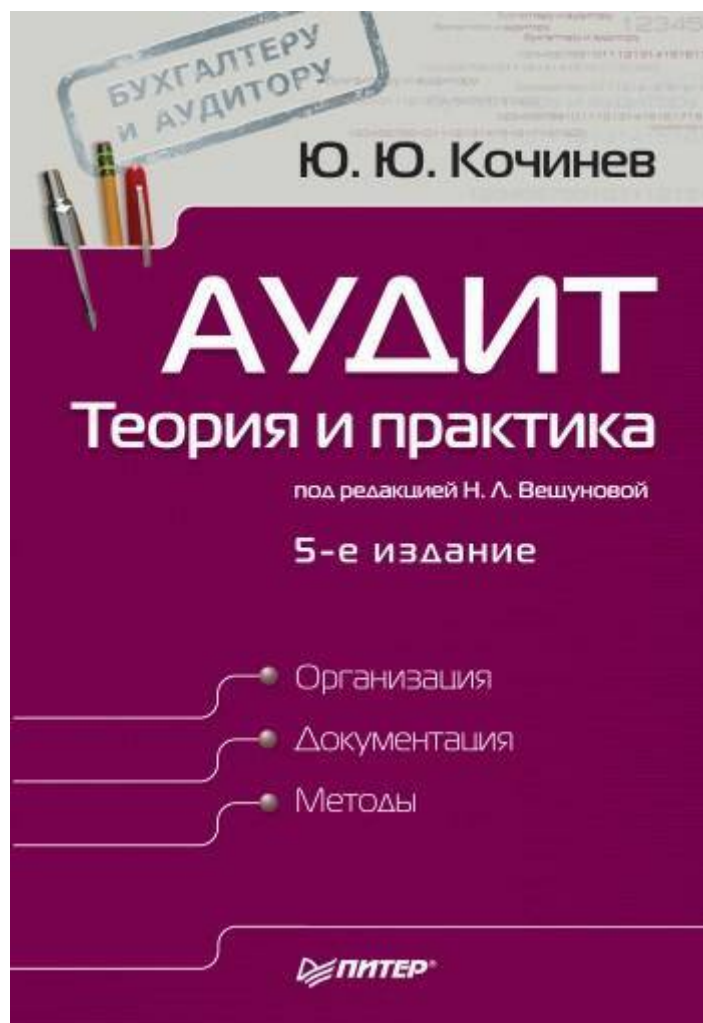


Юрий Юрьевич Кочинев
Аудит: теория и практика



Глава 1

Введение в аудит, основные понятия и определения

1.1. История возникновения и развития аудита

Аудитор, аудитория, аудиокассета... Что общего у этих слов?

Аудитория – помещение для слушания лекций, аудиокассета – кассета для прослушивания записей. А аудитор? Правильно – слушающий.

В давние времена в школах (а школы существовали, как правило, при монастырях) учитель, объяснив урок, например текст из Священного Писания, перед началом следующего урока поручал старшему ученику проверить, как младшие выучили задание. Этот ученик назывался «аудитор» – выслушивающий. Впоследствии это слово прижилось и стало названием профессии, связанной с контролем, проверкой какой-либо деятельности.

Аудиторы в современном понимании этого слова как лица, осуществляющие независимую проверку финансовой и хозяйственной деятельности предприятий, впервые появились в Англии в XIX в. Датой рождения аудита принято считать 1844 г., когда в Англии выходит закон об акционерных компаниях, согласно которому их правления должны были ежегодно отчитываться перед акционерами, причем отчет должен был быть проверен и подтвержден специальным человеком – независимым аудитором.

С этого времени и до наших дней аудит прошел несколько этапов своего развития. Он перешагнул границы Англии и стал частью хозяйственной жизни Франции, Германии, Италии, США и других развитых стран. От проверки бухгалтерских счетов акционерных компаний отдельными профессиональными аудиторами аудит развился до комплексного понятия, включающего в себя ряд услуг – проверку бухгалтерской отчетности, финансовый анализ, консультирование, – оказываемых профессиональными аудиторами и аудиторскими фирмами, от небольших, включающих десятки сотрудников, до транснациональных гигантов с численностью в несколько тысяч человек, таких

как *Ernst & Young*, *КПМЖ*, *Price Waterhouse*, *Deloitte & Touch* (так называемая «большая четверка»). Одним из преобладающих направлений развития аудита в мире в настоящее время является стандартизация аудиторской деятельности, унификация всех существенных моментов проведения аудита, представления аудиторской информации.

В России должность аудитора была введена указом Петра I. Но поскольку Петр I был апологетом не столько рыночных отношений, сколько административно-командной системы (кстати, больше вреда или пользы принесла его деятельность России – это еще вопрос), то и аудитор в его время был не независимым специалистом, а воинским чином. Следы этого мы можем найти в литературе, в сочинениях Козьмы Пруtkова: «Мысль хороша, но рифма никуда не годится. Приказать аудитору исправить» (примечание командира полка на полях рукописи поручика Фаддея Козьмича Пруtkова). Позднее эта должность была упразднена, и в современном понимании этого слова аудит появился в России в 1987 г. с образованием акционерного общества «Инаудит». Это общество было создано для осуществления проверок финансово-хозяйственной деятельности, прежде всего совместных предприятий (предприятий с иностранными инвестициями), которые в это время уже начали функционировать в СССР.

С возникновением новых организационно-правовых форм предпринимательской деятельности – кооперативов, товариществ, обществ, стало возможным появление новых аудиторских фирм.

В настоящее время в России функционирует более шести тысяч небольших отечественных аудиторских фирм (с численностью до 50 человек), несколько десятков достаточно крупных российских аудиторских фирм (с численностью до нескольких сотен человек) и несколько иностранных аудиторских фирм («большая четверка» и некоторые другие западные фирмы).

1.2. Определение аудита

Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ определяет аудит следующим образом: аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, осуществляемая аудиторской организацией или индивидуальным аудитором. Под бухгалтерской (финансовой) отчетностью Закон понимает отчетность, предусмотренную Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ, а также аналогичную по составу отчетность, предусмотренную иными федеральными законами (например, консолидированную отчетность банковской группы, предусмотренную Федеральным законом «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990 г. № 395-1).

Целью аудита при этом является выражение мнения аудиторской организации (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта. Закон также вводит понятие аудиторской деятельности. Аудиторская деятельность – это предпринимательская деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих услуг. Перечень сопутствующих услуг согласно Закону устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности. Федеральный стандарт № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» к сопутствующим услугам относит следующие:

- а) обзорные проверки;
- б) согласованные процедуры;
- в) компиляция финансовой информации.

Кроме того, к сопутствующей услуге относится специальное аудиторское задание, предусмотренное стандартом аудиторской деятельности от 20.10.1999 г., одобренным Комиссией при президенте по аудиторской деятельности.

Закон также устанавливает, что аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не имеют права заниматься какой-либо другой предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской (проведение аудита и

оказание сопутствующих услуг) и оказания прочих услуг. Под прочими услугами Закон понимает услуги, связанные с аудиторской деятельностью. К прочим услугам, в частности, относятся:

- постановка, восстановление, ведение бухгалтерского учета у клиента, составление бухгалтерской отчетности (так называемые «экзаунтинговые» услуги), бухгалтерское консультирование;
- постановка, восстановление, ведение налогового учета у клиента, составление налоговых расчетов и деклараций, налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование (в том числе в связи с реорганизацией, приватизацией);
- юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, в том числе консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и местного самоуправления;
- автоматизация (компьютеризация) бухгалтерского учета, внедрение информационных технологий;
- оценочная деятельность;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение научно-исследовательских (в том числе экспериментальных) работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов;
- обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

1.3. Кому нужен аудит (пользователи аудита)

Аудит – элемент рыночных отношений. Как и любой другой элемент

рынка, он появляется на свет, как только у какой-либо группы участников рынка возникает потребность в нем, возникает спрос (это одно из проявлений действия закона спроса и предложения).

В свое время развитие и усложнение производства, развитие рынка привело к тому, что собственники организаций (акционеры, пайщики, учредители), а также инвесторы и кредиторы оказались не в состоянии самостоятельно убедиться в том, что все финансовые и хозяйственные операции интересующего их экономического субъекта (часто сложные и рискованные) соответствуют требованиям законов и правильно отражены в учете. Для этого требуются специальные знания и опыт, требуется свобода доступа ко всем документам в организации, чего заинтересованные лица обычно бывают лишены. Таким образом, с одной стороны:

- необходимость уверенности заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности в ее достоверности (поскольку бухгалтерская отчетность используется для принятия ответственных решений);

с другой стороны:

- отсутствие у заинтересованных пользователей специальных знаний и опыта;
- отсутствие свободного доступа к документации организации;
- возможность необъективной информации со стороны руководства и бухгалтерии организации в конфликтных ситуациях;
- подверженность бухгалтерской отчетности искажениям вследствие действия неизбежных факторов (субъективность составителей, неоднозначность интерпретации нормативных актов и т. д.).

привели к возникновению института независимых высококвалифицированных специалистов-аудиторов, мнению которых о достоверности бухгалтерской отчетности организации заинтересованные пользователи могли бы доверять. По сути, аудитор – это посредник между составителями бухгалтерской отчетности и пользователями представленной в ней информации. Цель аудитора (как посредника) – высказать

заинтересованным пользователям свое профессиональное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности организации.

Кто является составителем бухгалтерской отчетности?

В соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. составителем бухгалтерской отчетности является организация в лице ее руководителя и главного бухгалтера, которые подписывают отчетность и несут ответственность за ее достоверность и соответствие действующим в Российской Федерации законодательным и нормативным актам.

А кто же является пользователем информации, представленной в бухгалтерской отчетности? Это все те, кто связан с организацией имущественными или финансовыми интересами (табл. 1.1).

Таблица 1.1. Пользователи информации, представленной в бухгалтерской отчетности

№ п/п	Отношение к организации	Интерес в организации
1	Собственники	Получение дивидендов, доли прибыли
2	Кредиторы, заемодавцы	Получение процентов, возврат кредитов и займов
3	Инвесторы	Доход по вкладам
4	Руководство предприятия	Оплата труда, другие привилегии
5	Поставщики	Оплата поставок
6	Покупатели	Получение товаров, работ, услуг
7	Государственные органы	Налоги, сборы

1.4. Принципы аудита

Профессия аудитора весьма специфична. Если провести аналогию между хозяйственной жизнью организации и жизнью человека, то аудитор чем-то сродни домашнему врачу. Врач в своей деятельности руководствуется сложившимися исторически принципами («Не навреди» и др.). История развития аудита также выявила ряд профессиональных принципов, без соблюдения которых аудит теряет всякий смысл. К таким принципам

относятся:

- независимость;
- честность, объективность, добросовестность;
- профессиональная компетентность;
- конфиденциальность (аудиторская тайна);
- профессионализм поведения.

Независимость – основной принцип. Соблюдение именно этого принципа является необходимым условием аудита. Очевидно, что аудит теряет всякий смысл, если пользователи информации не будут доверять мнению аудитора. Не вызывает же доверия аудитор зависимый, формирующий свое мнение под чьим-то влиянием. Независимость предполагает свободу аудитора от влияния, давления, контроля как со стороны проверяемого субъекта, так и со стороны любых третьих лиц.

Независимость обеспечивается рядом законодательно установленных ограничений в аудиторской деятельности (далее мы их рассмотрим в параграфе 2.10):

- аудиторы и аудиторские фирмы не имеют права заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и оказания прочих услуг;
- аудиторы и аудиторские фирмы не имеют права проверять организации, с которыми они связаны финансовыми или иными имущественными интересами; с руководством которых они находятся в служебных отношениях, в родстве или свойстве.

Независимость – важный принцип, но не единственный. Можно быть независимым специалистом, но сформировать свое мнение необъективно, под влиянием эмоций, вызванных, например, разногласиями с руководством проверяемого субъекта. Поэтому наряду с независимостью важным принципом являются объективность, честность и добросовестность аудитора.

Объективность предполагает беспристрастность аудитора при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений,

выводов, заключений. *Честность* аудитора заключается в приверженности профессиональному долгу, *добросовестность* – в выполнении аудитором своих профессиональных услуг с должными тщательностью, усердием, вниманием, надлежащим использованием своих способностей. Принцип объективности отчасти обеспечивается законодательно установленным ограничением на аудиторскую деятельность: аудиторы и аудиторские фирмы не имеют права проверять организации, в которых они восстанавливали или вели учет, составляли бухгалтерскую отчетность. Данное ограничение обусловлено тем, что трудно сохранить объективность, проверяя плоды своего собственного труда.

