вывезенной в таможенном режиме экспорта, аудитор подтверждает величину соответствующих показателей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0%; устанавливает соблюдение установленных налоговым законодательством условий для применения налоговой ставки по НДС 0%.

В ходе проверки операций по отгрузке и продаже продукции аудитор стремится достичь приемлемой уверенности в том, что все реально совершенные операции по отгрузке и продаже продукции отражены на счетах бухгалтерского учета и среди отраженных на счетах бухгалтерского учета операций по отгрузке и продаже продукции отсутствуют фиктивные операции.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения отражаются в рабочих документах аудитора.

22.6. Проверка учета коммерческих расходов и их распределения

С целью подтверждения правильности учета коммерческих расходов аудитор устанавливает их состав и выполнение условий для признания коммерческих расходов в бухгалтерском учете.

Если аудитор выявил, что не выполняется хотя бы одно из условий для признания коммерческих расходов, они расцениваются как не подлежащие признанию и учитываются в составе дебиторской задолженности.

При проверке учета коммерческих расходов аудитор, исходя из принципа существенности, определяет полноту учета расходов, соблюдение принципа временной определенности, оценивает документальное оформление расходов.

Если предприятие в соответствии с принятой учетной политикой для целей бухгалтерского учета относит коммерческие расходы в себестоимость проданной продукции полностью в отчетном году, аудитор, основываясь на данных учетного регистра по счету «Расходы на продажу», убеждается, что сальдо по счету «Расходы на продажу» на конец отчетного периода отсутствует.

Если предприятие в соответствии с принятой учетной политикой для целей бухгалтерского учета относит коммерческие расходы в себестоимость проданной продукции частично — в части проданной продукции, аудитор производит проверку распределения коммерческих расходов между проданной продукцией и продукцией на складе и расходов на упаковку и транспортировку между отдельными видами отгруженной продукции.

Аудитор устанавливает показатель, пропорционально которому производится распределение расходов на упаковку и транспортировку, определяет целесообразность его использования.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения отражаются в рабочих документах аудитора.

22.7. Проверка достоверности и анализ показателей финансовых результатов от реализации продукции

В целях проверки достоверности показателей финансовых результатов от продажи продукции аудитор:

- устанавливает соблюдение всех условий для признания в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции. Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных предприятием в оплату, не исполнено хотя бы одно из установленных условий, аудитор расценивает данные доходы не как выручку от продажи продукции, а учитывает их в составе кредиторской задолженности;
- производит сверку бухгалтерских записей по счетам «Прибыли и убытки» и «Продажи»; устанавливает соответствие показателя финансового результата от продажи продукции, определенного по данным бухгалтерского учета, показателю, отраженному в Отчете о прибылях и убытках;
- используя процедуру арифметических подсчетов, убеждается в правильности определения следующих показателей Отчета о прибылях и убытках:
 - выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей);
 - себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
 - валовая прибыль;
 - коммерческие расходы.

Источником информации при такой проверке является учетный регистр по счету «Продажи».

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения отражаются в рабочих документах аудитора.

Для оценки экономической эффективности производства продукции аудитор анализирует показатели финансовых результатов от ее продажи.

На начальном этапе анализа показателей финансовых результатов от продажи продукции аудитор проверяет баланс произведенной продукции.

Аудитор должен учесть такие показатели, как остатки готовой продукции на начало года, выпуск продукции в отчетном году, остатки готовой продукции на конец отчетного года, про-

даже готовой продукции за отчетный год. В разрезе этих показателей аудитор устанавливает:

- плановую себестоимость произведенной продукции;
- полную себестоимость произведенной продукции;
- произведенную продукцию в отпускных ценах;
- плановый и фактический финансовый результат от продажи продукции;
- отклонения фактической прибыли от плановой;
- причины таких отклонений, а также производит общую оценку влияния на выполнение плана прибыли изменения прибыли в остатках готовой продукции на начало и конец отчетного года.

При анализе показателей финансовых результатов от продажи продукции аудитор использует следующие приемы анализа.

1. Горизонтальный анализ.

Аудитор изучает абсолютные показатели финансовых результатов от продажи продукции за определенный период, производит расчет темпов их изменения и оценку.

2. Вертикальный анализ.

Аудитор представляет показатели финансовых результатов от продажи продукции в виде относительных показателей через удельный вес показателя в общем итоге отчетности и производит оценку их изменения в динамике.

3. Трендовый анализ.

Аудитор изучает показатели финансовых результатов от продажи продукции за максимально возможный период времени. При этом каждая позиция отчетности сравнивается со значениями анализируемых показателей за ряд предшествующих периодов и определяется тренд, т. е. основная повторяющаяся тенденция развития показателя, свободная от влияния случайных факторов и индивидуальных особенностей периодов.

4. Факторный анализ.

Аудитор производит выражение показателя финансового результата от продажи продукции через формирующие его факторы, осуществляет расчет и оценку влияния этих факторов на изменение показателя. При этом аудитор использует прямой факторный анализ, когда изучаемый показатель раскладывается на составные части, и обратный факторный анализ, когда отдельные элементы соединяются в общий изучаемый (результативный) показатель.

5. Сравнительный (пространственный) анализ.

Аудитор осуществляет оценку показателей финансовых результатов от продажи продукции по сравнению с показателями организаций-конкурентов, со среднеотраслевыми и средними хозяйственными данными, с нормативами и т. п.

По результатам анализа показателей финансовых результатов от продажи продукции аудитор делает выводы об экономической эффективности производства продукции; тенденциях дея-

тельности предприятия; подготавливает рекомендации и предложения по повышению экономической эффективности производства продукции и отражает их в рабочих документах.

22.8. Типичные ошибки и нарушения в учете готовой продукции и ее реализации

Типичными ошибками и нарушениями в учете готовой продукции и ее продаже являются следующие:

- нарушения, допущенные при оформлении первичных документов;
- отсутствие графиков документооборота;
- нарушения сроков хранения документации в архиве;
- отсутствие инвентаризации готовой продукции;
- несоответствие применяемого предприятием способа оценки готовой продукции, отражаемой в бухгалтерском балансе, способу, утвержденному учетной политикой;
- несоответствие способа списания общехозяйственных и коммерческих расходов способу, закрепленному в учетной политике для целей бухгалтерского учета;
- счетные (арифметические) ошибки при расчете отклонений фактической производственной себестоимости выпущенной продукции от нормативной (плановой) производственной себестоимости продукции;
- несоответствие данных аналитического и синтетического учета готовой продукции;
- отсутствие аналитического учета в разрезе видов произведенной и отгруженной продукции;
- несоответствие данных складского учета данным бухгалтерского учета в части отгруженной продукции и хранящейся на складе;
- несвоевременное отражение выручки от продажи продукции;
- исправления по выявленным ошибкам прошлых лет в отчетном периоде путем увеличения выручки от продажи продукции текущего периода;
- нарушение методологии учета (неверно составленные корреспонденции счетов).

22.9. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Аудитор обязан составлять рабочие документы о проведенных аудиторских процедурах в отношении выпуска, отгрузки и продажи продукции в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

В рабочих документах должно содержаться обоснование

аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора по ним. В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов аудитор может использовать типовые формы документации:

- стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов;
- бланки;
- вопросники;
- типовые письма;
- обращения и т. п.

Для повышения эффективности аудита аудитор вправе использовать в ходе проверки расчетов графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом.

Такой документацией могут быть аналитические данные о количестве, видах отгруженной и проданной продукции конкретным покупателям, о динамике изменения операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции, финансовых результатах от продажи продукции по сравнению с предшествующими периодами. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом. Подготовленная аудируемым лицом документация является частью рабочих документов аудитора.

В состав рабочей документации при проверке операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции обычно включают:

- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого и иных видов риска, и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ хозяйственных операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции и остатков по счетам бухгалтерского учета «Выпуск продукции (работ, услуг)», «Готовая продукция», «Товары отгруженные», «Продажи», «Прибыли и убытки»;
- сверку расчетов между предприятием и покупателями за отгруженную и проданную продукцию;
- анализ показателей финансового результата от продажи продукции и тенденций деятельности предприятия;

- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам (покупателям), и полученных от них ответов;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, направленных руководству аудируемого лица или обсуждавшихся с ним, включая выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам проверки выпуска, отгрузки и продажи продукции, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе проверки и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Рабочая документация может создаваться аудитором на бумажных, машинных или иных носителях, обеспечивающих сохранность сведений, содержащихся в ней, в течение времени, установленного для хранения рабочей документации в архиве.

Приблизительная форма обобщения результатов проверки выпуска, отгрузки и продажи продукции приведена в таблице 24, параграф 15.5.

Вопросы и задания для самопроверки

1. В чем состоит цель проверки операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции при проведении аудита?
2. Назовите источники информации, используемые при проверке операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции.
3. Опишите систему нормативного регулирования ведения учета операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции.
4. Перечислите методы проверки операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции.
5. Назовите основные положения, связанные с учетом выпуска, отгрузки и продажи продукции, которые должны быть отражены в учетной политике предприятия для целей бухгалтерского учета и налогообложения.
6. Укажите основные направления проверки документального оформления операций по отгрузке и продаже продукции.
7. Опишите порядок проведения проверки учета коммерческих расходов, если такие расходы относятся в себестоимость проданной продукции частично — в части проданной продукции.
8. Назовите приемы анализа показателей финансовых результатов от продажи продукции.

9. Перечислите типичные ошибки и нарушения при учете операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции.
10. Назовите обязательные требования, предъявляемые к форме и содержанию рабочих документов аудитора при проверке операций по выпуску, отгрузке и продаже продукции.

Глава 23.

Проверка финансовых результатов и использования прибыли при проведении аудита

23.1. Цели проверки и источники информации

Главной целью деятельности коммерческого предприятия любой организационно-правовой формы является получение прибыли. Финансовый результат, прибыль или убыток, отражает изменение собственного капитала за определенный период времени. Именно конечный финансовый результат деятельности предприятия интересует его собственников.

В бухгалтерском учете порядок формирования финансового результата является одним из важнейших вопросов. От того, насколько правильно бухгалтер ведет учет финансовых результатов, зависит множество факторов, определяющих существование предприятия в рыночной инфраструктуре и его деловую репутацию. К таким факторам, например, можно отнести обязательные выплаты в бюджет в виде налоговых отчислений, от регулярности и правильности осуществления которых зависят взаимоотношения предприятия с контролирующими органами. Отчетность о финансовых результатах служит основой для анализа финансового состояния предприятия и принятия управленческих решений. Поэтому очень важно, чтобы в бухгалтерском учете и отчетности были достоверно отражены все хозяйственные операции предприятия, учтены все доходы и расходы.

Аудиторская проверка правильности определения финансовых результатов хозяйственной деятельности значительно отличается от проверки балансовых статей активов и обязательств, поскольку прибыль или убыток является обобщающим результатом отражения большинства хозяйственных операций.

Цель аудита — сформировать мнение о достоверности конечного финансового результата и правильности его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности, т. е. установить соответствие данных отчетности данным бухгалтерского учета проверяемого предприятия.

Для достижения указанной цели необходимо проверить:

- правильность формирования финансового результата от продажи продукции (работ, услуг);
- правильность отнесения и формирования финансового результата доходов и расходов, относящихся к операционным расходам и доходам (реализация основных средств, материалов и прочего имущества организации);
- соответствие данных, содержащихся в отчетности, данным синтетического и аналитического учета;
- учет внереализационных доходов и расходов;
- учет использования прибыли.

При проведении проверки аудитор должен решить следующие задачи:

- 1) провести анализ учетной политики предприятия в части формирования финансового результата и использования прибыли (метод определения выручки от реализации, способ учета курсовых разниц, создание резервов и пр.);
- 2) проверить порядок ведения учета по отдельным разделам, счетам учета и распределения прибыли в течение года;
- 3) рассмотреть соответствие порядка определения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества нормативным требованиям;
- 4) проверить соблюдение правил отражения в учете убытков, полученных от безвозмездной передачи основных средств и прочих активов, нормативным требованиям;
- 5) изучить правильность отражения в учете штрафных санкций;
- 6) проверить правильность и обоснованность формирования затрат для целей бухгалтерского и налогового учета;
- 7) проверить правильность расчета налога на прибыль;
- 8) изучить иные вопросы, связанные с формированием финансового результата и использованием прибыли.

В качестве источников информации используются: . учетная политика предприятия (для целей бухгалтерского и налогового учета);

- финансово-хозяйственные договора и соглашения;
- данные аналитического и синтетического учета по счетам «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», «Прибыли и убытки», «Продажи», «Прочие доходы и расходы», «Резервы предстоящих расходов», «Расходы будущих периодов», «Расчеты по налогам и сборам», «Доходы будущих периодов», «Резервы под обесценение финансовых вложений», «Резервы по сомнительным долгам» и прочие счета учета;
- данные бухгалтерской отчетности (отчет о прибылях и убытках, бухгалтерский баланс);
- декларации по налогу на прибыль;
- регистры бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерские расчеты и справки.

23.2. План и программа проверки

План аудита финансовых результатов можно разделить на три раздела, которые составляют его основу:

- аудит формирования прибыли (убытка) отчетного периода;
- аудит формирования налогооблагаемой прибыли;
- аудит формирования и использования чистой прибыли.

На основе плана составляется программа аудита с детальным перечнем содержания аудиторских процедур, необходимых для выполнения плана аудита.