Профессиональная компетентность – принцип, вытекающий из самой сути аудита как проверки отчетности организации. В технике давно и хорошо известно, что при проверке некоего объекта точность изготовления измерительного прибора должна быть выше, чем точность поверяемого объекта, иначе проверка лишена смысла. По аналогичной причине и аудитор должен быть профессионально подготовлен лучше, чем главный бухгалтер, составляющий отчетность проверяемой организации. Таким образом, профессиональная компетентность – принцип, заключающийся в том, что аудитор должен обладать достаточным объемом знаний, умением квалифицированно применять эти знания при рассмотрении конкретных ситуаций. Профессиональная компетентность аудитора обеспечивается законодательно установленными требованиями к образованию и стажу работы специалиста, решившего стать аудитором, системой подготовки и повышения квалификации аудиторов, системой их аттестации (см. параграф 2.7).

При проведении аудиторской проверки аудитору может стать известной информация, содержащаяся практически в любом документе организации, в том числе и в тех, содержание которых составляет коммерческую тайну. Поэтому аудиторская деятельность немыслима без определенных гарантий для клиента в сохранении аудитором коммерческой тайны организации, т. е. в соблюдении принципа конфиденциальности. Принцип *конфиденциальности*

заключается в том, что аудиторы обязаны обеспечивать сохранность документов, как получаемых, так и составляемых в ходе аудита, обязаны не передавать эти документы каким-либо третьим лицам, не разглашать содержащуюся в них информацию без письменного согласия проверяемого субъекта. Принцип конфиденциальности может быть нарушен только в случае, прямо предусмотренном действующим законодательством. В остальных случаях конфиденциальность должна соблюдаться неукоснительно, даже если аудитор полагает, что распространение информации о проверяемом субъекте не нанесет ему экономического ущерба. Принцип конфиденциальности не имеет ограничения во времени, т. е. он должен соблюдаться аудитором независимо от того, продолжаются или прекращены отношения с клиентом.

Конфиденциальность – не только неразглашение информации аудитором. Принцип конфиденциальности предполагает также, что аудитор не вправе использовать в своих интересах, интересах своей фирмы или интересах третьих лиц конфиденциальную информацию о делах клиента, которая стала ему известной в ходе профессиональной деятельности. Принцип конфиденциальности обеспечивается законодательным закреплением нормы, предусматривающей обязанность его соблюдения аудиторами.

Профессионализм поведения – принцип аудита, заключающийся в том, что аудитор должен поддерживать высокую репутацию профессии, воздерживаться от совершения поступков, способных (особенно в глазах потенциальных клиентов и пользователей аудиторской информации) подорвать доверие и уважение к аудитору, доверие и уважение к аудиторской профессии. Очевидно, что если аудитор неэтичным поступком подорвет доверие к себе, то и его мнение, выраженное в аудиторском заключении, может быть воспринято скептически. Основные нормы профессионального поведения приведены в «Кодексе этики аудиторов России» (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 31.05.2007 г.). Важнейшими из них являются следующие:

- аудиторы обязаны доброжелательно относиться к коллегам,

воздерживаться от необоснованной критики в их адрес, от обсуждения их деловых и профессиональных качеств;

- аудиторам следует воздерживаться от участия в различного рода сравнительных исследованиях и рейтингах, результаты которых предназначены для открытой публикации;

- аудиторам не следует рекламировать свои услуги путем сравнения с другими аудиторами, самовосхваления, гарантий благоприятного результата;

- аудиторам следует воздерживаться от выплаты и получения комиссионных за получение или передачу клиентов, передачу кому-либо услуг третьей стороны;

- при замене аудитора клиентом вновь приглашенному аудитору следует запросить прежнего аудитора, не существует ли профессиональных причин для отказа от клиента.

1.5. Виды аудита

Аудит можно классифицировать по разным признакам. По степени обязательности аудит подразделяется на:

- обязательный аудит;
- инициативный аудит.

Обязательный аудит осуществляется на основе требований законодательных и нормативных актов Российской Федерации, устанавливающих обязательность проверки годовой бухгалтерской отчетности для отдельных категорий экономических субъектов.

Инициативный аудит осуществляется по решению экономического субъекта. Инициативный аудит может иметь место, например, в следующих случаях: руководство организации хочет удостовериться в том, что бухгалтерия правильно ведет учет и исчисляет налоги; собственник не доверяет директору организации и хочет проконтролировать его работу; банк выдает организации кредит и хочет быть уверенным в достоверности баланса и отчета о

финансовых результатах и т. д.

По составу и объему проверяемой документации аудит подразделяется на:

- аудит годовой бухгалтерской отчетности;
- специальный аудит.

Определение аудита годовой бухгалтерской отчетности дано в параграфе 1.2. Аудит годовой бухгалтерской отчетности осуществляется независимой аудиторской фирмой (независимым аудитором) и имеет своей целью выражение аудитором профессионального мнения о степени достоверности проверяемой отчетности организации. Это мнение выражается в официальном документе – аудиторском заключении.

Специальный аудит – это проверка интересующих экономического субъекта конкретных вопросов в его деятельности. Целью специального аудита может быть подтверждение законности совершенных хозяйственных операций; подтверждение правильности исчисления налогов и составления налоговых деклараций (налоговый аудит); проверка правильности организации производства, эффективности методов управления (управленческий аудит); проверка соответствия отдельных показателей деятельности предприятия установленным требованиям, например экологическим (экологический аудит), и т. д. По аудиту годовой бухгалтерской отчетности составляется официальное аудиторское заключение. Результат специального аудита может быть обобщен в ином документе (экспертном заключении, заключении по специальному аудиторскому заданию и т. д.).

По виду исполнителя аудиторских услуг аудит разделяют на:

- внешний аудит;
- внутренний аудит.

Под внешним аудитом понимают оказание аудиторских услуг (проведение проверки, оказание сопутствующих услуг) независимой аудиторской фирмой (независимым аудитором).

Внутренний аудит – это элемент системы внутреннего контроля на предприятии. Службы внутреннего аудита создаются, как правило, на крупных

предприятиях, имеющих разветвленную сеть филиалов. Задачами служб внутреннего аудита могут быть следующие:

- подтверждение достоверности информации, предоставляемой руководству;
- контроль за состоянием и сохранностью активов;
- исполнительский контроль;
- оценка эффективности управления, производства, финансовых вложений и т. д.

Внутренний аудит не является независимым, он подчиняется руководству организации, действует в соответствии с его заданиями и отчитывается перед ним. Вместе с тем внутренний аудит независим от тех лиц, деятельность которых он проверяет.

1.6. Основные понятия в аудите

Аудит, как весьма специфическая область предпринимательской деятельности, оперирует рядом сложившихся исторически и закреплённых нормативно понятий, которые в других областях предпринимательской деятельности практически не употребляются. Поэтому, прежде чем переходить к вопросам теории и практики аудита, необходимо раскрыть смысл наиболее важных его понятий, в частности таких, как:

- аудиторское заключение;
- существенность и уровень существенности;
- риск (аудиторский риск);
- аудиторская выборка;
- аудиторские доказательства;
- аудиторские процедуры.

Рассмотрим эти понятия.

Как мы уже уяснили, аудит – это независимая проверка экономического субъекта, в результате которой аудитор выражает свое профессиональное

мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности этого субъекта.

Свое мнение аудитор выражает не произвольным образом, а в официальном документе – *аудиторском заключении*, форма, содержание, порядок подписания и представления которого устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Аудиторское заключение предназначено для пользователей бухгалтерской отчетности проверяемого предприятия – юридических и физических лиц, органов государственной (местной) власти и управления.

Заключение может быть нескольких видов:

- безоговорочно положительное;
- модифицированное путем включения абзаца, привлекающего внимание к какому-либо аспекту;
- модифицированное путем включения оговорки;
- отрицательное;
- заключение с отказом от выражения мнения.

В безоговорочно положительном заключении аудитор выражает мнение, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта достоверно отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а совершенные им финансовые и хозяйственные операции в основном соответствуют действующим в Российской Федерации нормативным актам. Безоговорочно положительное заключение составляется в том случае, если аудитор, по крайней мере, убежден в том, что:

- бухгалтерская отчетность проверяемого субъекта не содержит существенных ошибок, искажения, неточностей;
- бухгалтерский учет соответствует установленным принципам, требованиям, а также учетной политике предприятия;
- в пояснительной записке и приложениях достаточно полно раскрыты все вопросы, имеющие отношение к бухгалтерской отчетности;
- данные бухгалтерской отчетности не противоречат сведениям о проверяемом субъекте, ставшим известными аудитору из других источников.

В заключении, модифицированном путем включения абзаца, аудитор выражает мнение, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта достоверно отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, но при этом аудитор считает необходимым привлечь внимание к ситуации, которая, по мнению аудитора, влияет или может повлиять на финансовое положение организации.

Аудиторское заключение может быть модифицировано, например, в том случае, если аудитор счел необходимым привлечь внимание к тому, что принцип непрерывности деятельности проверяемого субъекта может быть нарушен.

Отрицательное заключение составляется в случае, если аудитор полагает, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта содержит существенные искажения, а также если в ходе проверки были выявлены существенные нарушения действующих нормативных актов при осуществлении и отражении в учете финансовых и хозяйственных операций.

В отрицательном заключении аудитор выражает мнение о том, что он не может с полной уверенностью подтвердить достоверность бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение, модифицированное путем включения оговорки, составляется в случае, если аудитор считает, что безоговорочно положительное заключение не может быть составлено, но препятствующие этому факторы не настолько существенны, чтобы составить отрицательное заключение, либо если аудитор считает, что выявленные факторы, препятствующие составлению безоговорочно положительного заключения, существенны, но влияние их на достоверность бухгалтерской отчетности устранимо введением оговорки (ограничения) в заключение. В заключении с оговоркой аудитор подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности организации, но с определенными оговорками, ограничениями.

В заключении с отказом от выражения мнения аудитор указывает, что он не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, т.

е. не может составить ни положительное, ни отрицательное заключение. Отказ от выражения мнения может быть обусловлен, например, тем, что аудитор ограничен в доступе к информации, вследствие чего не может сформировать мнение.

Как видим, вид заключения (безоговорочно положительное, с оговоркой, отрицательное) в значительной мере зависит от уверенности аудитора в том, содержит или нет бухгалтерская отчетность организации существенные искажения. Поэтому очень важно уяснить, какие ошибки, искажения, неточности, допущенные проверяемым субъектом, являются существенными, а какие – нет.

Существенность – качественная мера, это свойство информации, которое делает ее способной влиять на экономические решения квалифицированного пользователя.

Существенным признается такое искажение информации, которое превышает уровень *существенности*.

Если существенность – качественное понятие, то уровень существенности – количественная мера. Под уровнем существенности понимают такое предельное искажение бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе сделать правильные выводы и принять обоснованные экономические решения.

Это определение достаточно субъективно, так как оценка уровня существенности в значительной мере зависит от опыта и квалификации специалиста, его определяющего, от знания им специфики деятельности клиента и понимания степени ответственности решений, принимаемых пользователями бухгалтерской отчетности. Определение уровня существенности при аудиторских проверках дано в параграфе 3.3.

Ранее мы сказали, что в безоговорочно положительном заключении аудитор выражает мнение о том, что бухгалтерская отчетность проверяемого субъекта достоверна во всех существенных отношениях, т. е. не содержит существенных ошибок, искажений, неточностей. Однако уверенность аудитора

в надежности выражаемого мнения о достоверности бухгалтерской отчетности даже в безоговорочно положительном заключении не может быть абсолютной ввиду ряда факторов, ограничивающих полноту и адекватность оценок, осуществляемых аудитором. К таким факторам прежде всего следует отнести:

- ограниченность аудита объемом работ, который необходимо удерживать в экономически приемлемых пределах;
- неоднозначность толкования некоторых норм, установленных действующим законодательством;
- наличие субъективных моментов как в интерпретации некоторых фактов хозяйственной деятельности, так и в составлении бухгалтерской отчетности, а также в оценке ее достоверности.

Перечисленные факторы ограничивают уверенность аудитора в надежности составленного им заключения и заставляют его высказывать свое мнение не со стопроцентной гарантией, а с приемлемым риском.

Риск присутствует в любой предпринимательской деятельности¹, в том числе и в аудиторской. Поскольку основным результатом деятельности аудитора является его мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, выраженное в заключении, то аудиторский риск связан с тем, что это мнение может оказаться ошибочным. Таким образом, аудиторский риск – это вероятность признания аудитором того, что бухгалтерская отчетность достоверна, в то время как она содержит невыявленные существенные ошибки. Аудиторский риск зависит как от факторов, присущих проверяемому экономическому субъекту, так и от факторов, присущих аудиторской фирме. В значительной мере риск зависит также от того, что в силу необходимости удержания аудита в рамках определенных временных и экономических ограничений, он, как правило, проводится выборочно. Выборочность проведения аудита означает, что в подавляющем большинстве случаев аудитор

¹ Вспомним определение предпринимательской деятельности, которое дает Гражданский кодекс РФ: «...предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой *риск* деятельность, направленная на систематическое получение прибыли...».