Программа аудита может включать проверку следующих вопросов:

- 1) тождественности показателей финансовой отчетности и регистров бухгалтерского учета;
- 2) оформления первичных учетных документов;
- 3) правильности формирования финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг);
- 4) правильности отражения в учете процентов по займам и кредитам к получению и уплате, доходов от участия в других организациях, прочих операционных доходов и расходов, внереализационных доходов и расходов;
- 5) правильности определения прибыли (убытка) от финансово-хозяйственной деятельности, балансовой прибыли (убытка) предприятия;
- 6) правильности отражения результатов, полученных от бартерных сделок;
- 7) правильности отражения прибыли, образовавшейся в результате получения финансовой помощи;
- 8) правильности отражения в учете выручки от реализации продукции подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств;
- 9) правильности отражения в учете выручки от реализации продукции при осуществлении внешнеэкономической деятельности;
- 10) правильности отражения в учете отвлеченных средств;
- 11) правильности отражения в учете финансовых санкций, подлежащих изъятию в бюджет за превышение допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в окружающую среду;
- 12) правильности отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду;
- 13) правильности отражения выручки от произведенного капитального ремонта основных фондов, выполненного хозяйственным способом;
- 14) правомерности и правильности произведенных отчислений в резервные фонды в соответствии с учредительными документами и учетной политикой;
- 15) правильности определения и отражения в учете нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых периодов;

- 16) обоснованности образования и правильности отражения в учете резервов по сомнительным долгам;
- 17) правильности отражения в учете будущих доходов;
- 18) правильности отражения в учете целевых поступлений и их использование.

В общем виде программа аудита финансовых результатов может выглядеть следующим образом (таблица 47).

Таблица 47

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
1.	Правильность определения и отражения в учете прибыли (убытков)					
2.	Правильность учета операционных, внереализационных и чрезвычайных доходов и расходов					
3.	Правильность и обоснованность распределения чистой прибыли					

Таблица содержит пример программы в сокращенном виде, так как данный документ составляется в зависимости от объема проверки, уровня существенности и специфики финансово-хозяйственной деятельности проверяемого предприятия.

23.3. Методы проверки

При проведении проверки формирования финансовых результатов могут использоваться различные методы (аудиторские процедуры), исходя из условий проверки и особенностей деятельности проверяемого предприятия, в том числе:

- 1) проверка точности арифметических расчетов, сравнение данных первичных документов с учетными записями (например, расчет курсовых и суммовых разниц в бухгалтерских справках, авансовых отчетов по командировкам);
- 2) проверка документов с точки зрения их реальности и правильности оформления (например, решения учредителей, договора дарения);

- 3) инвентаризация, проверка фактического наличия и состояния (например, остатков материалов на складах);
- 4) осмотр и обследование (например, производственных участков, помещений организации);
- 5) подтверждение, опрос (например, сверка остатков по расчетам с дебиторами и кредиторами, бюджетом);
- 6) наблюдение, контрольные замеры, лабораторный контроль (например, технологический контроль, выявление соответствия фактических операций их отражению в учете);
- 7) аналитические процедуры, анализ и оценка полученной информации, сравнение с эталонными значениями (например, сравнение остатков по счету «Прибыли и убытки» с плановыми, финансовыми и нефинансовыми данными, среднеотраслевыми данными);
- 8) подготовка альтернативного баланса и отчета о прибылях и убытках.

При проверке финансовых результатов особое внимание следует уделить использованию аналитических процедур. На основании общего анализа хозяйственных операций производится оценка вероятных расходов и анализируется, были ли эти расходы действительно учтены в бухгалтерских регистрах. Для этого могут сравниваться суммы, аккумулированные на счете «Прибыли и убытки», с показателями, установленными в текущем периоде, и фактическими суммами расходов за соответствующие периоды прошлых лет.

23.4. Проверка формирования финансовых результатов

В соответствии с положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и «Расходы организации» ПБУ 10/99 и в зависимости от характера, условий и направлений деятельности предприятия доходы и расходы подразделяются следующим образом (таблица 48).

Таблица 48

Доходы	Расходы
Доходы от обычных видов деятельности	Расходы по обычным видам деятельности
Операционные доходы	Операционные расходы
Внереализационные доходы	Внереализационные расходы
Прочие доходы	Прочие расходы

Формирование бухгалтерской прибыли (убытка) может быть выражено формулой:

$$\Pi = \text{ПО} \pm \text{ПП} + \text{ПД} - \text{ПР} + [\text{ОНО} - \text{ОНА}],$$

где Π — прибыль (убыток) (конечный финансовый результат деятельности предприятия); ПО — прибыль (убыток) от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг (прибыль от обычных видов деятельности); ПП — прибыль (убыток) от продажи и прочего выбытия основных средств, прочего имущества (сырья, материалов, нематериальных активов и др.) (операционные, вне-реализационные доходы и расходы); ПД — прочие доходы; ПР — прочие расходы; [ОНО-ОНА] — применяется организациями, пользующимися в учете ПБУ 18/2002 «Учет расходов по налогу на прибыль», ОНО — отложенные налоговые обязательства, отражается в момент выбытия объекта актива или вида обязательства, по которому налоговое обязательство было начислено, т. е. движение налогового обязательства; ОНА — отложенные налоговые активы, отражается при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, показывает движение отложенных налоговых активов.

Для проведения аудита финансовых результатов и использования прибыли необходимо проверить ведение и аналитического, и синтетического учета по счетам «Прибыли и убытки», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аудитор прежде всего выясняет, как учетной политикой предприятия предусмотрено учитывать финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) — по предъявленным расчетным документам или по оплаченным, т. е. какой момент является моментом реализации — момент отгрузки товара (работ, услуг) или момент оплаты ранее отгруженных товаров (работ, услуг). Аудитор проверяет первичные документы, регистры бухгалтерского учета и устанавливает законность, правильность и достоверность отраженных сумм прибылей и убытков.

Если предприятие является участником внешнеэкономической деятельности, то полученные в валюте доходы подлежат налогообложению по совокупности с рублевой выручкой. Аудитор проверяет при этом правильность перевода валюты в рубли и отнесения курсовых разниц на счет «Прочие доходы и расходы».

Финансовый результат от прочей реализации включает результаты от реализации основных средств, товарно-материальных ценностей, ценных бумаг и т.д., отражаемых на счете «Прочие доходы и расходы». При проверке устанавливается правильность отнесения и списания сумм, отражения НДС и пр. Особое внимание аудитор должен уделить проверке операционных и внереализационных доходов и расходов. При этом необходимо установить:

- правильность и полноту отражения доходов (убытков) от при-

сужденных или признанных штрафов, пеней, неустоек по хозяйственным договорам;

- соблюдение условий по договорам займов и полноту получения доходов по всем видам займов;
- правильность отражения курсовых разниц по операциям с валютой;
- полноту учета и получения процентов по суммам средств, числящихся на расчетных, текущих, валютных и других счетах предприятия;
- правильность и полноту полученных доходов от сумм, находящихся на депозитных счетах;
- правильность определения дополнительных расходов по заказам, расчеты по которым закончены в истекших годах;
- правомерность списания убытков от стихийных бедствий;
- правильность списания долгов и дебиторской задолженности;
- правильность получения и документального оформления доходов от долевого участия в других предприятиях;
- правильность и полноту получения дивидендов по акциям, доходов по облигациям и другим ценным бумагам;
- полноту перечисления и получения доходов от сдачи имущества в аренду;
- законность списания расходов по содержанию законсервированных мощностей и объектов;
- правильность формирования убытков от списания ранее признанных долгов по недостачам и хищениям, по которым возвращены исполнительные документы;
- правильность списания затрат по аннулированным заказам;
- правильность оформления документов по списанию некомпенсированных потерь от стихийных бедствий;
- правильность отнесения на внереализационные доходы и расходы результатов от других операций.

Проверяется также правильность формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль.

Модель аудирования формирования результатов финансовой деятельности организации может быть представлена в следующем виде (таблица 49).

Аудиторская проверка формирования финансовых результатов начинается с анализа учетной политики на отчетный год. Затем проверяется показатель себестоимости реализуемой продукции, устанавливается обоснованность включения расходов в себестоимость.

Особое внимание следует уделить операционным и внереализационным доходам и расходам. В ходе аудиторской проверки проводится анализ отдельных счетов учета доходов и расходов. Анализируются расходы и доходы, не относящиеся к обычным видам деятельности, например арендная плата, проценты полученные и уплаченные и т. п.

Таблица 49

Цели и приемы проверки	Этапы проверки формирования финансового результата				
	Себестоимость реализации	Коммерческие и управленческие расходы	Объем выпущенной продукции	Объем реализованной продукции	Доходы и расходы от обычных видов деятельности, операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы и расходы
	Проверка достоверности и реальности произведенных расходов, целе-сообразности их списания в соответствии с методом учета затрат на про-изводство	Проверка достоверности и реальности произведенных расходов	Проверка до-стоверности объема выпу-щенной продук-ции и полноты ее оприходова-ния на склад для оценки реальных зап-сов и прогнозов формирования финансовых ре-зультатов	Проверка до-стоверности и полноты включения дан-ных в объем реализованной продукции для формирования финансовых результатов, в соответствии с методом их отражения на счетах бух-галтерского учета	Проверка достоверно-сти и полноты отраже-ния поступлений и выбытия средств на счетах бухгалтерского учета, полученных от реализации или выбытия в определен-ный период времени

Цели и приемы проверки	Этапы проверки формирования финансового результата				
	Себестоимость реализации	Коммерческие и управленческие расходы	Объем выпущенной продукции	Объем реализованной продукции	Доходы и расходы от обычных видов деятельности, операционные, внебюджетные и чрезвычайные доходы и расходы
Информационная база	Хозяйственные операции по счетам учета затрат на производство и расходов на продажу, группировочные ведомости данных, акты на приобретение сырья, плановые калькуляции по видам продукции, карточки аналитического учета, разрабатываемые	Хозяйственные операции по счетам затрат на производство и расходов на продажу, договоры финансово-хозяйственной деятельности, акты оказания услуг сторонними организациями, авансовые отчеты сотрудников, сметы выполнения работ и пр.	Акты приемки сырья, партионные паспорты, накладные о передаче готовой продукции из производства на склад, акты инвентаризации остатков готовой продукции, материальные отчеты, хозяйственные операции по соответствующим счетам учета	Хозяйственные операции по счетам производства, продаж и пр., накопительные ведомости, расходные накладные склада готовой продукции, товарно-транспортные накладные, прокладные, пропуск на вывоз продукции, материалы от-терминальные от-четы о движении продукции	Хозяйственные операции по счетам учета расчетов, продаж и пр. финансово-хозяйственные договоры, приходные, расходные кассовые ордера, платежные поручения, векселя, накладные на реализацию активов, различные от обычной реализации (основные средства и пр.), акты оказания услуг (выполнения работ), данные бухгалтерских регистров и пр.
Приемы и процедуры	таблицы, ведомости распределения, данные бухгалтерских регистров и пр.	Документальное исследование, расчетные сравнения, сопоставления, контрольные замечания, анализ	Документальное исследование, расчетные и аналитические сопоставления	Документальное исследование, расчетные и аналитические сопоставления	Документальное исследование, расчетные сравнения, сопоставления, анализ

При проведении аудиторской проверки необходимо обратить внимание на правильное документальное оформление и законность списания дебиторской задолженности, потерь от стихийных бедствий, некомпенсируемых потерь в результате пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, убытков от хищений, виновники которых по решению суда не установлены, штрафов за нарушение договоров, сумм сомнительных долгов по расчетам с другими организациями.

23.5. Проверка текущего использования прибыли и ее распределения

Наряду с проверкой формирования финансового результата изучается распределение прибыли в течение отчетного года. План счетов не предусматривает субсчета для счета «Прибыли и убытки», ввести такой субсчет может непосредственно предприятие исходя из потребностей управления при условии закрепления данного положения в учетной политике.

Аудитор проверяет правильность отражения операций по начислению в бюджет налоговых обязательств по налогу на прибыль, поскольку это является использованием прибыли отчетного периода.

Помимо операций по счету «Прибыли и убытки» необходимо также проверить ведение учета по счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Нераспределенная прибыль отчетного года может быть использована предприятием на ряд целей:

- на выплату доходов (дивидендов) участникам;
- на формирование резервного капитала;
- на увеличение уставного капитала;
- на развитие производства, поощрение работников и т. д.

Аудитору необходимо установить:

- правильность использования резервного капитала;
- правильность использования добавочного капитала;
- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- соответствие записей синтетического и аналитического учета по соответствующим счетам записям в Главной книге, балансе и формах финансовой (бухгалтерской) отчетности.

По окончании проверки можно сделать оценку динамики показателей балансовой и чистой прибыли за отчетный период. При этом сравниваются основные финансовые показатели за прошлый и отчетный период, рассчитываются отклонения от базовой величины показателя и выясняется, какие показатели оказали наибольшее влияние на балансовую и чистую прибыль.

21.6. Проверка налогообложения прибыли

Частые изменения налогового законодательства и противоречия некоторых положений нормативных актов обуславливают возможность случайных ошибок в расчетах по налогам, в частности по налогу на прибыль.

Перечень задач при проверке исчисления налога на прибыль достаточно широк. В частности, аудитору необходимо проверить:

- последовательность применения учетной политики в целях налогообложения;
- ведение налогового учета, формирование налоговых регистров, соответствие данных, представленных в них, данным первичных документов;
- полноту и правильность отражения в соответствующих регистрах налогового учета доходов, их документальную подтвержденность;
- обоснованность, полноту и правильность формирования в регистрах налогового учета расходов, в частности нормируемых, их экономической обоснованности и документальной подтвержденности;
- обоснованность признания дат получения доходов и осуществления расходов;
- правильность применения налоговой ставки в различные периоды;
- правильность составления и своевременность представления налоговых деклараций контролирующим органам;
- правильность отражения в бухгалтерском учете начислений налога на прибыль, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, их соответствие данным налогового учета.

В ходе аудиторской проверки расчетов по налогу на прибыль, как правило, осуществляется:

- анализ ежемесячных авансовых платежей на основе расчета налога за квартал или ежемесячных платежей от фактически порченной прибыли;
- анализ задолженности по налогу на прибыль на основе результатов деятельности за отчетный период;
- сопоставление остатка по счету учета налога на прибыль с данными учетных регистров;
- анализ расчета налога на прибыль, сделанного организацией, а также всех значительных расхождений между фактической и расчетной суммами налога на прибыль;
- пересчет и проверка правильности итогов.