проверяет не всю документацию субъекта, а выборку из нее. Под *выборкой* в аудите понимают совокупность определенным образом отобранных документов, проверка которых позволяет сделать вывод о достоверности всей документации.

Выводы о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор делает на основе анализа информации, полученной в ходе проверки из различных источников (из бухгалтерских документов проверяемого субъекта, от его работников, от третьих лиц). Результаты анализа полученной информации являются для аудитора *аудиторскими доказательствами*. На основе таких доказательств аудитор формирует свое мнение, которое он будет выражать в аудиторском заключении.

Для получения необходимых аудиторских доказательств аудитор в ходе проверки конкретного участка осуществляет определенные действия или совокупности действий (просматривает документы, сравнивает их, производит подсчеты, опрашивает работников и т. д.). Эти действия, осуществляемые аудитором в определенном порядке, называются *аудиторскими процедурами*. В зависимости от характера действий, осуществляемых аудитором, различают процедуры фактические, документальные, аналитические, процедуры на соответствие (контрольные) и по существу, процедуры сплошной проверки и процедуры выборочной проверки.

Глава 2

Организация и регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

2.1. Государственные и общественные организации, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации

Аудитор в своей профессиональной деятельности абсолютно независим от

кого-либо. Но именно для обеспечения независимости аудита, а также для обеспечения прочих его принципов (компетентности, конфиденциальности и пр.) необходимо регулирование аудиторской деятельности как со стороны государственных органов (государственное регулирование), так и со стороны общественных аудиторских организаций (саморегулирование).

Концепции регулирования аудиторской деятельности в мировой практике различны. В ФРГ, Франции, Испании, где основными пользователями бухгалтерской отчетности считаются государственные организации, банки, более распространено государственное регулирование аудиторской деятельности. В Великобритании, США, где основными пользователями бухгалтерской отчетности считаются акционеры, кредиторы, инвесторы, более распространено саморегулирование. В Российской Федерации до 01.01.2009 г. имело место государственное регулирование аудиторской деятельности с элементами саморегулирования, с 01.01.2010 г. – саморегулирование с элементами государственного регулирования (2009 г. – переходный период).

К государственным органам, регулирующим аудиторскую деятельность в Российской Федерации, относится уполномоченный федеральный орган – Министерство финансов (Минфин) Российской Федерации.

К основным функциям Минфина РФ как уполномоченного федерального органа относятся:

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации и

иные функции, предусмотренные законодательством.

Для учета мнения участников рынка аудиторских услуг при уполномоченном федеральном органе (Минфине РФ) действует Совет по аудиторской деятельности, в состав которого входят представители Минфина РФ и других государственных органов, ЦБ РФ, саморегулируемых организаций auditors (общественных аудиторских организаций) ², пользователей аудиторских услуг. Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:

1. Рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности.

2. Рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению Минфином РФ.

3. Одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также кодекс профессиональной этики auditors.

4. Оценивает деятельность саморегулируемых организаций auditors по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, auditors и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию этой деятельности.

5. Вносит на рассмотрение Минфина РФ предложения о порядке осуществления им внешнего контроля качества работы аудиторских организаций.

6. Рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций auditors в сфере аудиторской деятельности, вносит соответствующие предложения на рассмотрение Минфина РФ и осуществляет иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

Саморегулирование аудиторской деятельности осуществляется

² Последних не менее 70% в рабочем органе Совета.

общественными объединениями аудиторов (саморегулируемыми организациями). Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Некоммерческая организация включается в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при следующих условиях:

1. Объединение в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным требованиям к членству в такой организации.

2. Наличие утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов и принятого кодекса профессиональной этики аудиторов.

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

В соответствии с Федеральным законом «О саморегулируемых организациях» от 01.12.2007 г. № 315-ФЗ саморегулируемая организация аудиторов осуществляет следующие основные функции:

1. Разрабатывает и устанавливает условия членства субъектов аудиторской деятельности в саморегулируемой организации.

2. Применяет меры дисциплинарного воздействия в отношении своих членов.

3. Образует третейские суды для разрешения споров, возникающих между членами саморегулируемой организации, а также между ними и пользователями аудиторских услуг, иными лицами, в соответствии с законодательством о третейских судах.

4. Осуществляет анализ деятельности своих членов на основании

информации, представляемой ими в саморегулируемую организацию.

5. Представляет интересы членов саморегулируемой организации в их отношениях с органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления.

6. Организует профессиональное обучение, аттестацию работников – членов саморегулируемой организации.

7. Обеспечивает информационную открытость деятельности своих членов, публикует информацию об этой деятельности.

8. Осуществляет контроль за профессиональной деятельностью своих членов в части соблюдения ими требований стандартов и правил саморегулируемой организации, условий членства в саморегулируемой организации.

9. Рассматривает жалобы на действия членов саморегулируемой организации и дела о нарушении ее членами требований стандартов и правил саморегулируемой организации, условий членства в саморегулируемой организации.

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

2.2. Правовая основа аудиторской деятельности в Российской Федерации

Правовую основу аудита в Российской Федерации в настоящее время составляет совокупность документов различных уровней:

- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г.;

- постановления Правительства РФ;
- документы министерств и ведомств;
- правила (стандарты) аудиторской деятельности.

В Законе:

- определены понятия аудита и аудиторской деятельности;
- дан перечень прочих услуг, которые имеют право оказывать аудиторы и аудиторские организации;
- установлены требования к аудиторам и аудиторским организациям;
- определен круг экономических субъектов, для которых аудит является обязательным;
- установлена обязательность соблюдения принципа конфиденциальности (аудиторской тайны) при проведении аудита;
- установлена обязательность соблюдения принципа независимости при проведении аудита и введены ограничения для его обеспечения;
- дано определение федеральных правил (стандартов) аудита и установлена их обязательность;
- определен статус аудиторского заключения, установлена ответственность за предоставление ложного заключения;
- установлена обязательность контроля качества аудита;
- определены требования к аттестации аудиторов и установлены основания для аннулирования аттестата;
- установлены права и обязанности аудиторов (аудиторских организаций) и проверяемых экономических субъектов;
- определена компетенция федерального органа, осуществляющего государственное регулирование аудиторской деятельности;
- определены требования к саморегулируемым организациям аудиторов,

установлены их права и обязанности.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ (за исключением некоторых пунктов) вступил в силу 01.01.2009 г. До вступления в силу этого закона аудиторская деятельность в Российской Федерации регулировалась Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ, а до него – «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации», утвержденными Указом Президента Российской Федерации от 22.12.1993 г. № 2263, который утратил свою силу в соответствии с Указом Президента от 13.12.2001 г. № 1459.

Во исполнение Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ Правительством Российской Федерации был принят ряд постановлений, регулирующих аудиторскую деятельность в РФ (табл. 2.1).

Таблица 2.1. Постановления Правительства, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации

№	Дата	Название
80	06.02.2002 г.	О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации
80	16.02.2008 г.	Об утверждении Положения о лицензировании аудиторской деятельности
696	23.06.2002 г.	Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности

Постановлением Правительства РФ от 06.02.2002 г. № 80 определен уполномоченный федеральный орган – Минфин РФ и утверждены правила обмена квалификационных аттестатов, выданных до принятия Федерального закона № 119-ФЗ, на аттестаты, предусмотренные этим законом.

Постановлением Правительства РФ от 16.02.2008 г. № 80 утверждено Положение о лицензировании аудиторской деятельности (согласно Закону № 307-ФЗ все лицензии на аудиторскую деятельность утрачивают силу 01.01.2010 г.).

Постановлением Правительства РФ от 23.06.2002 г. № 696 утверждены

федеральные аудиторские стандарты.

Механизм реализации перечисленных постановлений Правительства разработан в ряде документов министерств и ведомств, некоторые из которых приведены в табл. 2.2.

Таблица 2.2. Документы министерств и ведомств, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации

Вид и принадлежность документа	№	Дата	Название
Письмо Минфина РФ	07-03-10/1728/СШ	28.11.2006 г.	Об отчете об аудиторской деятельности (форма 2-аудит)
Приказ Минфина РФ	38н	29.04.2002 г.	Об утверждении Временного положения о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений при Минфине РФ
Приказ Минфина РФ	93н	12.09.2002 г.	Об утверждении Временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации

Распоряжение Минимущества РФ	4521-р	30.12.2002 г.	Проведение обязательного аудита организаций, в уставных капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, и федеральных государственных унитарных предприятий

2.3. Аудиторские стандарты. Международные стандарты аудита

В ряду документов, регулирующих аудиторскую деятельность, на особом месте находятся *стандарты аудита*.

Потребность в неких общих правилах, подходах, понятиях при проведении аудита была всегда, но особенно остро она проявилась в 70-80-х гг. XX в. в связи с развитием транснациональных корпораций и превращением аудиторских фирм, их обслуживающих, в крупные международные группы. Именно тогда и были разработаны международные правила (стандарты) аудита. В настоящее время существуют аудиторские стандарты нескольких уровней:

- международные;
- национальные;
- внутренние (стандарты саморегулируемых организаций аудиторов и стандарты аудиторских фирм – внутрифирменные стандарты).

Стандарты обеспечивают:

- единство принципов аудита – единство требований к качеству и надежности;
- унификацию аудита в вопросах методологии;
- единство подходов к проведению аудита и к составлению аудиторской отчетности.

Благодаря этому при соблюдении аудиторских стандартов:

- могут быть получены определенные гарантии качества подготовки аудиторов и проведения аудита;
- может быть обеспечен определенный уровень надежности результатов аудиторской проверки;
- облегчено внедрение в практику работы аудиторов новых научных достижений;
- обеспечена связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки;
- обеспечена возможность контроля качества работы аудитора;
- может быть создан достойный общественный имидж профессии аудитора.

Кроме того, как показывает судебная практика (в Европе и США), при предъявлении клиентом иска к аудитору решающим аргументом в пользу последнего может стать доказательство им факта последовательного применения аудиторских стандартов.

Международные стандарты аудита (МСА) призваны унифицировать подход к аудиту в международном масштабе и содействовать развитию аудита в странах, где уровень профессионализма ниже общемирового.

МСА не являются нормативными документами и имеют рекомендательный характер. Их разработкой занимается Международный

комитет по аудиторской практике (IAPC), действующий в рамках Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC) была создана в 1977 г., в ее состав входят общественные организации аудиторов 79 стран мира. Для выполнения задач IFAC в ее структуре предусмотрены комиссии и комитеты, в том числе Международный комитет по аудиторской деятельности (International Auditing Practice Committee – IAPC), первоочередной задачей которого и является разработка международных аудиторских стандартов.

Наименования и краткое содержание международных аудиторских стандартов приведены в табл. 2.3.

Таблица 2.3. Международные аудиторские стандарты

№ стандарта	Название (в русском переводе)	Краткое содержание
200	Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности	Определена цель аудита и его основные принципы. Установлена ответственность руководства за составление отчетности
210	Условия аудиторских заданий	Приведено содержание письма — обязательства аудитора о согласии на проведение аудита

220	Контроль качества работы в аудите	Установлены требования к качеству работы аудиторских фирм (аудиторов) и к контролю качества
230	Документирование	Даны рекомендации по форме и содержанию рабочих документов аудитора. Рассмотрены вопросы права собственности на рабочую документацию
240	Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности	Определены понятия мошенничества и ошибки, даны рекомендации по действиям аудитора при выявлении мошенничества или ошибки
250	Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности	Определена ответственность организации и аудитора за соблюдение законодательных и нормативных актов. Установлена необходимость документирования обнаруженных фактов несоответствия законодательным и нормативным актам
260	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству или собственникам аудируемого лица	Установлен порядок сообщения информации аудитором руководству и собственнику организации-клиента
300	Планирование	Описан процесс планирования аудиторской проверки, порядок составления плана и программы аудита
315	Понимание деятельности и оценка рисков	Даны определения аудиторского риска и его составляющих. Рекомендованы процедуры для понимания бизнеса и оценки рисков
320	Существенность в аудите	Дано определение понятия существенности, раскрыта взаимосвязь существенности и аудиторского риска, показано применение понятия существенности в ходе планирования и проведения проверок
330	Аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски	Рекомендован выбор процедур, отвечающих полученным оценкам рисков
402	Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации	Рассмотрены вопросы аудита организаций, бухгалтерский учет и составление отчетности которых осуществляют специализированные (бухгалтерские) фирмы