Анализ авансовых платежей, подготовленных по расчетам за отчетный период, должен основываться на проверке квартальных платежей по выпискам банка, документации по предвари-

тельным расчетам налога и анализе своевременности авансовых платежей во избежание последующих штрафов и пеней.

Проверка фактической задолженности по налогу на прибыль будет включать:

- сверку прибыли до уплаты налогов по счету «Прибыли и убытки»;
- сверку задолженности по налогу на прибыль с данными окончательной налоговой декларации;
- пересчет и проверку правильности формирования задолженности по налогу на прибыль за год с учетом правильности применения ставки налога и использования льгот, соответствия сроков уплаты налогов.

Выявленные в ходе проверки ошибки фиксируются в рабочей документации аудитора, к примеру, в виде таблицы нарушений, с указанием характеристики нарушений, нормативных документов, которые были нарушены, а также с рекомендацией аудитора по их устранению. Аудитором рассчитывается количественное влияние выявленных нарушений на показатели налоговой и финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также приводится расчет скорректированного показателя.

23.7. Проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах

Основной формой отчетности о финансовых результатах деятельности предприятия являются «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о прибылях и убытках». Достоверность данных, отражаемых в указанных документах, проверяется в процессе аудита всей деятельности организации (аудит основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, доходов и расходов и пр.). Но одновременно с этим аудит отчетности также является частью аудиторских процедур, так как в «Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» и в ПБУ № 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» оговариваются обязательные требования, которым должна соответствовать отчетность.

В связи с этим можно выделить следующие вопросы, которые аудитору необходимо рассмотреть в процессе проверки отчетности о финансовых результатах:

- соответствие отчетности требованиям нормативных актов;
- соответствие данных финансовой (бухгалтерской) отчетности данным регистров учета, первичным документам;
- правильность оценки статей отчетности, достоверность их показателей;
- включение в отчетность показателей деятельности всех филиалов и обособленных подразделений.

Проверяя отчетность о финансовых результатах, аудитор должен удостовериться в ее соответствии следующим требованиям:

- отраженные в отчетности активы и обязательства имеют рублевое выражение, их оценка производится путем суммирования произведенных расходов;
- зачет между статьями активов и пассивов осуществлялся лишь в случаях, специально оговоренных в нормативных документах;
- показатели отчетности сформированы в соответствии с нормативными документами;
- внереализационные и операционные доходы, в случае их существенности в составе доходов, указаны в отчете отдельно;
- прибыль подразделяется на прибыль до налогообложения и чистую прибыль отчетного периода.

Методами проверки отчетности могут быть: анализ документа и их сравнение, аналитические процедуры.

23.8. Особенности аудиторской проверки финансовых результатов на субъектах малого предпринимательства

При проверке субъектов, относящихся к малому предпринимательству, аудитор применяет правила (стандарты) об аудиторской деятельности в полном объеме. Однако должен учитывать специфические особенности, присущие бухгалтерскому учету субъектов малого предпринимательства, и соответствующую нормативную базу, в том числе:

- упрощенный порядок регистрации, лицензирования и сертификации;
- упрощенный порядок предоставления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- допустимость использования самостоятельно разработанных форм для документирования хозяйственных операций;
- влияние на финансово-хозяйственную деятельность особенностей местного и регионального законодательства.

При проверке субъектов, использующих упрощенную систему налогообложения, следует обратить внимание на следующее:

- обоснованность применения данной системы налогообложения, учета и отчетности, наличие разрешающего (или подтверждающего) документа от контролирующего органа;
- соблюдение правил внесения записей в книгу учета доходов и расходов;
- правильность расчетов налогооблагаемой базы, в зависимости от выбранного метода;
- правильность составления налоговых деклараций;
- своевременность и правильность уплаты начисленных налогов.

23.9. Типичные ошибки и нарушения в учете и налогообложении прибыли

Типичными нарушениями, выявляемыми в ходе проверки, могут быть:

- несоответствие отдельных положений учетной политики требованиям действующих нормативных актов;
- использование форм и методов учета, не предусмотренных учетной политикой;
- отсутствие в отчетности информации по сегментам;
- применение различных методов оценки объектов учета в промежуточной и годовой отчетности;
- нераскрытие в отчетности существенной информации о финансово-хозяйственной деятельности;
- излишнее списание расходов, сокрытие части реализованной продукции;
- неправильное отражение на счетах товарообменных операций;
- неверные корреспонденции счетов;
- включение в состав расходов и доходов от обычной деятельности, операционных и внереализационных расходов и доходов;
- отражение в учете расходов, не имеющих документального подтверждения.

При проведении проверки отчетности по налогу на прибыль могут выявляться следующие ошибки:

- неправильное использование принципов налогового учета, законодательных актов и инструкций при расчете налогов;
- отражение в учете расходов, не имеющих документального подтверждения;
- неполное или несвоевременное отражение в налоговом учете доходов;
- применение неверной ставки налога;
- неправильное определение налогооблагаемой базы;
- неточный учет пеней и штрафов;
- наличие арифметических ошибок при подсчете показателей отчетности, неточные округления значений;
- неполное заполнение всех обязательных реквизитов отчетности;
- нарушение сроков предоставления отчетности в контролирующие органы.

23.10. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Выявленные в ходе аудита нарушения и ошибки отражаются в рабочих документах аудитора. Рабочие документы могут быть оформлены в виде таблиц нарушений (сводка ошибок) с указанием характеристики нарушений, нормативных документов, ко-

торые нарушены, а также рекомендаций аудитора по устранению нарушений.

Предприятие	Проверяемый период
-------------	--------------------

Сводка ошибок

Аудит финансово-вых результатов	Документ, содержащий ошибку	Данные по балансу (счета учета)	Данные аудита (рекомендации)	Ссылка на нормативный документ
Общая сумма				

Руководитель группы аудиторов (Подпись)	Дата
--	------

На заключительном этапе составляется рабочий документ «Оценка влияния выявленных ошибок на финансовую (бухгалтерскую) отчетность». В рабочем документе указывается:

- краткая характеристика нарушения;
- расчеты количественного влияния нарушения на изменение показателя;
- наименование показателя, который изменяется;
- скорректированное значение показателя.

Предприятие	Проверяемый период
-------------	--------------------

Оценка влияния выявленных ошибок

Документ, содержащий ошибку	Наимено- вание по- казателя	Нарушение (размер и характери- стика)	Скоррек- тирован- ное зна- чение	Количес- твенное влияние нарушения
Общая сумма				

Руководитель группы аудиторов (Подпись)	Дата
--	------

Все выявленные ошибки обязательно должны найти отражение также и в отчете аудитора.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Что такое финансовый результат, что он отражает?
2. В чем отличие аудиторской проверки формирования финансового результата от аудиторской проверки других разделов бухгалтерского учета?
3. Сформулируйте задачи аудита финансовых результатов.
4. Назовите источники информации при аудите финансовых результатов.
5. Сформулируйте вопросы, составляющие программу аудита финансовых результатов.
6. Перечислите методы, используемые при аудите финансовых результатов.
7. Перечислите основные счета, подлежащие проверке при аудите финансовых результатов.
8. Перечислите этапы проверки формирования финансового результата.
9. Перечислите основные направления использования прибыли, подлежащие проверке при аудите.
10. Что должен установить аудитор при проверке фондов и резервов, образованных за счет прибыли?
11. Перечислите основные задачи аудита налога на прибыль.
12. Перечислите типичные ошибки, выявляемые при аудите финансовых результатов и налога на прибыль.

Глава 24.

Аудит эмиссии ценных бумаг

24.1. Цель проверки и источники информации

Целью проверки эмиссии ценных бумаг при проведении аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета об эмиссионных ценных бумагах законодательству Российской Федерации.

В бухгалтерской отчетности могут подлежать подтверждению соответствующие статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибыли и убытках и отчета о движении денежных средств с учетом принципа существенности.

В бухгалтерском балансе информация об эмиссии ценных бумаг может отражаться по статьям актива и пассива.

Информация о результатах эмиссии, как активах предприятия, подлежащих аудиту, может содержаться:

- во втором разделе баланса «Оборотные активы» по статьям «Расходы будущих периодов», «Дебиторская задолженность» и «Прочие оборотные активы»;
- в третьем разделе баланса «Капитал и резервы» по статье «Собственные акции, выкупленные у акционеров»;
- в четвертом разделе баланса «Долгосрочные обязательства» по статье «Прочие долгосрочные обязательства»;
- в пятом разделе баланса «Краткосрочные обязательства» по статье «Прочие краткосрочные обязательства».

В отчете «О прибылях и убытках» информация об операциях эмиссии может отражаться по статьям:

- «Прочие операционные доходы»;
- «Прочие операционные расходы»;
- «Внереализационные доходы»;
- «Внереализационные расходы».

В отчете «О движении денежных средств» информация об операциях с финансовыми вложениями может отражаться по статье раздела «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности» — «Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений».

Для аудита эмиссии ценных бумаг используются как внешние, так и внутренние источники информации.

В качестве внешних источников могут использоваться данные периодических изданий, официально публикуемая информация профессиональных участников фондового рынка и фондовых бирж.

Эта информация может быть получена в любой форме: визуальной, документальной или устной.

В качестве внутренних источников могут быть использованы:

- договора с финансовыми консультантами, поручителями и другими участниками проведения эмиссии ценных бумаг;
- проспекты эмиссии;
- первичные документы (протоколы, решения и т. п.), описывающие операции, связанные с эмиссией ценных бумаг;
- бухгалтерские записи об этих операциях;
- письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица.

Бухгалтерские записи об операциях, связанных с эмиссией ценных бумаг, являющиеся источником информации для аудита, могут быть отражены как на синтетических, так и аналитических счетах бухгалтерского учета.

По критерию существенности аудиту могут подлежать записи по счетам синтетического учета «Финансовые вложения», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с учредителями», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», «Прочие доходы и расходы», «Доходы будущих периодов» в том случае, если на счетах отражались расчеты по операциям, связанным с эмиссией ценных бумаг.

Письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица, как правило, могут быть получены в отделах (службах) проверяемого предприятия, отвечающих за проведение эмиссии.

Полученная аудитором при проведении проверки эмиссии информация подлежит анализу. На его результатах основывается мнение аудитора о достоверности показателей финансовой отчетности об операциях, связанных с проведением эмиссии.

24.2. Нормативные документы

Для проверки наличия предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в части операций, связанных с эмиссией, в соответствии с действующим законодательством аудитор должен знать и понимать как законодательство, регулирующее операции эмиссии, так и законодательство, регулирующее бухгалтерский учет.

Такие предпосылки, как существование, полнота, стоимостная оценка, представление и раскрытие информации, следует проверять с точки зрения соблюдения норм законодательства в области бухгалтерского учета. Основным нормативным документом является закон «О бухгалтерском учете». В его развитие издан ряд нормативных документов в области бухгалтерского учета. Частично операции эмиссии регулируются Положением

по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденным Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н.

Наличие прав и обязанностей в связи с осуществлением операций эмиссии, их возникновение следует проверять исходя из норм общего гражданского законодательства Российской Федерации и специального законодательства, регулирующего операции эмиссии.

24.3. План и программа аудиторской проверки

План и программа проверки операций эмиссии должны учитывать оценку аудиторского риска и связанный с ним уровень существенности, определенные на стадии планирования, в отношении счетов, на которых отражались операции эмиссии.

В общем плане аудита следует описать предполагаемый объем и порядок проведения аудита операций эмиссии. Этот план должен служить руководством при разработке программы аудита.

При разработке плана необходимо принимать во внимание:

- 1) наличие взаимосвязи деятельности аудируемого лица с операциями эмиссии, в том числе:
 - общие экономические факторы, влияющие на условия проведения операций эмиссии;
 - финансовое состояние предприятия;
 - общий уровень компетентности руководства в отношении операций эмиссии;
- 2) состояние системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в отношении операций эмиссии, в том числе:
 - положения учетной политики и ее изменения в отношении эмиссии;
 - влияние новых нормативных актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов операций эмиссии;
 - планы использования в ходе аудита проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу в отношении операций эмиссии;
- 3) риск и существенность операций эмиссии, в том числе:
 - ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля;
 - установление уровней существенности для аудита;
 - оценку возможности наличия, в том числе на основе аудита прошлых лет, существенных искажений или мошеннических действий;
 - выявление сложных областей бухгалтерского учета эмиссий, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера;

4) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

- относительную важность учета операций эмиссии для проведения аудита;
- влияние на аудит операций эмиссии наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;
- существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита в отношении операций эмиссии;

5) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

- привлечение экспертов по операциям эмиссии;
- оценку количества и квалификации специалистов, необходимых для работы по данным операциям;

6) прочие аспекты, в том числе:

- оценку возможности допущения того, что непрерывность деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом в связи с операциями эмиссии;
- наличие обстоятельств, требующих особого внимания, например, существование аффилированных лиц, участвовавших в операциях эмиссии;
- опыт работы персонала аудиторской организации по операциям эмиссии;
- форму и сроки подготовки и представления аудиторских отчетов по операциям эмиссии в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Примерная форма плана аудиторской проверки финансовых вложений представлена в таблице 22, параграф 15.3.

Программа аудита должна документально подтверждать характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита по операциям эмиссии.

Программа должна включать инструкции для аудиторов, проверяющих операции эмиссии, служить средством контроля за ходом аудита, проверки надлежащего выполнения работ.

Примерная форма программы аудиторской проверки финансовых вложений изложена в таблице 50.

Таблица 50

Выдержка из программы аудиторской проверки

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
1.	Операции эмиссии ценных бумаг					

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	
1.1.	Инвентаризация активов и пассивов, возникновение которых связано с операциями эмиссии (затраты по полученным займам, связанным с формированием инвестиционного актива, обязательства по займам)					Примечание
2.	Права на активы и пассивы, связанные с операциями эмиссии					
2.1.	Документы, подтверждающие права на активы и пассивы, сформировавшиеся в связи с проведением эмиссии					
2.2.	Полнота отражения					
2.3.	Тождественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета					
2.4.	Оформление первичных документов					
2.5.	Соблюдение методологии учета операций эмиссии в соответствии с принятой учетной политикой					
2.6.	Аналитический учет операций эмиссии по видам эмитированных ценных бумаг					
3.	Оценка					
3.1.	Правильность оценки активов и пассивов, сформировавшихся в результате проведения эмиссий					
3.2.	Правильность оценки уменьшения или увеличения уставного капитала без изменения долей участия					

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечание
3.3.	Правильность оценки обязательств по эмиссионным облигациям					
4.	Своевременность отражения операций эмиссии					

В программе должны быть учтены все особенности, присущие конкретным операциям эмиссии.

Так, например, при проверке соблюдения процедуры размещения ценных бумаг следует учесть особенности, присущие операциям размещения акций при учреждении акционерного общества, эмиссии дополнительных акций, размещаемых путем распределения среди акционеров или путем конвертации при изменении номинальной стоимости, при изменении прав, при консолидации и дроблении; размещения путем подписки.

План и программа должны быть утверждены и подписаны лицами, отвечающими за результаты проверки операций с финансовыми вложениями.

24.4. Методы проверки

На стадии планирования аудитор должен изучить системы бухгалтерского учета и контроля за операциями эмиссии.

При изучении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля целесообразно рассмотреть следующие вопросы.

1. Организацию систем учета и внутреннего контроля за операциями эмиссии, их направленность на обеспечение предотвращения или обнаружения, а также исправления существенных искажений.

2. Функционирование систем, способы и методы учета и внутреннего контроля, эффективность их действия в течение соответствующего периода времени.

При оценке системы бухгалтерского учета аудитор необходимо изучить:

- положения учетной политики, определяющие порядок отражения в учете операций эмиссии, методы их оценки при приобретении и списании;
- документооборот по операциям эмиссии;

- генеральную совокупность данных об операциях эмиссии, подлежащих проверке.

При оценке системы внутреннего контроля следует рассмотреть:

- распределение функций управления операциями эмиссии между структурными подразделениями организации;
- системы документооборота по операциям эмиссии;
- перечень процедур внутреннего контроля, применяемых в отношении операций эмиссии;
- организацию системы внутреннего контроля.

Наличие специализированных подразделений и разграничение полномочий при осуществлении операций эмиссии следует рассматривать как наличие элементов внутреннего контроля. Аудитор может использовать результаты функционирования системы внутреннего контроля в своей работе и наоборот, отсутствие системы повышает риск аудиторской проверки.

По результатам планирования к выбранным для проверки объектам эмиссии аудитор должен применить определенные методы проверки (аудиторские процедуры — тесты).

В качестве объектов проверки могут выступать:

- дебиторская задолженность учредителей по результатам эмиссии акций;
- дебиторская задолженность, возникшая в связи с предварительной оплатой товарно-материальных ценностей за счет средств облигационных займов;
- обязательства по полученным облигационным займам краткосрочного и долгосрочного характера;
- обязательства перед бюджетом по налогам, возникшие в связи с осуществлением операций эмиссии;
- расходы по размещению и дополнительному обслуживанию ценных эмиссионных бумаг;
- другие объекты, возникающие в связи с осуществлением операций эмиссии.

Выбранные для аудиторской проверки процедуры должны соответствовать принципу достаточности и обеспечивать сбор необходимого количества аудиторских доказательств в отношении достоверности показателей отчетности об операциях эмиссии.

Надежность аудиторских доказательств будет зависеть от источника их получения и формы представления.

При оценке надежности аудиторских доказательств о достоверности показателей отчетности об операциях эмиссии аудитор исходит из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц, например, органов государственной статистики, финансового консультанта и т. п.), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источ-

ников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными в отношении операций эмиссии;

- 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.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу:

- инспектирование результатов операций эмиссии;
- наблюдение за порядком и процедурами осуществления операций эмиссии;
- запрос третьим лицам и подтверждение;
- пересчет, проверка арифметических расчетов аудируемого лица как в первичных документах об операциях эмиссии, так и в бухгалтерских регистрах;
- аналитические процедуры в отношении операций эмиссии как в динамике за определенный период времени, так и по объемам операций эмиссии в разрезе видов эмитируемых ценных бумаг.

Инспектирование результатов операций эмиссии представляет собой проверку записей и документов, подтверждающих состояние дебиторской или кредиторской задолженности, возникших в результате осуществления операций эмиссии.

В ходе инспектирования записей 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).

К этой группе доказательств можно отнести: публикации об операциях эмиссии в периодической печати, данные официальных органов статистики, аналитические обзоры фондовых аналитиков и другие аналогичные документы;

- 2) документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица. В их числе, например, могут быть: свидетельство о государственной регистрации выпуска ценных бумаг, отчеты об итогах выпуска ценных бумаг, прошедшие государственную регистрацию;

- 3) документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него. Например, решения, являющиеся основанием для размещения ценных бумаг, проспекты эмиссии, регистры бухгалтерского учета, документы опе-

ративного учета операций эмиссии (журналы учета, ведомости, списки, перечни).

В ходе наблюдения аудитор оценивает осуществление процессов или выполнение процедур сотрудниками проверяемого предприятия. Например, наблюдение аудитора за подготовкой отчета об итогах выпуска ценных бумаг.

Аудиторские процедуры запроса и подтверждения у осведомленных лиц (третьих лиц) как в устной, так и в письменной форме могут применяться для получения аудиторских доказательств об объеме задолженности и обязательств, возникших по расчетам в связи с проведением операций эмиссии. Эти процедуры, как правило, осуществляются в отношении информации, содержащейся в бухгалтерских записях.

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах (например, в итоговой ведомости приема заявок на покупку ценных бумаг) и бухгалтерских записях по операциям эмиссии. Процедура может использоваться и в отношении самостоятельно выполненных аудитором расчетов — аналитических процедур.

Аналитические процедуры применяются при анализе и оценке полученной аудитором информации об операциях эмиссии, исследовании важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций эмиссии, обнаружения причин таких ошибок и искажений. Данная аудиторская процедура может быть использована при проверке информации, включенной в проспект эмиссии ценных бумаг.

Выбранные для конкретной проверки методы должны быть описаны в программе аудита.

Применение этих методов должно обеспечить получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. Следует учитывать, что аудиторские доказательства должны быть собраны по всем критериям признания объекта учета. Наличие доказательств в отношении одного критерия признания не компенсируется отсутствием доказательств хотя бы по одному другому критерию. Например, наличие доказательств в отношении существования обязательств, связанных с осуществлением эмиссии, не может компенсировать отсутствие аудиторских доказательств в отношении правильности их оценки при отражении в бухгалтерской отчетности.

Выбор и применение на практике методов аудита является проверкой операций эмиссии по существу. Это необходимо для выражения мнения аудитора о наличии критериев признания достоверности дебиторской задолженности, расходов и обязательств для целей отчетности.

В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при про-

верке погашения дебиторской задолженности по операции эмиссии он может выявить аудиторские доказательства в отношении правильности стоимостной оценки этих операций.

Если фактические результаты деятельности и финансовое положение окажутся в значительной степени отличными от спланированных оценок существенности и аудиторского риска, последние следует пересмотреть и в случае необходимости провести дополнительные аудиторские процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций эмиссии 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 выражает свое мнение с соответствующей оговоркой или отказывается от выражения мнения.

При аудите операций эмиссии отдельно следует рассмотреть вопросы осуществления эмиссии ценных бумаг, сопровождающейся регистрацией проспекта эмиссии, в том числе при публичном размещении эмиссионных ценных бумаг, представляющие собой события после отчетной даты.

Например, от аудитора может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур, охватывающих период до даты государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг или возможно близкой к этому даты. Дополнительные процедуры могут заключаться в изучении проспекта эмиссии ценных бумаг на предмет соответствия содержащихся в нем сведений той бухгалтерской информации, которая относится к проверяемому аудитором периоду.

24.5. Обобщение результатов проверки

Аудитору необходимо составлять рабочие документы о проведенных аудиторских процедурах в отношении операций эмиссии в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

В рабочих документах должна содержаться информация:

- о планировании аудиторской работы;
- характере и временных рамках выполнения аудиторских процедур;
- объеме выполненных аудиторских процедур и их результатах;
- выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

Результаты представляют собой обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое про-

фессиональное суждение. Результаты лежат в основе формирования выводов аудитора.

Объем рабочей документации по конкретной аудиторской проверке операций эмиссии определяется исходя из профессионального мнения проверяющего. С учетом принципа выборочной проверки отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы, в случае если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по данному вопросу, новый аудитор смог бы исключительно на основе рабочей документации понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Рабочие документы составляются и систематизируются таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения.

Рабочие документы по аудиту операций эмиссии подлежат проверке со стороны руководителя группы аудиторов и ответственного за проведение проверки.

В качестве рабочих документов могут использоваться типовые формы рабочей документации по операциям аудита операций эмиссии, в том числе:

- стандартные бланки рабочих документов;
- вопросники;
- типовые письма.

В состав рабочей документации допускается включение аналитической и иной документации, подготовленной аудируемым лицом, об осуществленных в течение проверяемого периода операциях эмиссии.

Например, аналитические данные об объеме операции эмиссии по видам эмитируемых бумаг (акциям, облигациям), о динамике расчетов по эмитированным бумагам, расходам на обслуживание операций эмиссии по сравнению с предшествующими периодами или по сравнению с другими организациями данной отрасли. Такие документы могут быть приняты аудитором только после их проверки и подтверждения того, что они подготовлены надлежащим образом.

В состав рабочей документации обычно включаются:

- выдержки или копии необходимых юридических документов, решений, протоколов, отчетов об операциях эмиссии;
- информация, отражающая процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого рис-

ка, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;

- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета, которые отражают состояние расчетов по операциям эмиссии;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная аудитором, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенных до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшихся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

В отношении рабочих документов по аудиту операций эмиссии, являющихся собственностью аудитора, должна соблюдаться конфиденциальность.

Рабочим документам должна быть обеспечена сохранность. Срок хранения документов не может быть менее пяти лет.

По материалам рабочих документов должны быть оценены последствия искажений отчетности, выявленные в ходе аудита операций эмиссии.

Аудитору следует оценить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

Совокупность неисправленных искажений включает:

- конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита в отношении операций эмиссии;
- аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут

быть конкретно определены (т. е. прогнозируемые ошибки) по операциям эмиссии.

Обобщение результатов аудита эмиссионных операций аудитор оформляет рабочим документом.

Примерная форма обобщения результатов проверки эмиссионных операций изложена в таблице 24, параграф 15.5.

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

В том случае, если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а результаты расширенных (дополнительных) аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения. Аудитор должен указать на существенные нарушения, выявленные в ходе аудита операций эмиссии.

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, принятому для проверки, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором.

При выявлении искажений в информации об операциях эмиссии, превышающих уровень существенности, даже если никакие другие искажения не выявлены, аудитор должен принять решение либо о выдаче отрицательного аудиторского заключения, либо об отказе в выражении мнения.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Дайте определение цели проверки операций эмиссии.
2. Назовите источники информации для проведения аудита эмиссионных операций.
3. Опишите систему нормативных документов, используемых аудитором при проверке операций эмиссии и выражении мнения о наличии необходимых критериев признания результатов осуществления этих операций.
4. Перечислите основные вопросы, которые должны быть рассмотрены при планировании аудита операций эмиссии.
5. Дайте описание структуры раздела программы аудита операций эмиссии.
6. Раскройте содержание методов аудиторской проверки операций эмиссии.

7. Сформулируйте перечень обязательных требований к форме и содержанию рабочих документов аудитора, составляемых в ходе проверки операций эмиссии.
8. Какова цель подготовки рабочих документов аудитора при завершении аудита операций эмиссии?
9. Определите критерии, которые могут повлиять на тип выдаваемого аудиторского заключения, в зависимости от оценки выявленных в ходе аудита операций эмиссии нарушений.

Глава 25.

Проверка состояния забалансового учета при проведении аудита

25.1. Цели проверки и источники информации

Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении предприятия (арендованных основных средств, материальных ценностей на ответственном хранении, в переработке и т. п.) и не принадлежащих ему, а также для учета условных прав, обязательств и контроля за отдельными хозяйственными операциями. Учет указанных объектов ведется без применения системы двойной записи.

При аудите состояния забалансовых счетов перед аудитором стоит задача установить правильность и полноту отражения хозяйственных операций на счетах забалансового учета и влияние этих операций на результаты финансово-хозяйственной деятельности и финансовую (бухгалтерскую) отчетность предприятия.

Источниками информации при проверке данного объекта аудита могут служить:

- уставные документы;
- учетная политика предприятия;
- договоры финансово-хозяйственной деятельности, подтверждающие ответственность предприятия за имущество без перехода права собственности на объекты, поименованные в договорах;
- акты сверок по обязательствам сторонних организаций перед аудируемым предприятием, а также по обязательствам самого предприятия перед третьими лицами;
- первичные документы, подтверждающие принятие и прекращение ответственности за объекты учета;
- финансовая (бухгалтерская) отчетность и т. д.

В ходе аудиторской проверки должны быть проверены все существенные операции, связанные с поступлением и списанием объектов учета с забалансовых счетов.

25.2. План и программа аудита

Забалансовый учет проверяется в период аудита основных разделов бухгалтерского учета, оказывающих влияние на показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности. Результаты аудита забалансовых счетов являются косвенным подтверждением информации, содержащейся в отчетности.