500	Аудиторские доказательства	Описаны источники и методы получения аудиторских доказательств, дана оценка уместности аудиторских доказательств
501	Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей	Предусмотрено использование следующих действий аудитора: присутствия при инвентаризации, формирования запросов для подтверждения дебиторской задолженности, обсуждения судебных дел
505	Внешние подтверждения	Установлены условия использования аудитором процедур внешнего подтверждения аудиторских доказательств
510	Первоначальные задания — начальные сальдо	Рассмотрены действия аудитора, обеспечивающие получение необходимых доказательств отсутствия ошибок в начальных сальдо. Дан пример заключения с оговорками, если информация недостаточна
520	Аналитические процедуры	Раскрыты цели, содержание и характер аналитических процедур, используемых в аудите
530	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования	Даны рекомендации по построению выборки и распространению результатов проверки выборки на всю проверяемую совокупность
540	Аудит оценочных значений	Раскрыта сущность оценочных данных в бухгалтерской отчетности. Даны рекомендации по аудиту оценочных значений
545	Аудит оценки справедливой стоимости	Определено понятие справедливой стоимости и рекомендованы процедуры аудита ее оценки
550	Связанные стороны	Рассмотрены действия аудитора, необходимые для получения доказательств существования взаимосвязанных сторон и операций между ними
560	Последующие события	Дано определение последующих событий. Даны рекомендации по их выявлению
570	Непрерывность деятельности	Описаны случаи, дающие аудитору повод для сомнений в соблюдении принципа действующего предприятия

580	Заявления руководства	Установлена возможность использования заявлений руководства в качестве аудиторских доказательств. Описан процесс документирования заявлений руководства
600	Использование работы другого аудитора	Рассмотрены ситуации привлечения аудитором к проверке других независимых аудиторов, проверяющих отчетность дочерних или зависимых организаций
610	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Предложены рекомендации по использованию работы внутреннего аудита в ходе проверки, рекомендации по оценке работы внутренних аудиторов
620	Использование работы эксперта	Даны рекомендации по использованию в ходе аудиторской проверки работы эксперта, привлеченного аудитором
700	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности	Установлены форма и содержание аудиторского заключения. Определены условия, при которых может быть выдано безоговорочно положительное заключение
701	Модификации аудиторского заключения	Установлены возможные модификации заключения аудитора и определен порядок их применения
710	Сопоставимые значения	Описаны действия аудитора в случаях, когда отчетность клиента включает показатели за прошлые периоды, аналогичные показателям проверяемого периода
720	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	Определено понятие прочей информации и порядок ее оценки
800	Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей	Даны рекомендации по составлению аудиторского заключения при выполнении аудитором специального аудита
810	Исследование ожидаемой финансовой информации	Рассмотрены действия аудитора при составлении им отчетов о финансовой информации, используемой в качестве прогноза. Приведена форма отчета аудитора по прогнозируемой финансовой информации

910	Задания по обзорной проверке финансовой отчетности	Определена цель привлечения аудитора к общему рассмотрению финансовой отчетности, определены общие принципы такой услуги, планирование, документирование, доказательства
920	Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации	Установлен порядок осуществления тематических проверок согласованных разделов учета и отчетности, установлен порядок документирования результатов таких проверок
930	Задание по компиляции финансовой информации	Определены условия привлечения аудитора к составлению бухгалтерской отчетности, определено планирование таких услуг, их документирование, форма отчетности

2.4. Федеральные стандарты аудита

В России международные аудиторские стандарты принимаются во внимание при разработке национальных стандартов, которые призваны решать те же задачи, что и международные, но в масштабе Российской Федерации.

Законом № 307-ФЗ предусмотрены *федеральные стандарты* аудиторской деятельности, которые:

- определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности;
- разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;
- являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

В настоящее время Правительством РФ утверждено 33 федеральных аудиторских стандарта.

Наименование и краткое содержание федеральных стандартов приведено в табл. 2.4.

Таблица 2.4. Федеральные аудиторские стандарты

№ стан- дарта	Наименование	Краткое содержание
1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности	Сформулирована цель аудита, определены основные его принципы (независимость, конфиденциальность и пр.), указаны присущие аудиту ограничения, определена ответственность аудиторов и аудируемых лиц
2	Документирование аудита	Определено понятие рабочей документации, перечислены требования к форме и содержанию рабочей документации, установлена обязательность конфиденциальности рабочей документации
3	Планирование аудита	Определены цель и содержание планирования, установлены требования к плану и программе аудита
4	Существенность в аудите	Установлена необходимость оценки существенности в аудите, определена взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском
5	Аудиторские доказательства	Дано определение аудиторских доказательств и установлены требования к ним. Установлены критерии достоверности бухгалтерской отчетности (существование, права и обязанности, возникновение и пр.), рассмотрены вопросы надежности аудиторских доказательств. Определены и перечислены аудиторские процедуры
6	Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности	Дано определение аудиторского заключения, установлены требования к форме и содержанию аудиторского заключения. Даны примеры безоговорочно положительного и модифицированного заключений (заключения с абзацем, заключения с оговоркой, отрицательного заключения, заключения с отказом от выражения мнения). Указаны обстоятельства, обуславливающие вид заключения
7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту	Установлены требования к обеспечению качества выполнения заданий по аудиту. Установлены требования к руководителю проверки в отношении контроля качества при проведении проверки
8	Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения информации	Установлены требования и рекомендации аудитору по осуществлению процедур, обеспечивающих понимание деятельности аудируемого лица и оценку риска существенного искажения информации

9	Связанные стороны	Дано определение связанных сторон, сформулированы требования к изучению операций со связанными сторонами
10	События после отчетной даты	Установлены требования к действиям аудитора по выявлению и оценке событий, произошедших после отчетной даты
11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица	Установлены требования к действиям аудитора по проверке правомерности применения допущения о непрерывности деятельности
12	Согласование условий проведения аудита	Даны рекомендации по содержанию договора на аудиторскую проверку и письма-обязательства
13	Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита	Определены понятия ошибки и преднамеренных искажений, установлены обязанности аудитора, вытекающие из позиции разумного скептицизма. Перечислены факты, указывающие на возможность преднамеренных искажений
14	Учет требований нормативных правовых актов РФ в ходе аудита	Даны рекомендации по применению аудиторских процедур, направленных на выявление нарушений требований нормативных актов. Перечислены факты, свидетельствующие о таких нарушениях
16	Аудиторская выборка	Определены статистические и нестатистические подходы к формированию выборки, даны рекомендации по построению выборки и по экстраполяции результатов проверки выборки на генеральную совокупность
17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях	Установлены правила получения аудиторских документов при проведении инвентаризации материально-производственных запасов, о долгосрочных финансовых вложениях, о претензионных спорах
18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников	Установлены единые требования в отношении использования информации из внешних источников
19	Особенности первой проверки аудируемого лица	Даны рекомендации по проверке начальных сальдо

20	Аналитические процедуры	Установлены требования в отношении применения аналитических процедур
21	Особенности аудита оценочных значений	Приведены рекомендации по получению аудиторских доказательств в отношении оценочных значений
22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника	Установлены требования к содержанию и форме отчета аудитора по результатам проверки
23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица	Установлены требования в отношении использования аудитором заявлений и разъяснений руководства
24	Основные принципы федеральных стандартов, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторами	Даны рекомендации по оказанию аудиторами сопутствующих услуг
25	Учет особенностей аудируемого лица, финансовую отчетность которого подготавливает специализированная организация	Даны рекомендации по аудиту субъектов, использующих эккаунтинговые услуги
26	Сопоставимые данные в финансовой отчетности	Определены сопоставимые данные в отчетности, приведены рекомендации по их оценке
27	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	Определено понятие прочей информации, даны рекомендации по ее оценке
28	Использование работы другого аудитора	Установлен порядок взаимодействия аудиторов в ходе проверки
29	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Установлен порядок взаимодействия внешних аудиторов с внутренними
30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации	Дано определение согласованных процедур, рекомендован порядок их применения

31	Компиляция финансовой информации	Даны рекомендации по оказанию аудитором услуг по сбору, классификации и обобщению финансовой информации
32	Использование аудитором результатов работы эксперта	Установлены требования и рекомендации к проведению аудита и составлению заключения при использовании аудитором работы эксперта
33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности	Даны рекомендации по оказанию сопутствующей услуги (обзорной проверке отчетности)
34	Контроль качества услуг в аудиторской организации	Установлен перечень принципов и процедур, обеспечивающих надлежащее качество аудиторских услуг, обязательных в каждой аудиторской организации

2.5. Общероссийские (рекомендательные) стандарты аудита

Федеральные аудиторские стандарты, рассмотренные в параграфе 2.4, предусмотрены Законом № 307-ФЗ, утверждены Постановлением Правительства РФ № 696 и вследствие этого имеют силу нормативных актов (являются обязательными).

Но еще в период регулирования аудиторской деятельности в РФ Указом Президента РФ № 2263 началась разработка общероссийских аудиторских стандартов, которая осуществлялась под руководством Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ (федерального органа, осуществлявшего государственное регулирование аудита в Российской Федерации до вступления в силу Закона № 119-ФЗ).

Всего с 1996 по 2000 г. (напомним, что Закон №119-ФЗ вступил в силу в 2001 г.) Комиссией было разработано и одобрено более 30 общероссийских аудиторских стандартов. Указанные стандарты в свое время не были утверждены Правительством РФ и потому не имели силы нормативных актов (не являлись обязательными), но поскольку они были одобрены официальным государственным органом – Комиссией при Президенте РФ, то принимались во внимание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами как рекомендательные.

Положение изменилось со вступлением в силу Постановления Правительства от 06.02.2002 г. № 80 (см. табл. 2.1). Этим Постановлением установлено, что до утверждения федеральных аудиторских стандартов аудиторы в своей деятельности должны руководствоваться упомянутыми выше общероссийскими стандартами, одобренными Комиссией.

Наименование и краткое содержание общероссийских стандартов приведены в табл. 2.5 (кроме стандартов, которые утратили актуальность в силу появления федеральных стандартов).

Таблица 2.5. Общероссийские аудиторские стандарты, одобренные комиссией при Президенте РФ

Дата	Наименование	Краткое содержание
20.10.1999	Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям	Определено взаимоотношение аудиторской организации и клиента в процессе выполнения специального аудиторского задания, распределена их ответственность. Приложена форма заключения по специальному аудиторскому заданию
22.01.1998	Аудит в условиях компьютерной обработки данных	Сформулированы общие требования к аудиту в условиях компьютерной обработки данных (КОД). Описаны особенности планирования и проведения аудита в среде КОД
11.07.2000	Проведение аудита с помощью компьютеров	Сформулированы условия применения компьютеров для проведения аудита. Описаны особенности планирования и проведения аудита с помощью компьютеров
11.07.2000	Особенности аудита малых экономических субъектов	Описаны особенности учета и внутреннего контроля малых предприятий, указаны особенности планирования и проведения аудита таких предприятий
20.10.1999	Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций	Указано назначение и определены принципы подготовки внутренних стандартов. Установлены форма и содержание внутренних стандартов, определен порядок контроля за выполнением их требований. Приложена примерная форма внутреннего стандарта

Кроме перечисленных в табл. 2.5 общероссийских стандартов аудита Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ был одобрен несколько вспомогательный документ: методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами».

В этой методике определены принципы и подходы к проведению специального (налогового) аудита, определены основы взаимоотношений с налоговыми органами, разграничена ответственность сторон, определен порядок проведения и оформления результатов налогового аудита.

2.6. Внутренние стандарты аудита

К внутренним стандартам аудита относятся стандарты саморегулируемых организаций аудиторов и стандарты аудиторских организаций (внутрифирменные стандарты).

Федеральным законом № 307-ФЗ установлено, что саморегулируемые организации аудиторов должны разрабатывать свои собственные стандарты, которые:

1) определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, если это обуславливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

2) не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности;

3) не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;

4) являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

Необходимость разработки аудиторскими фирмами своих внутрифирменных стандартов предусмотрена рядом федеральных аудиторских стандартов, например: «Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом... стандартов... аудитора» (федеральный стандарт № 1, п. 5).

Внутрифирменные стандарты не могут противоречить федеральным, не могут устанавливать более низкие требования, чем это установлено федеральными стандартами.

Наличие системы внутрифирменных стандартов является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Внутрифирменные стандарты должны содержать конкретные практические рекомендации, позволяющие аудиторам четко определить порядок своих действий при планировании, проведении аудита, оформлении его результатов, взаимоотношениях с клиентом.

Внутрифирменные стандарты решают те же задачи, что международные и федеральные, но в масштабе аудиторской фирмы.

Разработка внутрифирменных стандартов должна осуществляться исходя

из следующих принципов:

- целесообразность – стандарты должны приносить практическую пользу;
- преемственность и непротиворечивость – каждый последующий внутрифирменный стандарт должен опираться на ранее принятые, обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными стандартами;
- логическая стройность – должны быть обеспечены четкость формулировок, целостность и ясность изложения;
- полнота и детализация – необходимо полностью охватывать значимые вопросы стандарта и детализировать их;
- единство терминологии – все документы должны содержать одинаковую трактовку терминов.

Разработка внутрифирменных стандартов должна осуществляться на основе действующих в Российской Федерации законодательных и нормативных актов, требований федеральных стандартов. При отсутствии правовых норм или требований федеральных стандартов в какой-либо специфической области аудиторские фирмы могут руководствоваться рекомендациями общероссийских (см. табл. 2.5) или международных стандартов.