В общем плане аудита указываются отдельные пункты, посвященные проверке забалансовых счетов и увязке отраженных на них данных с информацией, содержащейся на счетах бухгалтерского учета. Например, аудит остатков по счету «Товары, принятые на комиссию» проводится при проверке расчетов с прочими дебиторами и кредиторами, к которым относятся и комиссионеры, передающие товары для реализации.

После составления общего плана аудита разрабатывается программа, в которой дается детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для выполнения плана аудита по проверке забалансового учета.

Программа аудита включает следующие вопросы.

1. Аудит финансово-хозяйственных договоров для подтверждения обоснованности использования в учете забалансовых счетов.
2. Аудит тождественности показателей оборотов по забалансовым счетам учета и счетам бухгалтерского учета.
3. Аудит правильности проведения инвентаризации.
4. Аудит оформления первичных учетных документов.
5. Аудит правильности формирования результатов от реализации товаров, продукции, работ, услуг и прав, не принадлежащих аудируемому предприятию.
6. Аудит правильности определения расходов, связанных с формированием стоимости предметов, принимаемых на забалансовый учет, и т. п.

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	ТЕ 16 л и ца 51	
					Рабочие документы	Примечания
	Забалансовые счета					
1.	Арендованные основные средства					
2.	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение					

Программа аудита забалансового учета может иметь следующую примерную форму (таблица 51).

№ п/п	Объект проверки	Период проверки	Процедуры	Исполнитель	Рабочие документы	Примечания
3.	Материалы, принятые в переработку					
4.	Товары, принятые на комиссию					
5.	Оборудование, принятое для монтажа					
6.	Бланки строгой отчетности					
7.	Списание в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов					
8.	Обеспечения обязательств и платежей полученные					
9.	Обеспечения обязательств и платежей выданные					
10.	Износ основных средств					
11.	Основные средства, сданные в аренду					

25.3. Методы проверки

Методы получения информации, как и ее источники, при аудите забалансового учета различны. К основным методам, применяемым при проверке счетов забалансового учета, можно отнести следующие:

- проверку договоров аренды, комиссии, агентских договоров, договоров лизинга и прочих, имеющих отношение к забалансовому учету;
- инвентаризацию (как правило, выборочную) фактического наличия и состояния активов, учитываемых на забалансовых счетах (бланки строгой отчетности, товары, принятые на ответственное хранение, и пр.);
- осмотр и обследование (сплошное или выборочное) имущества, находящегося на территории аудируемого предприятия;
- сравнение данных, содержащихся в регистрах учета, с данны-

ми, полученными от третьих лиц, арендаторов или же арендодателей;

- аналитические процедуры, основанные на анализе и оценке полученных в ходе проверки данных.

25.4. Проверка учета арендованных основных средств

Целью аудита учета арендованных основных средств является формирование мнения о правильности отражения соответствующих хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

К основным требованиям при аренде имущества можно отнести:

- в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования;
 - в договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, переданное арендатору в качестве объекта аренды;
 - договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации при аренде на срок более одного года;
 - договор аренды может предусматривать переход в последующем права собственности на арендуемое имущество к арендатору. В этом случае договор в обязательном порядке заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи такого имущества;
 - арендодатель отвечает за недостатки сданного в аренду имущества, полностью или частично препятствующие пользованию им, даже если во время заключения договора аренды он не знал о существовании этих недостатков;
 - при обнаружении недостатков, препятствующих пользованию арендованным имуществом, арендатор вправе по своему выбору: потребовать от арендодателя либо безвозмездного устранения недостатков имущества, либо соразмерного уменьшения арендной платы, либо возмещения своих расходов на устранение недостатков имущества; непосредственно удержать сумму понесенных им расходов на устранение недостатков из арендной платы, предварительно уведомив об этом арендодателя; потребовать досрочного расторжения договора.
- Аудитор должен проверить следующие операции и вопросы:
- порядок хранения и использования переданных или полученных основных средств;

- начисление амортизации у арендодателя;
- проведение инвентаризации со стороны как арендодателя, так и арендатора;
- списание расходов на текущий и капитальный ремонт;
- отнесение арендной платы на себестоимость;
- способ отражения операций по аренде;
- наличие государственной регистрации договора аренды недвижимого имущества;
- отражение в учете операций по снабжению коммунальными услугами;
- документальное оформление передачи имущества в аренду;
- организацию и ведение забалансового учета (по арендодателям, пообъектно и т. п.);
- правильность формирования арендной платы;
- причины изменения ставок арендной платы в течение года;
- выполняются ли при принятии к учету активов в качестве основных средств требования, сформулированные в соответствующем ПБУ;
- в каких ценах приняты к учету арендованные основные средства;
- организован ли эффективный аналитический учет арендованных основных средств;
- наличие и порядок учета арендованных основных средств, находящихся за рубежом;
- способы отражения в бухгалтерском учете арендных платежей;
- отражение в учете капитальных вложений, осуществляемых арендатором;
- отражение в учете возврата арендованных основных средств.

На забалансовых счетах учитывается и, соответственно, подлежит аудиту имущество как получаемое, так и сдаваемое в аренду.

Счет «Основные средства, сданные в аренду» предназначен для обобщения информации о наличии и движении объектов основных средств, сданных в аренду, если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора. Основные средства, сданные в аренду, учитываются на счете «Основные средства, сданные в аренду» в оценке, указанной в договорах аренды. Аналитический учет ведется по арендаторам и объектам основных средств, сданным в аренду. Основные средства, сданные в аренду, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитываются на счете «Основные средства, сданные в аренду» обособленно.

При аудите счета «Основные средства, сданные в аренду» у арендодателя аудитор необходимо обратить внимание на следующие моменты:

- выполняются ли при принятии к учету активов в качестве основных средств требования, сформулированные в соответствующем ПБУ;

- в каких ценах приняты к учету переданные в аренду основные средства;
- организован ли эффективный аналитический учет сданных в аренду основных средств;
- какой порядок начисления амортизации по имуществу, сдаваемому в аренду;
- наличие капитальных вложений в имущество, сданное в аренду, и их учет;
- отражение в учете возврата ранее сданных в аренду основных средств.

Проверка правильности начисления арендодателем арендной платы и амортизации по сданным в аренду основным средствам основывается на факте наличия данного вида деятельности в уставе организации. Например: у лизинговой компании основным видом деятельности будет ее деятельность, связанная с инвестированием средств в основные средства, которые затем передаются в аренду (лизинг) другим организациям — лизингополучателям.

По видам лизинг подразделяется на финансовый, возвратный и оперативный.

При *финансовом лизинге* лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного продавца и передать его лизингополучателю. Таким образом, в данной сделке участвуют три субъекта: продавец имущества, лизингодатель и лизингополучатель.

Возвратный лизинг представляет собой разновидность финансового лизинга, при котором продавец предмета лизинга одновременно выступает и как лизингополучатель.

Оперативный лизинг заключается в покупке лизингодателем за свой счет предмета лизинга и передаче его лизингополучателю на определенный срок. По своему характеру оперативный лизинг представляет собой обычную аренду, но с ограничением в объектах лизинга, установленным законодательством.

Порядок бухгалтерского учета операций по договору лизинга (финансовой аренды) определен Приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».

В процессе подтверждения достоверности проводимой инвентаризации аудитор оценивает учетную политику на предмет обоснованности сроков и порядка проведения инвентаризации арендованных и сдаваемых в аренду основных средств. Проверяются инвентаризационные ведомости, порядок отражения обнаруженных отклонений. Проводится выборочное обследование для подтверждения результатов инвентаризации.

25.5. Проверка товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку, и товаров, принятых на комиссию

Целью аудиторской проверки забалансового учета товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку, и товаров, принятых на комиссию, является изучение правильности организации учета поступления и списания данных объектов учета.

Для достижения поставленных целей аудитору необходимо:

- изучить финансово-хозяйственные договора, связанные с поступлением данных объектов учета;
- изучить состав принятых ценностей;
- ознакомиться с условиями их хранения;
- подтвердить правильность оценки данных ценностей;
- изучить порядок отражения в учете их поступления и списания;
- оценить качество проводимых инвентаризаций и правильность отражения в учете их результатов.

Аудитору следует убедиться в наличии оформленных договоров с материально-ответственными лицами, журналов регистрации приходно-расходных документов, приказов о проведении инвентаризации и т. п.

Необходимо проверить организацию и осуществление расчетов с кредиторами и дебиторами на основе изучения и сопоставления документов первичного учета (платежные документы, накладные, агентские отчеты, отчеты комиссионеров и пр.), а также сравнить обороты по счетам учета расчетов и учета товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку, на комиссию.

Проверяется также правильность начисления вознаграждения комиссионеру, агенту или же переработчику давальческого сырья в соответствии с нормативными актами, регулирующими данную область деятельности, и договорами, заключенными между предприятиями. Целесообразно производить выборочное исследование и расчет необходимых показателей с отражением результатов в рабочей документации аудитора и рекомендациях руководству проверяемого предприятия.

Обоснованность списания с учета товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку, и товаров, принятых на комиссию, должна подтверждаться первичными документами: актами оказания услуг, выполнения работ, передаточными накладными, отчетами и т. п. Аудитору необходимо установить правильность оценки ценностей по таким операциям. Оценка должна проводиться в соответствии с договорами, а ценности списываться с учета по методу себестоимости каждой единицы.

Если в ходе проверки у аудитора сложилось мнение о неудовлетворительном состоянии хранения товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку, и товаров, принятых на комиссию, он может порекомендовать руководству организации провести выборочную инвентаризацию отдельных групп ценностей.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения отражаются в рабочей документации аудитора.

25.6. Проверка других объектов забалансового учета

К объектам аудита по забалансовым счетам также относятся «Оборудование, принятое для монтажа», «Бланки строгой отчетности», «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов», «Обеспечения обязательств и платежей полученные», «Обеспечения обязательств и платежей выданные», «Износ основных средств».

Аудит данных объектов учета проводится одновременно с аудитом объектов, учитываемых по основным счетам.

Счет «Оборудование, принятое для монтажа» предназначен для обобщения информации о наличии и движении всех видов оборудования, полученного организацией для монтажа. Этот счет используется организациями-подрядчиками. Оборудование учитывается в ценах, указанных в сопроводительных документах. Аналитический учет по данному счету ведется по отдельным объектам или агрегатам.

Проверяя договора на выполнение монтажных работ в организациях, оказывающих данный вид услуг, аудитор одновременно проверяет правильность учета оборудования, принятого для монтажа. При этом необходимо проверить:

- документальное оформление передачи оборудования к монтажу;
- порядок хранения полученного оборудования;
- проведение инвентаризации;
- отражение в учете операций по хранению и обеспечению сохранности полученного оборудования;
- организацию и ведение аналитического учета.

Счет «Бланки строгой отчетности» предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности — квитанционных книжек, бланков удостоверений, дипломов, различных абонементов, талонов, билетов, бланков товарно-сопроводительных документов и т. п. Бланки строгой отчетности учитываются в условной оценке. Аналитический учет ведется по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их хранения.

При ознакомлении со спецификой деятельности проверяемой организации аудитору необходимо выяснить, обязана ли организация применять бланки строгой отчетности. Затем про-

веряется аналитический учет, хранение (по видам бланков и по местам их хранения), списание и использование бланков строгой отчетности.

Счет «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» предназначен для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие неплатежеспособности должников. Эта задолженность должна учитываться за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников. Аналитический учет по счету «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» ведется по каждому должнику.

Аудитору необходимо проверить правильность и законность операций по списанию задолженности, наличие всех необходимых документов и соблюдение сроков учета такой задолженности на забалансовом счете. При обнаружении операций, связанных с погашением сумм задолженности, ранее считаемой безнадежной, аудитор должен проверить правильность списания сумм с забалансового учета с одновременным возникновением дохода в бухгалтерском учете.

Счет «Обеспечения обязательств и платежей полученные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечений, полученных под товары, переданные другим организациям. В случае если в гарантии не указана сумма, то для целей бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора. Суммы обеспечений, учтенные на счете «Обеспечения обязательств и платежей полученные», списываются по мере погашения задолженности. Аналитический учет ведется по каждому полученному обеспечению.

Счет «Обеспечения обязательств и платежей выданные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. В случае если в гарантии не указана сумма, то для целей бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора. Суммы обеспечений, учтенные на счете «Обеспечения обязательств и платежей выданные», списываются по мере погашения задолженности. Аналитический учет ведется по каждому выданному обеспечению.

Аудитор проверяет соответствие сумм, указанных в договорах, суммам, учтенным как поручительство или как сумма выданных векселей. Аудитор изучает порядок ведения аналитического учета по данным счетам в разрезе каждого контрагента и каждого договора. Анализирует своевременность отражения в учете прекращения поручительства при исполнении должником его обязательств или же возмещение задолженности аудируемой организацией.

Счет «Износ основных средств» предназначен для обобщения информации о движении сумм износа по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям и т. п.), а также у некоммерческих организаций по объектам основных средств. Начисление износа по указанным объектам производится в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений. При выбытии отдельных объектов (включая продажу, безвозмездную передачу и т. п.) сумма износа по ним списывается со счета «Износ основных средств». Аналитический учет по счету «Износ основных средств» ведется по каждому объекту.

Проверяя начисление амортизации по основным средствам, аудитор следует обратить внимание на тот факт, что данная операция не осуществляется в отношении следующих объектов:

- жилищный фонд;
- объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты;
- продуктивный скот;
- многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста, и пр.

По указанным объектам, а также по объектам основных средств некоммерческих организаций производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам отчислений, и движение сумм износа учитывается на забалансовом счете.

Посредством арифметического пересчета начисленных сумм амортизационных отчислений и анализа учетных регистров аудитор определяет правомерность применения методик, используемых предприятием.

25.7. Типичные ошибки и нарушения

В процессе аудита учета забалансовых счетов могут выявляться следующие типичные ошибки:

- отсутствие ведения забалансового учета;
- несвоевременность оприходования и списания;
- неправильное определение стоимости объектов учета;
- частичное отсутствие необходимых первичных документов и, как следствие, отсутствие необходимого комплекта документов для принятия к учету или же списанию;
- формальное проведение инвентаризации;
- отсутствие аналитического учета по объектам;
- неправильное понимание учетными работниками договоров хозяйственной деятельности предприятия, вследствие чего некорректное отражение операций, связанных с учетом на забалансовых счетах.

25.8. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Выявленные нарушения и ошибки фиксируются в рабочих документах аудитора. Рабочий документ может быть оформлен в виде таблицы нарушений с указанием характеристики нарушения, нормативного документа, который нарушен, а также рекомендаций аудитора по устранению нарушений. На заключительном этапе проверки целесообразно составить рабочий документ по оценке влияния выявленных нарушений на показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности. В рабочем документе указываются:

- краткая характеристика нарушения;
- расчеты количественного влияния нарушения на изменение показателя;
- наименование показателя, который изменяется;
- скорректированное значение показателя.

Выявленные в процессе аудита ошибки должны найти отражение как в рабочей документации, так и в отчете аудитора.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Для чего используются забалансовые счета, в чем отличие учета с их использованием?
2. Перечислите источники информации, используемые при аудите забалансовых счетов.
3. Перечислите, какие основные вопросы должны найти отражение при составлении программы аудита забалансовых счетов.
4. Перечислите основные методы, используемые при проведении проверки учета на забалансовых счетах.
5. Какие основные вопросы проверяются при аудите договоров аренды?
6. Какие можно выделить особенности аудита имущества, сданного в аренду?
7. Какие можно выделить особенности аудита лизинговых операций?
8. Перечислите основные этапы проверки учета товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, комиссию и в переработку.
9. Укажите основные вопросы, проверяемые при аудите учета оборудования, принятого к монтажу.
10. Укажите основные вопросы, проверяемые при аудите учета бланков строгой отчетности.
11. Укажите основные вопросы, проверяемые при аудите учета списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов.
12. Укажите основные вопросы, проверяемые при аудите учета обеспечения обязательств и платежей полученные.

13. Укажите основные вопросы, проверяемые при аудите учета обеспечения обязательств и платежей выданные.

14. Дайте характеристику основным ошибкам, выявляемым при аудите забалансовых счетов.

Глава 26.

Проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности при проведении аудита

26.1. Цели проверки и источники информации

Под аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности понимается независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией и имеющая своим результатом выражение мнения аудитора о степени достоверности этой отчетности во всех существенных отношениях. По результатам аудита проверяющие выражают также свое мнение о соответствии финансовой (бухгалтерской) отчетности законодательным положениям, нормативным актам, способам и методам учета, без соблюдения которых невозможно оценить достоверность отчетности.

Необходимость аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности обусловлена существованием ряда факторов, в частности:

- финансовая (бухгалтерская) отчетность используется для принятия решений заинтересованными пользователями, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества предприятия, реальными и потенциальными инвесторами, работодателями, поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, органами власти и общественностью;
- финансовая (бухгалтерская) отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда причин, таких как неоднозначная интерпретация фактов хозяйственной жизни, незнание нормативных актов. Помимо этого, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей;
- 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятий.

В ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности должны быть получены достаточные и уместные аудиторские доказательства, позволяющие аудиторской организации с приемлемой уверенностью сделать выводы относительно:

соответствия бухгалтерского учета предприятия документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;

- соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

Аудиторская организация на всех этапах проведения аудита обязана придерживаться позиции профессионального скептицизма, т. е. принимать во внимание тот факт, что полученные аудиторские доказательства могут оказаться неверными в силу того, что остались незамеченными искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если существуют признаки, указывающие на наличие данного факта, аудиторской фирме необходимо увеличить объем аудиторских процедур для подтверждения или опровержения возникших сомнений.

Источниками получения аудиторских доказательств в первую очередь являются формы финансовой (бухгалтерской) отчетности, применяемые предприятиями и организациями:

- Бухгалтерский баланс (форма № 1).
- Отчет о прибылях и убытках (форма № 2).
- Отчет об изменениях капитала (форма № 3).
- Отчет о движении денежных средств (форма № 4).
- Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).
- Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6).
- Пояснительная записка к годовому отчету.
- Специализированные формы, установленные министерствами и ведомствами.

Помимо перечисленного выше, к источникам информации при проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности можно отнести следующее:

- учетную политику предприятия;
- первичные документы предприятия и третьих лиц;
- регистры синтетического и аналитического учета по отдельным объектам бухгалтерского учета;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- устные высказывания сотрудников предприятия и третьих лиц;
- результаты инвентаризации имущества предприятия, проводимой ее сотрудниками.

Приступая к проверке отчетности и ее соответствия действующим нормативным актам, аудитору необходимо учитывать тот факт, что предприятия вправе сами разрабатывать формы бухгалтерской отчетности, основываясь на нормативных документах, что обязательно должно найти отражение в учетной политике проверяемого предприятия.

В ходе проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор оценивает содержание отдельных форм отчетности, соблюдение правил формирования показателей отчетности и их корреляцию. С целью контроля соответствия показателей отчетности требованиям нормативных документов проверяются:

- состав и содержание форм бухгалтерской отчетности;
- правильность оценки статей отчетности;
- взаимосвязка показателей отчетности, соответствие показателей, отраженных в разных формах отчетности;
- правильность формирования сводной отчетности.

26.2. План и программа аудита

Планирование — один из важнейших этапов аудита, так как без разработки общей стратегии и детального подхода невозможен качественный аудит. Результаты планирования аудиторской проверки достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности оформляются двумя документами: план и программа аудита.

Планирование проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности включает:

- планирование проверки по существу — составление комплекса вопросов, включая перечень статей баланса, по которым проводится проверка;
- планирование состава группы аудиторов для проверки;
- составление календарного графика проверки, т. е. когда и с какими затратами времени будут проводиться отдельные аудиторские процедуры.

План аудита должен содержать информацию об основных организационных вопросах:

- планируемые трудозатраты;
- уровень (уровни) существенности;
- оценку аудиторского риска;
- сроки проведения проверки;
- состав аудиторской группы;
- перечень сегментов аудита с указанием сроков их проведения и исполнения.

Программа аудита содержит подробную информацию об аудиторских процедурах, необходимых для практической реализации общего плана аудита:

- виды процедур, которые будут использоваться при проверке;
- способы применения процедур;
- способы документирования.

Разработка общего плана и программы аудита происходит после предварительного сбора информации о предприятии, а именно об особенностях его хозяйственных процессов, специфике деятельности.

Процесс планирования можно разделить на 2 этапа:

- предварительное планирование,
- подготовку и составление общего плана и программы аудита.

Основные работы по планированию аудита проводятся после направления аудитором предприятию письма-обязательства о согласии на проведение аудита.

В то же время планирование проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности является непрерывным процессом. Аудитор в процессе аудита обязан внести в план проверки необходимые изменения, если:

- предприятие предоставило неточные сведения о положении дел, что привело к изменению основных позиций проверки;
- обнаружены существенные ошибки, и необходимо провести дополнительные проверочные процедуры;
- произошло изменение сроков проведения проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности по вине предприятия.

По итогам предварительного планирования аудиторская организация окончательно решает вопрос о возможности проведения аудита и заключения договора, определяет количественный и качественный состав группы специалистов для проведения аудита, а также стоимость аудиторских услуг.

При разработке общего плана и программы аудита определяется и стратегия аудиторской проверки.

Достоверность данных, отраженных в форме № 1 и форме № 2, проверяется в ходе анализа соответствующих объектов аудита (аудит основных средств, нематериальных активов, материально производственных запасов, резервов и пр.). Однако финансовая (бухгалтерская) отчетность является самостоятельным сегментом аудита, поскольку существующие нормативные акты предъявляют ряд требований именно к ней. Исходя из анализа указанных требований, можно выделить следующие задачи проверки отчетности, что и должно найти отражение в плане и программе аудита:

- включение в финансовую (бухгалтерскую) отчетность показателей деятельности всех обособленных подразделений;
- соответствие данных финансовой (бухгалтерской) отчетности данным учетных регистров и инвентаризации;
- полнота раскрытия в отчетности всех существенных показателей деятельности предприятия за проверяемый период;
- полнота раскрытия информации о данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, приведенной в пояснительной записке;
- соблюдение взаимоувязки форм отчетности;
- правильность оценки статей отчетности;
- достоверность показателей отчетности;
- формирование сводной отчетности.

Вся предоставленная для проверки информация (баланс, отчет о прибылях и убытках и пр.) подразделяется на отдельные

участки, которые классифицируются по степени риска и размерам границ существенности.

После выбора отдельных аудиторских процедур определяется объем позиций отчетности, предназначенных для проведения выборочной проверки.

Объем выборки зависит:

- от степени риска, связанного с проведением проверки по данной позиции финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- уровня существенности;
- степени точности ожидаемых результатов;
- оценки надежности системы внутреннего контроля.

В процессе аудита могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана. На изменение общего плана могут повлиять:

- уточненная характеристика системы внутреннего контроля и оценка ее надежности. Необходимость дополнительных проверок отдельных элементов возникает, если оценка надежности системы внутреннего контроля клиента окажется ниже предварительной;
- результаты проверочных процедур позиций отчетности с высокой степенью риска, если количество ошибок намного превышает планируемый объем;
- прочие неизвестные в момент начала проверки выводы и факты.

Все изменения плана проведения проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо отразить в рабочей документации. Вносимые в план изменения, а также их причины аудитор должен подробно документировать.

Документы, составленные во время разработки плана проведения проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности, являются неотъемлемой частью рабочей документации.

Разработка и составление программы аудита является завершающей стадией планирования. Общий план и программа аудита должны быть оформлены в порядке, установленном внутрифирменными стандартами аудиторской организации, и соответствовать требованиям, предъявляемым федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

26.3. Методы проверки

Метод аудита — это совокупность приемов, с помощью которых оценивается состояние изучаемых объектов. Многообразные приемы можно объединить в три группы: определение реального состояния объектов, анализ, оценка.

Приемы первой группы — это осмотр, пересчет, измерение, позволяющие определять количественное состояние объекта, запрос, документальная проверка.

Во время аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности члены аудиторской группы проводят указанные в плане и программе аудита проверочные процедуры. Эти процедуры выполняются в соответствии с требованиями правил (стандартов) аудиторской деятельности:

- сбор и оценка аудиторских доказательств («Аудиторские доказательства»);
- оценка результатов выборки и распространение ее результатов на проверяемую совокупность («Аудиторская выборка»);
- исследование необычных отклонений показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности («Аналитические процедуры»);
- проверка достоверности начальных и сравнительных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности («Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности»);
- получение и рассмотрение заключения эксперта («Использование работы эксперта»);
- отражение выполнения аудиторских процедур и их результатов («Документирование аудита»);
- оценка уровня существенности и аудиторского риска в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур («Существенность и аудиторский риск»);
- установление соответствия финансовых и хозяйственных операций применяемому законодательству («Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита»);
- получение доказательств («Разъяснения, представляемые руководством проверяемого экономического субъекта»);
- проверка существования какого-либо серьезного сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности для подготовки бухгалтерской отчетности («Применимость допущения непрерывности деятельности»);
- проверка и оценка полноты и правильности раскрытия в отчетности операций со связанными сторонами («Учет операций со связанными сторонами»);
- проведение аудита в среде компьютерной обработки данных («Аудит в условиях компьютерной обработки данных»);
- оценка риска искажения бухгалтерской отчетности и корректировка проводимых процедур («Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности»);
- контроль качества работы в ходе проведения аудита («Внутрифирменный контроль качества аудита»).

26.4. Проверка, анализ и подтверждение бухгалтерского баланса и приложений к нему

Приступая к проверке отчетности предприятия и ее соответствия действующим нормативным актам, аудитору необходимо установить:

- обеспечивается ли персонал необходимыми актами по бухгалтерскому учету и налогообложению;
- разработаны ли внутренние документы, определяющие учетную политику, схемы документооборота, графики проведения инвентаризаций и пр.;
- применяются ли на предприятии меры воздействия на персонал за нарушение требований нормативных актов.

При проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия аудитор должен принимать во внимание специфику составления отчетности субъектов малого предпринимательства, некоммерческих и общественных организаций.

Проверка правильности составления бухгалтерского баланса начинается с общего обзора отчетных форм. Проверяется полнота заполнения: наименование составляющей части; наименование предприятия, его адрес, вид деятельности, организационно-правовая форма/форма собственности, ИНН, номер, шифры, наличие лицензий и сроки их действия, указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена финансовая (бухгалтерская) отчетность; единица измерения; дата утверждения; дата отправки/принятия финансовой (бухгалтерской) отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности.

Затем проверяется взаимоувязка показателей между собой, и осуществляется счетная проверка.

При проверке правильности составления баланса основываются на следующих моментах:

- данные статей баланса на начало периода должны соответствовать данным на конец предыдущего периода. При изменении вступительного баланса на начало года, по сравнению с отчетным, аудитором должны быть взяты с руководства предприятия соответствующие разъяснения по каждому из выявленных отклонений;
- данные статей баланса на конец отчетного периода должны быть обоснованы результатом инвентаризации;
- суммы статей баланса по расчетам (с учреждениями, финансовыми органами, поставщиками, дебиторами, кредиторами, банком и т. д.) должны быть согласованы и оформлены соответствующими актами сверки расчетов.

В ходе проверки соблюдения требования непротиворечивости и тождества показателей граф «На начало отчетного года» и «На конец отчетного периода» предыдущего года с учетом изменений в оценке показателей активов проверяется соблюдение

сопоставимости данных бухгалтерского баланса на начало и конец проверяемого периода как по номенклатуре статей, так и по содержанию показателей, включенных в статьи бухгалтерского баланса, а также сопоставимости с номенклатурой и группировкой разделов и статей в них за предыдущий отчетный период. Для подтверждения статей бухгалтерского баланса используется процедура сверки тождественности показателей баланса и Главной книги путем сопоставления показателей. При проведении такого сопоставления используются данные соответствующих регистров аналитического учета.