Аудиторская фирма самостоятельно устанавливает перечень, объем, содержание, сроки, порядок разработки и использования на практике своих внутренних стандартов.

С учетом рекомендаций, изложенных в федеральных стандартах, общий пакет в аудиторской организации может содержать внутрифирменные стандарты по следующим вопросам:

- общие положения по аудиту (внутренняя структура и организация деятельности аудиторской фирмы, ответственность аудиторов, внутрифирменный контроль качества, этика поведения и взаимоотношений аудиторов);
- порядок проведения аудита (планирование, оценка существенности и риска, изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, получение аудиторских доказательств, документирование);

- порядок формирования выводов и заключений (письменная информация (отчет) аудитора, составление аудиторского заключения, составление отчетов и заключений по специальному аудиту);
- специализированные стандарты (специфика аудита определенных экономических субъектов);
- сопутствующие услуги (порядок оказания сопутствующих услуг, заключение договора на оказание сопутствующих услуг, отчетность об оказании сопутствующих услуг);
- образование и подготовка кадров (профессиональный уровень работников аудиторской фирмы, порядок подготовки и повышения квалификации кадров).

Внутрифирменные стандарты утверждаются приказом руководителя аудиторской организации или иным уполномоченным органом, предусмотренным уставом.

Рекомендуемая структура внутрифирменного стандарта показана на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Структура внутрифирменного стандарта

2.7. Субъекты аудиторской деятельности.

Обязательное членство в саморегулируемых организациях

Субъекты аудиторской деятельности и их правовые формы установлены Федеральным законом № 307-ФЗ, согласно которому субъектами аудиторской деятельностью являются аудиторы и аудиторские организации (фирмы).

Аудитор – это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат

аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Аудитор может быть работником аудиторской организации на основании трудового договора либо осуществлять аудиторскую деятельность в качестве индивидуального предпринимателя (индивидуального аудитора).

Аудиторская организация – это коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр, который ведет саморегулируемая организация.

К членству аудиторов в саморегулируемой организации предъявляются следующие требования:

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

К членству аудиторских фирм в саморегулируемой организации предъявляются следующие требования:

- 1) коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;
- 2) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;
- 3) доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%;
- 4) численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50% состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным

органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией;

5) безупречная деловая репутация;

6) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

7) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

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

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

1) квалификационный аттестат аудитора;

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

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

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

5) иные документы, предусмотренные правилами приема физических лиц в

члены саморегулируемой организации аудиторов.

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

- 1) учредительные документы;
- 2) документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц;
- 3) список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами;
- 4) список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором;
- 5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями;
- 6) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую репутацию коммерческой организации, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций и которые не являются учредителями (участниками) данной коммерческой организации, не входят в состав ее органов управления и не состоят в трудовых отношениях с ней;
- 7) один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы;
- 8) иные документы, предусмотренные правилами приема коммерческих организаций в члены саморегулируемой организации аудиторов.

2.8. Контроль качества работы аудиторов и аудиторских организаций.

Внешний контроль качества

Федеральным законом № 307-ФЗ установлена обязательность внутреннего

и внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Согласно ст. 10 Закона № 307-ФЗ каждая аудиторская организация, каждый индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы, требования к его организации устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

В отношении внешнего контроля качества Закон № 307-ФЗ устанавливает следующее. Каждая аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны:

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

Предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований Закона, стандартов аудиторской деятельности, принципа независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Саморегулируемые организации аудиторов осуществляют плановый внешний контроль качества работы своих членов не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской отчетности организаций, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) унитарных предприятий, осуществляют саморегулируемые организации аудиторов (в отношении своих членов), а также Минфин РФ. При этом плановые проверки осуществляются:

- 1) саморегулируемой организацией аудиторов не реже одного раза в три

года, но не чаще одного раза в год;

2) Минфином РФ не чаще одного раза в два года.

И саморегулируемые организации, и Минфин РФ могут проводить внеплановые внешние проверки качества работы. Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора может являться поданная в саморегулируемую организацию или Минфин РФ жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования Закона, стандартов аудиторской деятельности, принципа независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики аудиторов.

В случае выявления нарушений и саморегулируемая организация (в отношении своих членов), и Минфин РФ могут применять к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам меры дисциплинарного воздействия.

2.9. Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторов и аудиторских организаций

Согласно Закону № 307-ФЗ меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторов и аудиторских организаций могут принимать саморегулируемые организации (к своим членам) и Минфин РФ.

Саморегулируемая организация в отношении своего члена, допустившего нарушение требований Федерального закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, принципа независимости, кодекса профессиональной этики, может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации устранить выявленные нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести члену саморегулируемой организации предупреждение в письменной форме о недопустимости выявленных нарушений;

3) наложить штраф;

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

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

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

Аудитор, в отношении которого принято решение о приостановлении его членства в саморегулируемой организации, в течение всего срока действия такого решения не вправе участвовать в осуществлении аудиторской деятельности; давать рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию лицам, желающим вступить в члены саморегулируемой организации аудиторов; участвовать в работе выборных и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторская организация, индивидуальный аудитор, в отношении которых принято решение о приостановлении их членства в саморегулируемой организации, в течение всего срока действия такого решения не вправе заключать договоры оказания аудиторских услуг.

Минфин РФ в отношении аудиторской организации, допустившей нарушение требований Федерального закона № 307-ФЗ, федеральных стандартов аудиторской деятельности, принципа независимости, кодекса профессиональной этики, может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости выявленных нарушений;

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

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

2.10. Права и обязанности аудиторов и проверяемых экономических субъектов

Права и обязанности аудиторов и проверяемых экономических субъектов вытекают из Гражданского кодекса РФ (общегражданские права и обязанности), Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ и федеральных стандартов (профессиональные права и обязанности), договоров между аудитором и проверяемым субъектом (договорные права и обязанности).

Общегражданским правом аудиторской организации является право осуществлять аудиторскую деятельность: проводить аудиторские проверки и оказывать прочие услуги.

Общегражданской обязанностью аудитора (аудиторской организации) является обязанность исполнять свои обязательства надлежащим образом, в соответствии с требованиями ГК РФ, Федерального закона, договоров, федеральных и внутрифирменных стандартов аудита.

С целью обеспечения принципов независимости, объективности, конфиденциальности, обеспечения высокого качества аудиторских услуг Федеральный закон устанавливает ряд дополнительных (профессиональных) прав и обязанностей аудиторов. Согласно ст. 13 Закона аудиторские фирмы имеют право:

1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит;

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

3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудита вопросам;

4) отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации либо выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих (способных оказать) существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица; 5) осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны:

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

2) передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

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

4) исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания

аудиторских услуг.

Теперь рассмотрим права и обязанности аудируемого лица (лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг). При проведении аудита аудируемое лицо (лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг) вправе:

1) требовать и получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов;

2) получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;

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

При проведении аудита аудируемое лицо (лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг) обязано:

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

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

содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении;

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

4) исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг.

Договорные обязанности аудиторов в каждом случае устанавливаются договором. Обычно в договоре указывается обязанность аудитора провести аудиторскую проверку (оказать сопутствующие или прочие услуги) и предоставить соответствующие документы экономическому субъекту не позднее определенного срока.

2.11. Обеспечение принципов независимости и конфиденциальности

Для обеспечения принципа независимости аудиторов и аудиторских фирм Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ установлен ряд ограничений в аудите. Ограничения установлены на виды деятельности аудиторов и аудиторских фирм и на проведение ими аудиторских проверок.

Ограничение на прочие виды деятельности (ст. 1 Закона) предусматривает, что аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы не имеют права заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской деятельности и оказания прочих услуг, предусмотренных Законом. Если аудиторская фирма (индивидуальный аудитор) осуществляет какую-либо иную предпринимательскую деятельность (например, торгует канцелярскими товарами), то к ней могут быть применены меры дисциплинарного воздействия, указанные выше (см. параграф 2.9).

Вместе с тем аудиторская фирма может получать не связанные с

аудиторской деятельностью доходы: дивиденды (долю прибыли, проценты) от участия в уставных капиталах других организаций (иных финансовых вложений); доходы от реализации прочих активов; арендную плату. Указанные доходы согласно п. 5 ПБУ 9/99 Минфина РФ «Доходы организации» являются прочими (если участие в уставных капиталах, сдача в аренду не являются предметом деятельности организации). Получение подобных доходов в этом случае не нарушает установленного ограничения на виды деятельности аудиторской организации.

Идея ограничения на прочие виды деятельности исходит из того, что аудитор, не получающий доход за счет иной предпринимательской деятельности, более независим от возможного влияния, давления со стороны участников рынка, чем получающий такие доходы.

Ограничение на проведение аудиторских проверок (ст. 8 Закона) устанавливает, что в некоторых случаях аудиторы и аудиторские фирмы не вправе проводить проверки определенных клиентов. В частности, не может проводиться проверка:

- 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;
- 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);
- 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;

- 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;

- 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);

- 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.

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

Очевидно, что если аудитор связан родственными или имущественными отношениями с проверяемым экономическим субъектом или если он проверяет плоды своего собственного труда, то от него трудно ожидать объективности и беспристрастности при проведении проверки.

Если аудитор или аудиторская фирма нарушают указанные выше ограничения на проведение аудиторских проверок, то к ним могут быть применены меры дисциплинарного воздействия вплоть до исключения из

членов саморегулируемой организации.

Для обеспечения принципа конфиденциальности Федеральный закон № 307-ФЗ обязывает аудиторскую организацию (индивидуального аудитора) и ее работников хранить аудиторскую тайну. Под аудиторской тайной Закон понимает любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее работниками, с которыми заключены трудовые договоры, при проведении аудита, оказании сопутствующих или прочих услуг, предусмотренных Законом, за исключением:

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

При этом передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены Федеральным законом № 307-ФЗ и другими федеральными законами, не является нарушением аудиторской тайны.

В случае разглашения аудиторской тайны аудиторская организация, индивидуальный аудитор, а также лицо, которому оказывались аудиторские услуги, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

2.12. Экономические субъекты, подлежащие обязательной аудиторской проверке

Ранее, в параграфе 1.5, мы указывали, что аудиторская проверка может быть обязательной и инициативной. Инициативная проверка проводится по решению экономического субъекта (его руководства или собственника), обязательная – в случаях, прямо установленных законодательными и нормативными актами Российской Федерации.

Рядом законодательных и нормативных актов Российской Федерации прямо установлена обязательность аудита для некоторых экономических субъектов.

Бухгалтерская отчетность экономических субъектов подлежит ежегодной аудиторской проверке, если любой из перечисленных Федеральным законом № 307-ФЗ показателей деятельности экономических субъектов соответствует установленному критерию. Перечень показателей и установленных критериев приведен в табл. 2.6.

Таблица 2.6. Перечень показателей и критериев, устанавливающих обязательность ежегодной аудиторской проверки

№ п/п	Показатель	Критерий, устанавливающий обязательность проверки	Примечания
1	Организационно-правовая форма	Открытые акционерные общества	Независимо от числа участников, размера уставного капитала
2	Вид деятельности	Кредитные организации, бюро кредитных историй, страховые организации, общества взаимного страхования, товарные и фондовые биржи, инвестиционные фонды	–
		Государственные внебюджетные фонды	Источник образования средств – обязательные отчисления юридических и физических лиц
		Благотворительные и иные фонды (не инвестиционные)	Источник образования средств – добровольные отчисления юридических и физических лиц
3	Финансовые показатели деятельности	Годовой объем выручки от реализации за предшествующий отчетному год более 50 млн руб. или сумма активов баланса на конец года, предшествующего отчетному, более 20 млн руб.	Экономические субъекты (организации) всех форм собственности и организационно-правовых форм, в том числе государственные и муниципальные унитарные предприятия (для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта РФ финансовые показатели могут быть понижены)

Кроме того, некоторые законодательные акты, а также документы ряда государственных органов устанавливают обязательность аудиторской проверки при совершении экономическим субъектом определенных юридических действий (получение лицензии, эмиссия ценных бумаг и пр.). Некоторые из этих действий, обуславливающих обязательность аудиторской проверки, приведены в табл. 2.7.