Выявленные расхождения оформляются документом — «Сводка данных о расхождениях, выявленных в результате проверки тождественности показателей бухгалтерского баланса и Главной книги» (таблица 52).

Таблица 52

Статьи баланса	Код строки	На начало проверяемого периода		На конец проверяемого периода	
		Занижение в балансе	Завышение в балансе	Занижение в балансе	Завышение в балансе

При необходимости аудитор может использовать и такой прием, как составление альтернативного баланса. Аудитор составляет альтернативный баланс по данным Главной книги и сопоставляет его показатели с данными бухгалтерского баланса, составленного предприятием. Это позволяет выявить отклонения по отдельным статьям.

Одной из важных процедур является проверка взаимоувязки показателей отчетных форм (соблюдение требования непротиворечивости показателей). С этой целью сверяются показатели бухгалтерского баланса с данными других отчетных форм. Здесь можно использовать тест «Взаимоувязка показателей статей баланса с отчетными формами» (таблица 53).

Таблица 53

Показатели бухгалтерского баланса			Сопоставляемые показатели		Отклонения	Пояснения
Показатель	Номер строки	Сумма	Алгоритм расчета	Сумма		

26.5. Особенности аудита консолидированной отчетности

В международной практике составление сводной бухгалтерской отчетности регламентируется МСФО № 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании», 7-й директивой Совета Европейского сообщества.

Порядок составления сводной бухгалтерской отчетности в Российской Федерации определяется:

- Приказом Минфина России от 15.01.1997 № 3 «О сводной годовой бухгалтерской отчетности организации, составляемой федеральными министерствами и другими федеральными органами исполнительной власти РФ»;
- Приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112 «О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» с изменениями от 12.05.1999.

Несмотря на схожесть терминов в этих документах, речь в них идет о принципиально разных формах отчетности, которые различаются по назначению, технике составления и кругу пользователей. Приказ № 3 посвящен сводной отчетности, Приказ № 112 — консолидированной. Сводная и консолидированная отчетность абсолютно не совпадают друг с другом как по количеству форм, так и по содержанию статей.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется путем построения суммирования данных, отраженных в отчетности отдельных организаций. Она составляется в том же наборе форматов, что и обычная отчетность.

Консолидированная бухгалтерская отчетность — это объединенная отчетность материнского, дочерних и зависимых обществ. В Российской Федерации она состоит из баланса и формы № 2. Консолидированная бухгалтерская отчетность составляется путем построения суммирования показателей отчетности материнского и дочерних (зависимых) обществ с последующим элиминированием (удалением) статей, представляющих операции между членами группы.

Финансовая отчетность группы организаций подлежит проверке аудиторской организацией.

Консолидированная финансовая отчетность компании должна быть передана аудитору сразу после ее подготовки. Аудитор имеет право проверки учетных записей компании, а также активов и обязательств. Аудитор имеет право требовать объяснения и дополнительную информацию по вопросам, возникающим в ходе проверки.

В отношении консолидированной бухгалтерской отчетности аудитор должен дополнительно оценить: обоснованность включения или невключения данных о дочерних и зависимых обществах в консолидированную бухгалтерскую отчетность, приемле-

мость применяемой стоимостной оценки участия материнской организации в дочерних и зависимых обществах, правильность объединения показателей отчетности предприятий.

26.6. Типичные ошибки и нарушения

К наиболее часто встречаемым ошибкам, содержащимся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, можно отнести:

- несоответствие отдельных положений учетной политики действующим нормативным актам, что отражается на результатах, представленных в отчетности;
- использование форм и методов, не предусмотренных учетной политикой;
- неполное заполнение всех обязательных реквизитов отчетности;
- нераскрытие в отчетности существенных показателей деятельности предприятия за отчетный период;
- применение различных методов оценки объектов учета в промежуточной и годовой отчетности;
- показатели отчетности не подтверждены результатами инвентаризации;
- несопоставимость показателей отчетного периода с показателями предыдущих периодов;
- отсутствие взаимосвязки показателей различных форм отчетности;
- неправильное формирование показателей консолидированной бухгалтерской отчетности;
- наличие арифметических ошибок при подсчете показателей отчетности, округлениях значений показателей;
- наличие исправлений и помарок в отчетности.

26.7. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Руководитель аудиторской группы обобщает результаты проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия на основе рабочих документов всех членов аудиторской группы, оценивает характер и достаточность собранных аудиторских доказательств, обобщает выводы, сделанные в результате отдельных проверочных процедур, определяет, содержит ли финансовая (бухгалтерская) отчетность существенные искажения и неточности. Для этого оценивает, в какой степени отдельные ошибки или их совокупность искажают показатели отчетности и фактическое финансовое положение предприятия.

Обобщив всю полученную информацию, аудитор формирует мнение о достоверности отчетности и выражает его в форме заключения.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Перечислите источники получения аудиторских доказательств.
2. Что включает в себя планирование аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности?
3. В каких случаях вносятся изменения в план аудита?
4. На чем должно основываться подтверждение достоверности информации, содержащейся в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках?
5. Перечислите основные задачи проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности.
6. Перечислите основные процедуры при проверке бухгалтерского баланса.
7. Перечислите этапы проверки бухгалтерского баланса.
8. Назовите отличия сводной и консолидированной отчетности.
9. Перечислите особенности аудита консолидированной отчетности.
10. Укажите ошибки, наиболее часто встречающиеся при проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Литература

Нормативные акты

Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1, часть 2 и часть 3.

Дополнения в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Постановление Правительства РФ № 405 от 04.07.2003.

Закон об аудиторской деятельности № 119-ФЗ от 07.08.2001 (с дополнениями и изменениями).

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001 год. - М., 2002.

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н.

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ Минфина России от 13.06.1995 №49.

Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций. Приказ Минфина России от 20.05.2003 № 44н.

Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 и часть 2.

ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». Приказ Минфина России от 09.12.1998 № 60н.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н.

ПБУ 9/99 «Доходы организации». Приказ Минфина России от 06.05.1999 №32н.

ПБУ 10/99 «Расходы организации». Приказ Минфина России от 06.05.1999 №33н.

ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах». Приказ Минфина России от 13.01.2000 № 5н.

ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам». Приказ Минфина России от 27.01.2000 № 11н.

ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44-н.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 18.05.2002).

ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». Приказ Минфина России от 02.08.2001 № 60н.

ПБУ 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль». Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н.

ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

Правило (стандарт) № 1. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696.

Правило (стандарт) № 2. Документирование аудита. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696.

Правило (стандарт) № 3. Планирование аудита. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696.

Правило (стандарт) № 4. Существенность в аудите. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696.

Правило (стандарт) № 5. Аудиторские доказательства. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696.

Правило (стандарт) № 6. Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696.

Правило (стандарт) № 7. Внутренний контроль качества аудита. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 04.07.2003 № 405.

Правило (стандарт) № 8. Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 04.07.2003 № 405.

Правило (стандарт) № 9. Аффилированные лица. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 04.07.2003 № 405.

Правило (стандарт) № 10. События после отчетной даты. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 04.07.2003 № 405.

Правило (стандарт) № 11. Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 04.07.2003 № 405.

Правило (стандарт) № 12. Согласование условий проведения аудита. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 07.10.2004 № 532.

Правило (стандарт) № 13. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 07.10.2004 № 532.

Правило (стандарт) № 14. Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 07.10.2004 № 532.

Правило (стандарт) № 15. Понимание деятельности аудируемого лица. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 07.10.2004 № 532.

Правило (стандарт) № 16. Аудиторская выборка. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 07.10.2004 № 532.

Приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности. Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности».

Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 07.05.2003) «План счетов».

Стандарты аудиторской деятельности. - М., 2003.

Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Утверждены Минфином России от 21.12.1998 № 64н.

Федеральный закон Российской Федерации от 14.06.1995 № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации». Утвержден Государственной думой 12.05.1995.

Федеральный закон Российской Федерации от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 30.06.2003).

Литература

Адаме Р. Основы аудита / Р. Адаме; под ред. Я. В. Соколова; пер. с англ. - М., 1995.

Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли; под ред. Я. В. Соколова; пер. с англ. - М., 1997.

Аудит: учебное пособие / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова. - М., 2002.

Аудит: учебник для вузов / В. И. Подольский, А. А. Савин,

Л. В. Сотникова и др.; под ред. проф. В. И. Подольского. - М., 2003.

Бухгалтерский анализ: пер. с англ. / Под ред. М. А. Гольцберга, Л. М. Хасан-Бек. - Киев, 1993.

Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703-2003 / Под ред. проф. Я. В. Соколова. - СПб., 2003.

Газарян А.В. Аудиторская проверка годовой бухгалтерской отчетности, связанной с определенной степенью риска / А. В. Газарян. // Бухгалтерский учет. - 2001. - № 19.

Газарян А.В. Аудиторская проверка бухгалтерской отчетности / А. В. Газарян, Е. И. Ширкина. // Бухгалтерский учет. - 1999. - № 4.

Гутцайт Е. М. Аудит / Е. М. Гутцайт. - М., 2003.

Гутцайт Е. М. Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование / Е. М. Гутцайт, О. М. Островский, Н. А. Ремизов. - М., 1998.

Данилевский Ю. А. Аудит: организация и методика проведения / Ю. А. Данилевский. - М., 1992.

Демьяненко Э. Ю. Аудит / Э. Ю. Демьяненко. - Ростов н/Д, 2002.

Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Додж. - М., 2002.

Егорова С. К. Основы бухгалтерского учета и аудита в сфере сервиса / С. К. Егорова, К. Я. Денисова. - М., 2000.

Елисеева И. И. Статистические методы в аудите / И. И. Елисеева, А. А. Терехов. - М., 1998.

Камышанов П. И. Практическое пособие по бухгалтерскому учету / П. И. Камышанов, А. П. Камышанов, Л. И. Камышанова. - М., 2002.

Ковалева О. В. Аудит: учебное пособие / О. В. Ковалева, Ю. П. Константинов. - М., 2002.

Костюк Г. И. Проверка бухгалтерской отчетности аудитором / Г. И. Костюк // Бухгалтерский учет. - 2003. - № 4.

Кочин Ю. Ю. Аудит / Ю. Ю. Кочин; под ред. проф. Н. Л. Вещуновой. - СПб., 2003.

Крикунов А. В. Аудиторская деятельность в Российской Федерации: законодательная и нормативная база, аттестация, лицензирование, отчетность и контроль качества: учеб. пособие для вузов / А. В. Крикунов. - М., 2003.

Крикунов А. В. Закон об аудите в действии / А. В. Крикунов. - М., 2002.

Лобынцов Н. Т. Краткая сводка международных правил проведения аудита / Н. Т. Лобынцов. - Ростов н/Д, 1994.

Макальская А. К. Внутренний аудит: учеб. пособие / А. К. Макальская. - М., 2001.

Макарьев И. Н. Проверка правильности налогообложения прибыли, полученной организацией в ходе хозяйственной деятельности / И. Н. Макарьев // Налоговый вестник. - 2003. - № 1.

Общесистемные основы аудита / И. Б. Винер, О. В. Голосов, Э. А. Сиротенко, В. В. Скобара. - М., 1999.

Основы аудита / С. М. Бычкова, А. В. Газарян, Г. И. Козлова и др.; под ред. проф. Я. В. Соколова. - М., 2000.

Палий В. Ф. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности / В. Ф. Палий. - М., 1999.

Пашигорева Г. И. Аудит: законодательные основы / Г. И. Пашигорева, А. А. Терехов. - СПб., 2003.

Подольский В. И. Комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» (постатейный) / В. И. Подольский. - М., 2002.

Подольский В. И. Основы аудита: пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера / В. И. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова. - М., 2002.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности: офиц. издание / Сост. и комментарии д. э. н. Ю. А. Данилевского. - М., 2001.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности / Сост. и автор введения Н. А. Ремизов. - М., 2000.

Практический аудит: учебное пособие / Под ред. д. э. н., проф. Я. В. Соколова. - СПб., 2004.

Раппопорт М. М. Международные нормативы аудита / М. М. Раппопорт. - М., 1992.

Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон; пер. с англ. - М., 1993.

Самохвалова Ю. Н. Учет операций и ценностей, не принадлежащих организации / Ю. Н. Самохвалова. - М., 2000.

Скобара В. В. Аудит: методология и организация / В. В. Скобара. - М., 1998.

Стандарты аудита Российской коллегии аудиторов / Под ред. А. Л. Руфа и С. И. Карпухиной. - М., 1999.

Суйц В. П. Основы российского аудита. Руководителю пред-

приятия, финансовому директору, главному бухгалтеру / В. П. Суйц, Н. Б. Смирнов. - М., 1997.

Терехов А. А. Аудит / А. А. Терехов. - М., 2000.

Терехова В. В. Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике: учеб. пособие / В. В. Терехова. - М., 1999.

Хахонова Н. Н. Аудит / Н. Н. Хахонова. - Ростов н/Д, 2003.

Шеремет А. Д. Аудит: учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. - М., 2003.

Шеремет А. Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций / А. Д. Шеремет, Е. В. Негашев. - М., 2003.