Таблица 2.7. Действия экономического субъекта, для которых установлена обязательная аудиторская проверка

№ п/п	Законодательный акт или документ государственного органа	Действие экономического субъекта	Обязательный документ, составляемый аудитором
1	Гражданский кодекс РФ (ст. 561)	Продажа предприятия	Заключение о составе, стоимости, обязательствах продаваемого предприятия
2	Закон РФ «О саморегулируемых организациях» от 01.12.2007 г. № 315-ФЗ	Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности саморегулируемой организацией	Аудиторское заключение о годовой бухгалтерской отчетности
3	Закон РФ «О лотереях» от 11.11.2003 г. № 138-ФЗ	Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности организатором лотерей	Аудиторское заключение о годовой бухгалтерской отчетности
4	Закон РФ «О жилищных накопительных кооперативах» от 30.12.2004 г. № 215-ФЗ	Ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности жилищным накопительным кооперативом	Аудиторское заключение о годовой бухгалтерской отчетности
5	Закон РФ «О накопительно-ипотечной системе жилищного обеспечения военнослужащих» от 20.08.2004 г. № 117-ФЗ	Бухгалтерская отчетность управляющих компаний, а также финансирование целевого использования накоплений для жилищного обеспечения	Аудиторское заключение
6	Закон РФ «О рынке ценных бумаг» от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ	Бухгалтерская отчетность эмитента ценных бумаг за три последних финансовых года	Аудиторское заключение о годовой бухгалтерской отчетности
7	Закон РФ «Об участии в долевом строительстве...» от 31.12.2004 г. № 214-ФЗ	Бухгалтерская отчетность застройщика за последний отчетный год	Аудиторское заключение о годовой бухгалтерской отчетности

Обязательный аудит проводится ежегодно.

Обязательный аудит бухгалтерской отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также на проведение обязательного аудита бухгалтерской отчетности государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21.07.2005 г. № 94-ФЗ.

2.13. Проведение конкурса на обязательный аудит организаций с долей государственной собственности и унитарных предприятий

Федеральным законом № 94-ФЗ установлено, что под конкурсом понимаются торги, победителем которых признается лицо, предложившее лучшие условия исполнения государственного или муниципального контракта и заявке на участие в конкурсе которого присвоен первый номер.

Заказчик – подлежащая обязательному аудиту организация, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25%, либо государственное (муниципальное) унитарное предприятие – публикует извещение о проведении открытого конкурса в официальном печатном издании и размещает его на официальном сайте не менее чем за 30 дней до дня вскрытия конвертов с заявками на участие в конкурсе и открытия доступа к поданным в форме электронных документов

заявкам на участие в конкурсе.

В извещении о проведении открытого конкурса должны быть указаны следующие сведения:

- 1) форма торгов (открытый конкурс);
- 2) наименование, место нахождения, почтовый адрес и адрес электронной почты, номер контактного телефона заказчика;
- 3) предмет государственного или муниципального контракта с указанием оказываемых услуг;
- 4) место оказания услуг;
- 5) начальная (максимальная) цена контракта;
- 6) срок, место и порядок предоставления конкурсной документации, официальный сайт, на котором размещена конкурсная документация, размер, порядок и сроки внесения платы, взимаемой заказчиком (уполномоченным им органом) за предоставление конкурсной документации, если такая плата установлена;
- 7) место, дата и время вскрытия конвертов с заявками на участие в конкурсе и открытия доступа к поданным в форме электронных документов заявкам на участие в конкурсе, место и дата рассмотрения таких заявок и подведения итогов конкурса.

Одновременно с размещением на официальном сайте извещения о проведении открытого конкурса заказчик (уполномоченный им орган) размещает на официальном сайте конкурсную документацию, которая должна быть доступна для ознакомления на официальном сайте без взимания платы. Конкурсная документация должна содержать:

- 1) требования к содержанию, форме и составу заявки на участие в конкурсе;
- 2) место, условия и срок оказания услуг;
- 3) начальную (максимальную) цену контракта;
- 4) форму, сроки и порядок оплаты услуг;
- 5) источник финансирования и порядок формирования цены контракта;

6) порядок, место, дату начала и дату окончания срока подачи заявок на участие в конкурсе;

7) требования к участникам размещения заказа;

8) место, порядок, даты и время вскрытия конвертов с заявками на участие в конкурсе и открытия доступа к заявкам, поданным в форме электронных документов;

9) критерии оценки заявок на участие в конкурсе, порядок оценки и сопоставления заявок и другие сведения, установленные Законом № 94-ФЗ.

Со дня опубликования в официальном печатном издании или размещения на официальном сайте извещения о проведении открытого конкурса заказчик (уполномоченный орган) на основании заявления любого заинтересованного лица, поданного в письменной форме либо в форме электронного документа, в течение двух рабочих дней обязан предоставить такому лицу конкурсную документацию в письменной форме. При этом за предоставление конкурсной документации в письменной форме заказчиком (уполномоченным органом) может быть установлена плата, размер которой не должен превышать расходы заказчика (уполномоченного органа) на изготовление копии конкурсной документации и доставку ее лицу, подавшему указанное заявление, посредством почтовой связи.

Для участия в конкурсе участник размещения заказа подает заявку в письменной форме в запечатанном конверте или в форме электронного документа в срок и по форме, которые установлены конкурсной документацией.

Заявка на участие в конкурсе должна содержать:

1) сведения и документы об участнике размещения заказа, подавшем такую заявку (фирменное наименование, сведения об организационно-правовой форме, о месте нахождения, почтовый адрес, полученную не ранее чем за 6 месяцев до дня размещения на официальном сайте извещения о проведении открытого конкурса выписку из единого государственного реестра юридических лиц, документы, подтверждающие квалификацию участника

размещения заказа);

2) предложение о качестве услуг и иные предложения об условиях исполнения государственного или муниципального контракта, в том числе предложение о цене контракта;

3) документы, подтверждающие соответствие участника размещения заказа установленным требованиям и условиям допуска к участию в конкурсе.

Конкурсная комиссия рассматривает заявки на соответствие требованиям, установленным конкурсной документацией. Срок рассмотрения заявок не может превышать 20 дней со дня вскрытия конвертов и открытия доступа к заявкам, поданным в форме электронных документов. На основании результатов рассмотрения заявок конкурсной комиссией принимается решение о допуске к участию в конкурсе или об отказе в допуске по таким основаниям, как непредоставление требуемых документов, наличие в документах недостоверных сведений, несоответствие заявки на участие в конкурсе требованиям конкурсной документации и др.

Участникам размещения заказа, подавшим заявки и признанным участниками конкурса, а равно участникам, не допущенным к участию в конкурсе, направляются уведомления о принятых конкурсной комиссией решениях.

Далее конкурсная комиссия в течение 10 дней осуществляет оценку и сопоставление заявок, поданных участниками размещения заказа, которые признаны участниками конкурса. Оценка и сопоставление заявок осуществляются в соответствии с критериями и в порядке, которые установлены конкурсной документацией. Совокупная значимость таких критериев должна составлять 100%. Критериями при этом должны являться:

- 1) цена контракта (значимость критерия не менее 80%);
- 2) качество услуг и (или) квалификация участника конкурса;
- 3) сроки (периоды) оказания услуг.

На основании результатов оценки и сопоставления заявок конкурсной комиссией каждой заявке относительно других по мере уменьшения степени

выгодности содержащихся в них условий исполнения контракта присваивается порядковый номер. Заявке на участие в конкурсе, в которой содержатся лучшие условия исполнения контракта, присваивается первый номер. В случае если в нескольких заявках на участие в конкурсе содержатся одинаковые условия исполнения контракта, меньший порядковый номер присваивается заявке на участие в конкурсе, которая поступила ранее других заявок на участие в конкурсе, содержащих такие условия. Победителем конкурса признается участник конкурса, который предложил лучшие условия исполнения контракта и заявке на участие в конкурсе которого присвоен первый номер.

Любой участник конкурса вправе направить заказчику запрос о разъяснении результатов конкурса. Заказчик в течение двух рабочих дней со дня поступления такого запроса обязан представить участнику конкурса в письменной форме или в форме электронного документа соответствующие разъяснения.

2.14. Аттестация аудиторов

В параграфе 1.5 было отмечено, что высокая профессиональная компетентность является одним из важнейших принципов аудита. Обеспечение этого принципа достигается системой аттестации аудиторов, которая включает в себя сдачу квалификационного экзамена, выдачу аттестата и последующее повышение квалификации аудиторов.

Нормы ст. 11 Федерального закона № 307-ФЗ, регулирующие вопросы аттестации аудиторов, вступают в силу с 01.01.2011 г. Поэтому до этого срока аттестация аудиторов осуществляется в соответствии с нормами Федерального закона от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ, которые сохранили силу в этой части.

Согласно Федеральному закону № 119-ФЗ для лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью (самостоятельно или в составе аудиторской фирмы), установлен образовательный и профессиональный ценз. Образовательный ценз: наличие высшего экономического или юридического

образования, полученного в российских учебных заведениях, имеющих лицензию на образовательную деятельность и государственную аккредитацию. Высшее образование может быть также получено в иностранных учебных заведениях, дипломы которых имеют в Российской Федерации юридическую силу.

Профессиональный ценз: наличие стажа работы не менее трех лет по экономической или юридической специальности (руководитель, бухгалтер, экономист, специалист аудиторской организации, научный работник или преподаватель по экономическому или юридическому профилю, юрист и т. п.).

К аттестации не допускаются лица, осужденные приговором суда с применением наказания в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью в сфере финансово-хозяйственных отношений, вплоть до погашения (снятия) судимости в установленном законом порядке.

Порядок проведения аттестации утвержден Приказом Минфина РФ от 12.09.2002 г. № 93Н (см. табл. 2.2). Аттестация проводится по одному из четырех видов аудита по выбору претендента:

- общий аудит;
- аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;
- аудит страховых организаций и обществ взаимного страхования;
- аудит кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов.

Аттестация проводится путем сдачи квалификационного экзамена в любом из учебно-методических центров (УМЦ) – вузов, имеющих соответствующий договор с Минфином РФ. Согласно установленному порядку лицо, удовлетворяющее требованиям указанных цензов и желающее получить аттестат аудитора, может сдать в Минфин РФ через выбранный претендентом УМЦ документы: заявление, диплом (заверенную копию), трудовую книжку

(заверенную копию), квитанцию об оплате³, анкетные данные и пр. По мере поступления документов УМЦ формирует группу, после чего претендент получает извещение о порядке и сроках проведения квалификационного экзамена либо извещение о недопуске к экзамену (например, в случае несоответствия документов установленным требованиям). Экзамен можно сдавать без прохождения специальной подготовки. Но большинство претендентов предпочитают перед сдачей экзамена пройти в УМЦ (как правило, в том же, где будут проходить экзамен) специальную подготовку, которую все УМЦ организуют для желающих. Объем такой подготовки, как правило, составляет не менее 240 часов при очной форме обучения.

Квалификационный экзамен проводится по утвержденной программе в течение трех дней. В первый день проводится письменное тестирование. Претенденту предлагается 50 вопросов, по 10 вопросов из 5 разделов программы: основы правового регулирования имущественных отношений, бухгалтерский учет и отчетность, налогообложение юридических и физических лиц, финансы организаций (финансовый анализ), аудит. Претендент должен выбрать правильный вариант ответа. Пользоваться любым источником во время тестирования запрещено. Правильный ответ оценивается в 2 балла, неправильный – 0 баллов. Максимальное количество баллов, которое можно набрать на тестировании, – 100. На тестирование претенденту предоставляется 3 академических часа.

Претендент, набравший на тестировании меньше 86 баллов, считается не сдавшим экзамен и к последующим этапам экзамена не допускается.

Претендент, прошедший тест, на второй день сдает письменно-устный экзамен по билетам, включающим 3 вопроса (по налогообложению, основам правового регулирования, финансам организаций). На подготовку ответа по каждому вопросу дается 1 академический час.

На третий день претендент сдает письменно-устный экзамен по билетам,

³ 20 МРОТ на дату подачи заявления.

включающим 2 вопроса (по бухгалтерскому учету и аудиту), а также решает практическую задачу по аудиту. На подготовку ответа по каждому вопросу претенденту также дается 1 академический час, на решение задачи – 2 академических часа.

При проведении письменно-устного экзамена пользоваться какими-либо материалами также запрещено (за исключением периода решения практической задачи). Результаты оцениваются следующим образом: при ответах на вопросы – «отлично» (10 баллов), «хорошо» (8 баллов), «удовлетворительно» (6 баллов), «неудовлетворительно» (0 баллов); при решении задачи – 50 баллов, 25 баллов и 0 баллов.

На второй и третий день экзамена претендент должен набрать от 67 до 100 баллов при условии получения за ответы на вопросы не менее 42 баллов.

Результаты квалификационного экзамена объявляются претендентам экзаменационной комиссией в срок не более 2 дней после его проведения. Минфин РФ рассматривает результаты квалификационного экзамена в срок, не превышающий 45 дней со дня представления документов УМЦ, и принимает решение либо о выдаче, либо об отказе в выдаче квалификационных аттестатов. Выдача квалификационных аттестатов осуществляется Минфином РФ в месячный срок со дня принятия решения о выдаче. Аттестат выдается без ограничения срока его действия на соответствующий вид аудита. Претендент, не сдавший экзамен, имеет право в течение 30 дней с даты объявления результатов экзамена подать апелляцию в Совет по аудиторской деятельности при Минфине РФ.

После получения квалификационного аттестата аудитор обязан ежегодно (начиная с года, следующего за годом получения аттестата) повышать свою квалификацию в любом из УМЦ по утвержденным Минфином РФ программам. Объем такого ежегодного обучения должен составлять не менее 40 академических часов (подтверждается сертификатом УМЦ).

Один раз в три года (после получения аттестата – на четвертый год) аудитор должен представить в Минфин РФ сертификаты УМЦ,

свидетельствующие об ежегодном повышении квалификации. Отметка Минфина РФ, подтверждающая факт повышения квалификации, ставится на оборотной стороне аттестата.

Уполномоченный федеральный орган (Минфин РФ) в некоторых случаях может аннулировать выданный аттестат. Аттестат аннулируется, если Минфином РФ установлено, что:

- аттестат получен по подложным документам;
- вступил в силу приговор суда, лишаящий подсудимого права в течение определенного срока заниматься аудиторской деятельностью;
- аудитор в течение двух календарных лет подряд не осуществлял аудиторскую деятельность;
- аудитор нарушает требование о ежегодном повышении квалификации;
- аудитор подписал аудиторское заключение без проведения проверки;
- аудитор систематически нарушал требования законодательства Российской Федерации или федеральных стандартов аудита;
- аудитор нарушил принцип конфиденциальности (разгласил информацию об операциях проверяемого субъекта, передал третьим лицам его документы или не обеспечил их сохранность);
- аудитор нарушил принцип независимости (предоставил официальное аудиторское заключение субъекту, с которым он связан имущественными или родственными отношениями, или субъекту, у которого он восстанавливал, вел учет, составлял отчетность не более 3 лет назад).

Аудитор, аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение Минфина РФ в суде в течение 3 месяцев со дня получения решения об аннулировании аттестата.

Аудитор, аттестат которого аннулирован вследствие неповышения квалификации или неосуществления аудиторской деятельности, вправе повторно обратиться в Минфин РФ с заявлением о получении аттестата. В остальных случаях повторное обращение в Минфин РФ с таким заявлением допускается только через 3 года после принятия решения об аннулировании

аттестата (а случае приговора суда – по истечении срока, предусмотренного приговором суда).

С 01.01.2011 г. в соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ квалификационный аттестат аудитора выдается при условии, что лицо, претендующее на его получение, сдало квалификационный экзамен и имеет ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской отчетности, не менее 3 лет. Не менее 2 лет из последних 3 лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, круг вопросов, предлагаемых претенденту, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена, устанавливается Минфином РФ.

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

Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. За прием квалификационного экзамена с претендента взимается плата, размер и порядок взимания которой устанавливается единой аттестационной комиссией.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

С 01.01.2010 г. аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утвержденным саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он

является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Также с 01.01.2010 г. меняются основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора. С 01.01.20010 г. квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:

1) получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным Федеральным законом № 307-ФЗ;

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

3) несоблюдения аудитором принципов независимости и конфиденциальности (аудиторской тайны), установленных Федеральным законом № 307-ФЗ;

4) систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований Федерального закона № 307-ФЗ или федеральных стандартов аудиторской деятельности;

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

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

а) лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, а также лиц, исполняющих в саморегулируемых организациях

аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;

б) работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности данных организаций;

в) лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций;

г) иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами;

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

8) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

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

Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован вследствие использования подложных документов, а также по основаниям, указанным в п. 3-5, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение 3 лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

2.15. Ответственность аудиторов

Аудиторская деятельность является деятельностью предпринимательской (см. параграф 1.2). Поскольку отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, регулируются гражданским

законодательством (ст. 2 ГК РФ), то и ответственность аудитора также установлена Гражданским кодексом.

Статьи 15, 307, 393, 401 ГК РФ устанавливают, что лицо, не исполнившее свои обязательства или исполнившее их ненадлежащим образом, при наличии вины (умысла или неосторожности) несет ответственность перед потерпевшим и должно возместить ему причиненные убытки в размере реального ущерба (утраты или повреждения имущества, расходов, произведенных для восстановления нарушенного права) и упущенной выгоды (неполученных доходов). При этом обязательства, которые виновное лицо должно было исполнить надлежащим образом, возникают у него из закона, договора, причинения вреда или по иным основаниям.

Таким образом, в силу требований ГК РФ аудитор, по своей вине не исполнивший (исполнивший ненадлежащим образом) свои обязательства, несет ответственность перед другим лицом (клиентом или пользователем бухгалтерской отчетности), понесшим убытки в результате этого.

Профессиональные обязанности аудитора определены Федеральным законом № 307-ФЗ. Таким образом, к убыткам клиента или пользователя бухгалтерской отчетности может привести неисполнение (ненадлежащее исполнение) аудитором профессиональных обязанностей, как то: несоблюдение действующих законодательных и нормативных актов Российской Федерации; неквалифицированное, некомпетентное осуществление аудиторской деятельности (проведение проверок, оказание сопутствующих и прочих услуг); нарушение конфиденциальности (необеспечение сохранности документов, разглашение их содержания); проведение проверки в случае наличия или возникновения обстоятельств, исключающих возможность ее проведения; неуведомление (несвоевременное уведомление) клиента аудитором об отказе от проведения проверки. Также к убыткам клиента может привести нарушение аудитором договорных обязательств, например непредоставление в установленный договором срок документов, составляемых по результатам проверки (отчета, заключения), и т. д.

В соответствии с указанными выше статьями ГК РФ потерпевший (клиент или пользователь бухгалтерской отчетности) вправе в этих случаях требовать от аудитора возмещения понесенных убытков в размере реального ущерба и упущенной выгоды. Вместе с тем при рассмотрении в суде иска потерпевшего к аудитору о возмещении последним убытков, причиненных перечисленными выше нарушениями, исход дела представляется далеко не однозначным.

Во-первых, арбитражная практика подобного рода в Российской Федерации невелика, если не сказать – практически отсутствует. Во-вторых, отсутствуют законодательно или нормативно закреплённые критерии квалифицированного, компетентного исполнения аудитором своих обязательств. В-третьих, в каждом конкретном деле очень многое будет зависеть от доказательности аргументов, приведенных сторонами: со стороны потерпевшего – обоснования факта и размера понесенного убытка, доказательства связи между действием (бездействием) аудитора и понесением убытка; со стороны аудитора – доказательства отсутствия вины, т. е. факта принятия им всех мер для надлежащего исполнения своих обязательств. В зависимости от аргументации сторон суд может принять сторону как потерпевшего, так и аудитора.

Рассмотрим несколько возможных случаев на конкретных примерах.

Пример. Аудитор предоставил клиенту безоговорочно положительное заключение, в котором подтвердил достоверность бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях. После этого учет и отчетность клиента были проверены налоговой инспекцией, которая начислила штраф за неуплату налога. Клиент счел, что убыток (уплаченный им штраф) обусловлен действием аудитора, который не обнаружил существенную ошибку в отчетности, неуплату налога, и обратился с иском в арбитражный суд. В исковом заявлении и в суде клиент заявил, что понесенный им убыток обусловлен действием аудитора, который не обнаружил в отчетности существенную ошибку. При такой аргументации потерпевшего суд вряд ли примет его сторону, так как аудитор, основываясь на Федеральном законе № 307-ФЗ, докажет, что в его обязанности

не входило обнаружение всех существенных ошибок в отчетности. Если же клиент построит свою аргументацию иначе: будет доказывать, что понес убыток в результате того, что был введен в заблуждение ошибочным заключением аудитора и в результате этого не принял необходимых мер к обнаружению и устранению существенной ошибки в отчетности, то решение суда, скорее всего, будет зависеть от убедительности аргументов аудитора. Аргументами аудитора, доказывающими отсутствие его вины, могут быть следование федеральным и внутрифирменным стандартам, надлежащее документирование аудита, уведомление клиента о планируемом аудиторском риске и т. д.

При достаточно убедительной позиции аудитора суд может решить, что последний надлежащим образом исполнил свои обязанности, а клиент, таким образом, понес убыток вследствие той доли риска, которая присутствует в аудите. В качестве подтверждения можно указать на Постановление Федерального Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 06.09.2006 г. по делу № А39-8206/2005-120/17. Суд постановил, что налогоплательщик по существу предпринимал попытки переложить свои обязанности и ответственность на аудиторскую организацию. В резолютивной части постановления суд отметил, что «в рамках проведения аудита не производится составление и подача бухгалтерской или налоговой отчетности и не проверяется правильность исчисления и уплаты налогов. Аудитор проверяет и подтверждает лишь достоверность отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Следовательно, возложение какой-либо ответственности на аудитора в случаях предъявления налоговым органом к организации претензий не имеет под собой достаточных правовых оснований». Однако в другом случае в деле по иску ТОО Арбитражный суд установил, что ненадлежащее исполнение ответчиком договорных обязательств, выразившееся в неуказании на ошибки в определении стоимости товара для целей бухгалтерского учета, находится в причинной связи с возникновением у истца убытков в виде уплаты финансовых санкций за занижение налогооблагаемой

прибыли вследствие завышения себестоимости импортного товара по операциям в иностранной валюте (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 20.07.1998 г. по делу № А11-597/98-Е-6/31). Положение аудитора может быть значительно сложнее, если клиент понес убытки (например, штраф за неуплату налога), вызванные исполнением ошибочных рекомендаций аудитора (при проведении проверки, оказании консультационных услуг). В этом случае аудитору, скорее всего, придется возмещать убытки клиента, если факт предоставления рекомендаций и их ошибочность будут доказаны клиентом. В других случаях клиент мог понести убытки вследствие нарушения аудитором принципов конфиденциальности или независимости.

Пример. Аудитор не обеспечил сохранность документов, составляемых в ходе проверки. Утраченной информацией воспользовались конкуренты клиента, в результате чего он понес убыток – упущенную выгоду. Клиент предъявил аудитору иск о возмещении причиненных убытков. В ходе судебного разбирательства клиент доказал размер понесенного убытка и связь его с фактом утраты документов. Аудитор в данном случае может избежать ответственности, если докажет суду отсутствие своей вины – например, аудитор хранил документы надлежащим образом, но документы были у него украдены, и аудитор немедленно принял все необходимые меры: заявил в милицию, оповестил клиента и т. д.

Пример. Аудитор провел проверку клиента, передал ему аудиторское заключение, которое клиент представил в составе своей бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям. Спустя некоторое время выяснилось, что аудитор не имел права проверять клиента вследствие наличия родственных связей с его руководством. Этим воспользовались конкуренты клиента, объявив о недействительности аудиторского заключения, в результате чего клиент понес убытки. При предоставлении доказательств понесенного убытка и связи его с действием аудитора клиент имеет достаточные шансы для решения дела судом в его пользу. В некоторых случаях аудитор может нести ответственность и перед третьими лицами – пользователями бухгалтерской

отчетности.

Пример. Аудитор представил клиенту безоговорочно положительное заключение с подтверждением достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях, которое вместе с бухгалтерской отчетностью было опубликовано клиентом в периодической печати. Третье лицо (пользователь отчетности) на основании этих сведений инвестировало денежные средства в бизнес клиента. Через некоторое время выяснилось, что отчетность клиента недостоверна, финансовое состояние – тяжелое, в результате чего инвестор потерял вложенные средства. В этом случае третье лицо, понеся убытки, может возложить ответственность на аудитора, доказывая, что было введено в заблуждение ошибочной информацией, содержащейся в аудиторском заключении. Решение суда, как и в ранее рассмотренном примере, скорее всего, будет зависеть от убедительности аргументов аудитора, доказывающих факт надлежащего исполнения им своих обязанностей по квалифицированному проведению аудиторской проверки.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ саморегулируемая организация аудиторов должна обеспечивать имущественную ответственность своих членов перед потребителями аудиторских услуг путем формирования компенсационного фонда. Согласно Федеральному закону «О саморегулируемых организациях» от 01.12.2007 г. № 315 компенсационный фонд первоначально формируется исключительно в денежной форме за счет взносов членов саморегулируемой организации в размере не менее чем 3000 рублей в отношении каждого члена. Саморегулируемая организация в пределах средств своего компенсационного фонда несет ответственность по обязательствам своего члена, возникшим вследствие причинения им вреда потерпевшему лицу в ходе аудиторской деятельности. Доход, полученный от размещения и инвестирования средств компенсационного фонда, направляется на его пополнение.

2.16. Отчетность аудиторов и аудиторских фирм перед Минфином РФ

Письмом Минфина РФ «Об отчете об аудиторской деятельности (форма 2-аудит)» от 28.11.2006 г. № 07-03-10/1728/СШ установлена обязанность аудиторов и аудиторских организаций ежегодно составлять и представлять в Минфин РФ статистические отчеты по установленной форме.

Отчеты представляются в Минфин РФ до 15 апреля года, следующего за отчетным.

Форма отчета установлена Постановлением Росстата РФ от 14.11.2006 г. № 66.

Глава 3

Теория аудита

3.1. Задачи теории аудита

Что представляет собой аудит с научной точки зрения?