<i>Предисловие</i>	3
 Раздел 1. Теория аудита и регулирование аудиторской деятельности	
Глава 1. Сущность аудита, его содержание, цели и задачи	4
1.1. Сущность аудита и его экономическая обусловленность .	4
1.2. Цели, задачи и принципы аудита	4
1.3. Связь аудита с другими формами экономического контроля	5
1.4. Виды аудита и сопутствующих аудитов услуг. Обязательный аудит	5
1.5. Независимость аудита	7
1.6. Этика аудитора	8
Вопросы и задания для самопроверки	9
 Глава 2. Регулирование аудиторской деятельности	9
2.1. Правовые основы аудиторской деятельности	9
2.2. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов при осуществлении аудиторской проверки	12
2.3. Права и обязанности аудируемых лиц при осуществлении аудиторской проверки	13
2.4. Ответственность аудиторов и аудиторских организаций. Страхование ответственности. Аудиторская тайна. Заведомо ложное аудиторское заключение	14
2.5. Подготовка и аттестация аудиторов. Лицензирование аудиторской деятельности	17
2.6. Аудиторские правила (стандарты)	20
2.7. Организационно-правовые формы аудиторских организаций. Особенности организации внешнего и внутреннего аудита... ..	21
Вопросы и задания для самопроверки	23

Глава 3. Контроль качества работы в аудите	23
3.1. Общие положения. Политика и процедуры контроля качества	23
3.1.1. Профессиональные требования	26
3.1.2. Навыки и компетентность	28
3.1.3. Поручение заданий	33
3.1.4. Делегирование полномочий	34
3.1.5. Консультирование	35
3.1.6. Принятие и сохранение клиентов	37
3.1.7. Мониторинг	39
3.2. Обеспечение надлежащего качества работы в ходе конкретной аудиторской проверки	40
3.3. Внешний контроль качества. Требования к контролю качества со стороны федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности	42
Вопросы и задания для самопроверки	48

Раздел 2. Организация аудиторской деятельности

Глава 4. Организация подготовки аудиторской проверки	49
4.1. Отбор клиентов аудиторскими организациями	49
4.2. Выбор аудиторских организаций предприятиями	51
4.3. Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита	52
4.4. Понимание деятельности экономического субъекта	53
4.5. Договор на оказание аудиторских услуг	57
Задания для самопроверки	61
 Глава 5. Планирование аудиторской проверки	61
5.1. Планирование аудита	61
5.2. Существенность в аудите	67
5.2.1. Методы определения уровня существенности	68
5.2.2. Взаимосвязь существенности и аудиторского риска .	70
5.3. Аудиторский риск. Виды риска	72
5.4. Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита	76
Вопросы и задания для самопроверки	79

Глава 6. Общие методические подходы к аудиторской проверке	79
6.1. Аудиторская выборка	79
6.2. Аудиторские доказательства. Виды. Источники. Оценка доказательств	86
6.3. Методы аудиторской проверки	88
6.4. Аудиторские процедуры	97
6.5. Документирование аудита. Постоянные и текущие файлы рабочих документов	99
6.6. Искажения отчетности, их виды и факторы, влияющие на степень риска их появления	103
6.7. Аудит в условиях компьютерной обработки данных ...	105
Вопросы и задания для самопроверки	107

Глава 7. Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита	107
7.1. Общение с руководством экономического субъекта	107
7.2. Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта	109
7.3. Использование работы эксперта. Порядок его работы. Использование результатов	113
7.4. Операции со связанными сторонами в аудите (аффилированные лица)	115
7.5. Изучение и использование результатов внутреннего аудита	118
7.6. Использование работы другой аудиторской организации .	122
Вопросы и задания для самопроверки	125

Глава 8. Специальные аспекты аудиторской проверки	126
8.1. Первичный аудит начальных и сравнительных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности	126
8.2. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита	127
8.3. Проверка прогнозной финансовой информации	130
8.4. Проверка оценочных значений в бухгалтерском учете . .	133
8.5. Прочая информация в документах, содержащих про-аудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность	137
Вопросы и задания для самопроверки	139

Глава 9. Некоторые процедуры на заключительной стадии	140
9.1. Оценка способности экономического субъекта продолжить свою деятельность (допущение непрерывности деятельности)	140
9.2. Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности	144
9.2.1. События, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения	144
9.2.2. События, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения	146
9.3. Оценка результатов аудиторской проверки и обобщение полученной информации, ...	148
9.4. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудиторской проверки	150
Вопросы и задания для самопроверки	153

Глава 10. Аудиторское заключение	154
10.1. Основные элементы аудиторского заключения	154
10.2. Модифицированное аудиторское заключение	158
Задания для самопроверки	160

Раздел 3. Проведение аудита конкретных объектов проверки

Глава 11. Проверка учредительных документов и формирования уставного капитала при проведении аудита	161
11.1. Проверка юридического статуса предприятия и права его функционирования	161
11.2. Проверка формирования уставного капитала, его структуры	164
11.3. Проверка наличия государственной регистрации и лицензирования отдельных видов деятельности	172
11.4. Обобщение выявленных замечаний по результатам проверки учредительных документов, формирования уставного капитала и законности осуществления отдельных видов деятельности	176
Вопросы и задания для самопроверки	178

Глава 12. Проверка организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия при проведении аудита	179
12.1. Цели проверки и источники информации.....	179
12.2. Нормативная база регулирования организации бухгалтерского учета	179
12.3. План и программа проверки. Методика аудиторской проверки постановки бухгалтерского учета	180
12.4. Оценка организационной системы бухгалтерского учета	183
12.5. Оценка формы бухгалтерского учета и ее соответствия условиям организации и управления	185
12.6. Проверка системы документации и документооборота.	187
12.7. Анализ и оценка учетной политики предприятия	190
12.8. Типичные ошибки и нарушения в организации бухгалтерского учета.....	197
12.9. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора	198
Вопросы и задания для самопроверки	199

Глава 13. Проверка кассовых операций при проведении аудита	199
13.1. Цели проверки и источники информации.....	199
13.2. Нормативная база	200
13.3. План и программа проверки	201
13.4. Методы проверки.....	204
13.5. Особенности проведения аудиторской проверки кассовых операций в иностранной валюте	213
13.6. Типичные ошибки и нарушения в учете кассовых операций	214
13.7. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора	216
Задания для самопроверки.....	218

Глава 14. Проверка расчетного, валютного и других счетов в банках при проведении аудита	218
14.1. Цели проверки и источники информации.....	218
14.2. Нормативная база	219
14.3. План и программа проверки	220
14.4. Методы проверки.....	222
14.4.1. Аудит операций по расчетным счетам	222
14.4.2. Аудит операций по валютным счетам	226

14.4.3. Аудит операций по прочим счетам в банках	226
14.4.4. Аудит учета средств в пути.....	234
14.5. Типичные ошибки и нарушения.....	235
14.6. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора	236
Вопросы и задания для самопроверки.....	237

Глава 15. Проверка финансовых вложений при проведении аудита	237
15.1. Цели проверки и источники информации	237
15.2. Нормативное регулирование финансовых вложений и операций с ценными бумагами	240
15.3. План и программа проверки.....	240
15.4. Методы проверки.....	244
15.5. Типичные ошибки и нарушения в учете финансовых вложений.....	248
15.6. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора	249
Вопросы и задания для самопроверки.....	253

Глава 16. Проверка основных средств при проведении аудита	253
16.1. Цели проверки и источники информации	253
16.2. Нормативная база	256
16.3. План и программа проверки основных средств	257
16.4. Методы проверки.....	261
16.5. Типичные ошибки и нарушения в учете основных средств	271
16.6. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора.....	272
Вопросы и задания для самопроверки.....	273

Глава 17. Проверка нематериальных активов при проведении аудита	273
17.1. Цели проверки и источники информации	273
17.2. Нормативная база.....	276
17.3. План и программа проверки нематериальных активов .	277
17.4. Методы проверки.....	279
17.4. Типичные ошибки и нарушения в учете нематериальных активов.....	292

17.6. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора	294
Вопросы и задания для самопроверки.....	294
Глава 18. Проверка материально-производственных запасов при проведении аудита.....	294
18.1. Цели проверки и источники информации	294
18.2. Нормативная база	296
18.3. План и программа проверки материально-производственных запасов	299
18.4. Методы проверки.....	303
18.5. Типичные ошибки и нарушения в учете МПЗ	308
18.6. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора	309
Вопросы и задания для самопроверки	313
Глава 19. Проверка расчетных операций при проведении аудита	313
19.1. Цель проверки и источники информации	313
19.2. Нормативное регулирование ведения учета расчетных операций	315
19.3. План и программа проверки.....	315
19.4. Методы проверки расчетных взаимоотношений	324
19.5. Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками ..	325
19.6. Проверка расчетов с покупателями и заказчиками ...	328
19.7. Проверка расчетов по претензиям.....	331
19.8. Проверка расчетов с подотчетными лицами	332
19.9. Проверка расчетов с дочерними обществами, по совместной деятельности	334
19.10. Проверка расчетов с бюджетом по видам налогов и внебюджетных платежей. Проверка правомерности использования льгот по налогам и внебюджетным платежам	337
19.11. Проверка и подтверждение отчетных показателей о состоянии расчетных отношений	338
19.12. Типичные ошибки и нарушения в учете расчетных операций	338
19.13. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора.....	340
Вопросы и задания для самопроверки	341

Глава 20. Проверка кредитных операций и займов при проведении аудита	342
20.1. Цели проверки и источники информации	342
20.2. Нормативная база	345
20.3. План и программа проверки	347
20.4. Проверка кредитных отношений предприятия	354
20.5. Проверка долгосрочных и краткосрочных займов	360
20.6. Типичные ошибки и нарушения в учете кредитных операций и займов	364
20.7. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора	365
Вопросы и задания для самопроверки	366

Глава 21. Проверка издержек производства и обращения при проведении аудита	366
21.1. Цели проверки и источники информации	366
21.2. Нормативная база учета затрат на производство и издержек обращения	368
21.3. План и программа проверки.....	368
21.4. Методы проверки	371
21.5. Проверка правильности учета и распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов...372	
21.6. Проверка правильности учета и оценки незавершенного производства	378
21.7. Проверка обоснованности используемых методов учета затрат на производство	383
21.8. Проверка правильности отражения операций по налогообложению при учете издержек производства и себестоимости продукции	386
21.9. Типичные ошибки и нарушения в учете издержек производства и обращения	394
21.10. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора.....	395
Вопросы и задания для самопроверки	395

Глава 22. Проверка выпуска, отгрузки и продажи продукции при проведении аудита	396
22.1. Цель проверки и источники информации	396
22.2. Нормативная база	397
22.3. План и программа проверки	398
22.4. Методы проверки	400

22.5. Проверка правильности отражения в учете продажи продукции в соответствии с принятой предприятием учетной политикой. Проверка документального подтверждения и учета отгрузки и продажи продукции. .	402
22.6. Проверка учета коммерческих расходов и их распределения	406
22.7. Проверка достоверности и анализ показателей финансовых результатов от реализации продукции	407
22.8. Типичные ошибки и нарушения в учете готовой продукции и ее реализации	409
22.9. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора	409
Вопросы и задания для самопроверки	411

Глава 23. Проверка финансовых результатов и использования прибыли при проведении аудита . .	412
23.1. Цели проверки и источники информации	412
23.2. План и программа проверки	414
23.3. Методы проверки	415
23.4. Проверка формирования финансовых результатов	416
23.5. Проверка текущего использования прибыли и ее распределения	422
23.6. Проверка налогообложения прибыли	423
23.7. Проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах	424
23.8. Особенности аудиторской проверки финансовых результатов на субъектах малого предпринимательства . . .	425
23.9. Типичные ошибки и нарушения в учете и налогообложении прибыли	426
23.10. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора	426
Вопросы и задания для самопроверки	428

Глава 24. Аудит эмиссии ценных бумаг	429
24.1. Цель проверки и источники информации	429
24.2. Нормативные документы	430
24.3. План и программа аудиторской проверки	431
24.4. Методы проверки	434
24.5. Обобщение результатов проверки	438
Вопросы и задания для самопроверки	441

Глава 25. Проверка состояния забалансового учета при проведении аудита.....	442
25.1. Цели проверки и источники информации	442
25.2. План и программа аудита	443
25.3. Методы проверки	444
25.4. Проверка учета арендованных основных средств	445
25.5. Проверка товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку, и товаров, принятых на комиссию	448
25.6. Проверка других объектов забалансового учета	449
25.7. Типичные ошибки и нарушения	451
25.8. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора	452
Вопросы и задания для самопроверки.....	452

Глава 26. Проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности при проведении аудита	453
26.1. Цели проверки и источники информации	453
26.2. План и программа аудита	455
26.3. Методы проверки	457
26.4. Проверка, анализ и подтверждение бухгалтерского баланса и приложений к нему	459
26.5. Особенности аудита консолидированной отчетности . .	461
26.6. Типичные ошибки и нарушения	462
26.7. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора	462
Вопросы и задания для самопроверки	463
Литература	464

Учебное издание

Скобара Вячеслав Владимирович
Пашигорева Галина Ивановна
Островская Ольга Леонидовна и др.

АУДИТ

Учебник для вузов

Зав. редакцией *Л. И. Лыняная*
Редактор *И. А. Сафронова*
Художественный редактор *Е. Р. Дашук*
Технический редактор *С. В. Щербакова*
Корректоры *Л. С. Александрова, Е. Г. Терскова*

Налоговая льгота — Общероссийский классификатор продукции
ОК. 005-93-953000. Изд. лиц. Серия ИД № 05824 от 12.09.01.
Подписано в печать 25.02.05. Формат 60 x 90 ¹/₁₆.
Бумага офсетная. Гарнитура «Ньютон». Печать офсетная. Усл. печ. л. 30.
Усл. кр.-отг. 30,5. Уч.-изд. л. 30,34. Тираж 3000 экз. Заказ № 4868.

Федеральное государственное унитарное предприятие
ордена Трудового Красного Знамени «Издательство «Просвещение»
Федерального агентства по печати и массовым коммуникациям.
127521, Москва, 3-й проезд Марьиной рощи, 41.

Отпечатано с готовых диапозитивов на ФГУП ордена «Знак Почета»
Смоленская областная типография им. В. И. Смирнова.
214000, г. Смоленск, проспект им. Ю. Гагарина, 2.