Если бухгалтерская отчетность – это информация о финансовых результатах совершенных экономическим субъектом операций, то аудит – это совокупность методов и методик, позволяющих с определенной (заданной) вероятностью оценить достоверность этой информации.

Является ли аудит наукой ⁴, обладающей собственным понятийным и категориальным аппаратом, т. е. собственной теорией?

До недавнего времени объем информации, содержащейся в бухгалтерских документах и отчетах экономических субъектов, был сравнительно небольшим, и аудит сводился к набору практических приемов и методов оценки этой информации.

В XX в. с резким ростом объемов производства и товарооборота, с

⁴ Вспомним, что наука – это исследование, направленное на получение знания (о природе, обществе, человеке...), проверенного по содержанию и систематического по форме.

массовой компьютеризацией всех областей человеческой деятельности, и в том числе бухгалтерского учета, резко возрос объем аудируемой информации. В связи с этим возникла потребность в создании новых прогрессивных аудиторских методик, что и послужило толчком к появлению новых оригинальных исследований в области аудита.

Таким образом, можно говорить о том, что в настоящее время идет формирование аудита как самостоятельной науки со своей суммой практического опыта и элементами теории. Об этом свидетельствует ряд исследовательских работ, появившихся в последнее время и посвященных различным аспектам теории аудита: оценке надежности и риска [16, 17], разработке вероятностно-статистических методов оценки достоверности информации [12], разработке вычислительных методов в аудите [22].

Безусловно, как справедливо отмечено в [23], «теория аудита и [его] постулаты не могут считаться достаточными для практической работы», но это стимул для того, чтобы продолжить исследования в области аудита.

Тем не менее на сегодняшний день, имея в виду аудит как науку, уже можно говорить о предмете, цели и общем методе аудита.

Предмет аудита – это информация, сосредоточенная в бухгалтерской отчетности экономического субъекта: бухгалтерском балансе (форме № 1), отчете о прибылях и убытках (форме № 2), отчете о движении капитала (форме № 3), отчете о движении денежных средств (форме № 4), приложении к балансу (форме № 5), пояснительной записке.

Каждый документ бухгалтерской отчетности несет свою информационную нагрузку: бухгалтерский баланс отражает имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату; отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период; отчет о движении капитала содержит информацию об изменениях в капитале организации; отчет о движении денежных средств содержит информацию о наличии, поступлении и расходовании денежных средств за

отчетный период; приложение к бухгалтерскому балансу и пояснительная записка содержат дополнительную информацию, не раскрытую в предыдущих формах, но необходимую пользователям для реальной оценки имущественного и финансового положения организации.

Цель аудита – установление достоверности сосредоточенной в бухгалтерской отчетности информации с приемлемой вероятностью. Согласно требованиям международных аудиторских стандартов, а также федерального стандарта № 5 «Аудиторские доказательства» достоверная бухгалтерская отчетность должна удовлетворять по крайней мере семи критериям:

- существование;
- возникновение;
- права и обязательства;
- полнота;
- оценка;
- точность;
- представление и раскрытие.

Содержание указанных критериев подробно раскрыто в [6]. Информация удовлетворяет критерию существования при подтверждении достоверности сальдо по счетам. Критерий возникновения выполняется, если подтверждена достоверность оборотов по счетам. Критерий прав и обязательств выполняется при подтверждении юридически оформленных прав (например, права собственности) на активы баланса и юридически оформленных обязательств на пассивы. Соблюдение критерия полноты связано с подтверждением полноты отражения совершенных хозяйственных операций в регистрах учета и с подтверждением полноты включения данных регистров в бухгалтерскую отчетность. Критерий оценки выполняется при подтверждении правильности произведенных оценок соответствующих статей отчетности. Критерий точности соблюден, если факты хозяйственной деятельности отражены в учете в точных суммах и в соответствующих периодах. Критерий представления и раскрытия выполняется, если информация, отраженная в бухгалтерской

отчетности, представлена надлежащим образом (непротиворечива и содержит все необходимые расшифровки).

Если какой-либо критерий (один или несколько) не выполняется, то бухгалтерская отчетность не может быть признана достоверной.

Критерии не выполняются в том случае, когда информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, искажена (т. е. содержит ошибки). Для выявления в бухгалтерской отчетности искажений (ошибок) аудитор всегда использует ряд приемов, установленных федеральными стандартами аудита и составляющих его общий метод. *Общий метод* аудита состоит в определении ожидаемой (прогнозируемой) ошибки K бухгалтерской отчетности и сравнении ее с допустимой ошибкой бухгалтерской отчетности (уровнем существенности) S . Под допустимой ошибкой (уровнем существенности) S , как было указано ранее, будем понимать такое предельное искажение бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь не сможет на ее основе принять правильное экономическое решение. Под ожидаемой ошибкой K в дальнейшем будем понимать наиболее вероятное значение ошибки (искажения) в бухгалтерской отчетности. Ожидаемая ошибка K и допустимая ошибка S при этом могут иметь относительное (проценты) или стоимостное (рубли) выражение. Если $K < S$, то с надежностью P (риском $R = 1 - P$) информация, представленная в бухгалтерской отчетности, достоверна. При этом, поскольку предметом аудита является информация, сосредоточенная, как правило, в чрезвычайно большом количестве бухгалтерских документов (на крупных предприятиях – десятки тысяч), оценка ожидаемой ошибки всей совокупности документов (генеральной совокупности) почти всегда осуществляется на основе результатов проверки выборочной совокупности документов (выборки). Результат проверки выборочной совокупности при этом тем или иным методом, обеспечивающим достаточную надежность, распространяется на всю генеральную совокупность, для которой и определяется ожидаемая ошибка.

Таким образом, к задачам теории аудита можно отнести следующие:

- разработка и обоснование методов выбора допустимой ошибки (уровня

существенности);

- разработка и обоснование методов построения выборки и распространение результатов выборочной проверки на генеральную совокупность (методов определения ожидаемой ошибки);

- разработка и обоснование методов оценки вероятности (надежности P или риска $R = 1 - P$) определения ожидаемой ошибки.

Рассмотрению этих задач и будут посвящены следующие параграфы этой главы.

3.2. Классификация возможных ошибок

Перед тем как говорить о методе выбора допустимой ошибки (уровня существенности), следует рассмотреть, какие вообще бывают ошибки, связанные с ведением учета и составлением отчетности.

Вспомним, что аудитор в своем заключении должен выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемой организации и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям законодательных и нормативных актов.

Достоверность при этом определяется законом, как степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая, в свою очередь, зависит от наличия или отсутствия в ней существенных ошибок (искажений).

Соответствие порядка ведения бухгалтерского учета требованиям законодательных и нормативных актов, в свою очередь, зависит от наличия или отсутствия существенных нарушений указанных требований.

Отметим, что нарушения действующих правил организации и ведения бухгалтерского учета, как правило, проявляются в виде ошибок в учете и отчетности. Например, отсутствие первичного документа (нарушение ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете») приводит к неправомерности (ошибочности) соответствующей суммы, отраженной на счетах расходов. Вместе с тем в ряде случаев нарушения действующих правил организации и

ведения бухгалтерского учета могут не приводить к непосредственному искажению бухгалтерской отчетности. Например, отсутствие акта инвентаризации (нарушение ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете») не свидетельствует о факте искажения бухгалтерской отчетности, но является существенным моментом для аудитора, поскольку не позволяет подтвердить достоверность ее.

Исходя из изложенного в дальнейшем под **ошибкой** (искажением) будем понимать неверное формирование информации работниками проверяемого экономического субъекта. Под **нарушением** будем понимать несоблюдение действующего в РФ порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности. При этом будем иметь в виду, что нарушение не всегда может проявляться в виде ошибки в бухгалтерской отчетности.

Поскольку в конечном итоге задачей аудитора является установление фактов наличия или отсутствия в бухгалтерской отчетности существенных ошибок (искажений), а также фактов наличия или отсутствия существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета, то для практического аудита весьма важными являются такие вопросы, как виды возможных ошибок и нарушений, причины их возникновения, возможные последствия. От ответов на эти вопросы будет зависеть выбор вида, объема, способа осуществления аудиторских процедур, формирование программы аудиторской проверки.

В связи с изложенным с целью получения рекомендаций, позволяющих осуществлять выбор конкретных аудиторских процедур, рассмотрим возможные классификации ошибок и нарушений.

Практический интерес для аудиторов представляют классификации как минимум по следующим семи признакам (рис. 3.1):

- по причинам возникновения;
- по распределению в бухгалтерской информации;
- по месту возникновения;
- по содержанию;

- по характеру;
- по возможным последствиям;
- по связи со стоимостью документа, содержащего ошибку.

Рассмотрим первую классификацию. По причине их возникновения ошибки и нарушения можно разделить на:

- непреднамеренные;
- преднамеренные.

Причинами возникновения непреднамеренных ошибок и нарушений могут быть (рис. 3.2):

- утомление;
- небрежность (невнимательность, рассеянность, забывчивость и т. д.);
- недостаточная квалификация (некомпетентность) работников бухгалтерии;
- незнание или неправильное понимание законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету, налогообложению, хозяйственному праву;
- несовершенство организации бухгалтерского учета;
- несовершенство законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению;
- сбои в работе компьютерной техники;
- прочие.



Рис. 3.1. Возможные классификации ошибок и нарушений

Преднамеренные ошибки (их чаще называют искажениями) являются результатом действия (или бездействия) работников бухгалтерии, направленного на достижение какой-либо цели. Цель может быть корыстной (например, получение бухгалтером премии, зависящей от финансового показателя предприятия) либо не содержащей личной корысти, а совершаемой под давлением руководства (например, изменение в лучшую сторону финансовых показателей предприятия для получения кредита в банке). Следует отметить, что правовую оценку совершенных ошибок (преднамеренность, наличие корысти) вправе давать только уполномоченный на то орган (ведущий дело следователь, прокурор, суд). Аудитор, анализируя учетные и отчетные документы предприятия, обнаружив ошибки, не вправе квалифицировать их как преднамеренные или корыстные. Вместе с тем если у аудитора возникает сомнение в непреднамеренности обнаруженных им ошибок, то аудитору следует поставить об этом в известность руководство (собственников) проверяемого субъекта.

По распределению в бухгалтерской информации ошибки и нарушения могут быть:

- случайными;
- систематическими.

Распределение ошибок в бухгалтерской информации связано с предыдущей классификацией (с причинами возникновения ошибок).

Причинами возникновения случайных ошибок, как правило, являются:

- утомление;
- небрежность (невнимательность, рассеянность, забывчивость и т. д.).

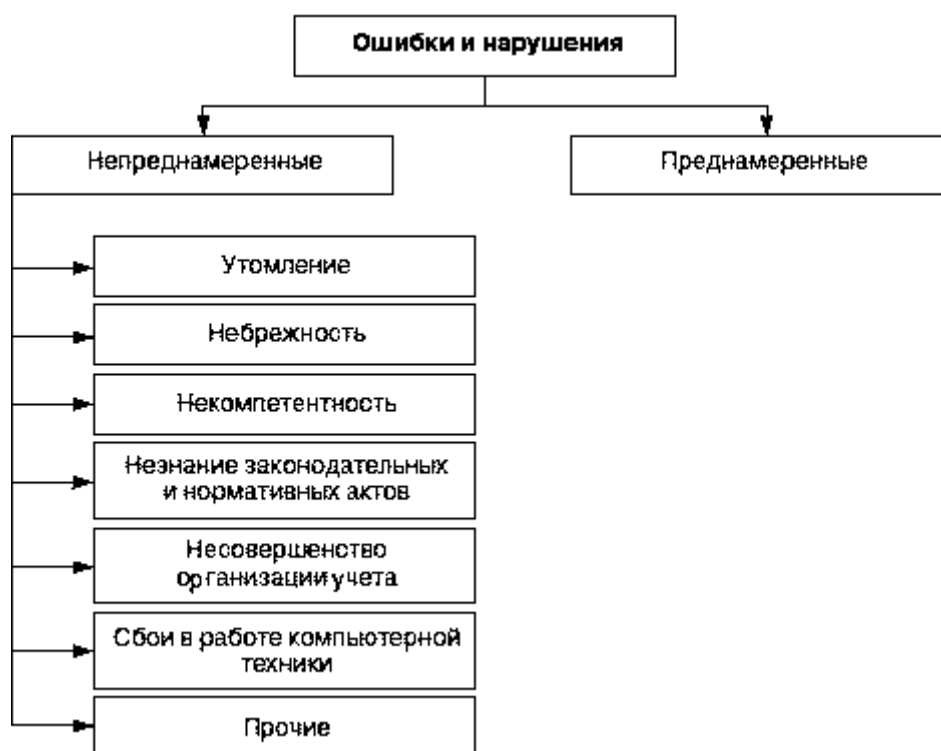


Рис. 3.2. классификация ошибок и нарушений по причине возникновения

Систематические ошибки в первую очередь обусловлены следующими причинами:

- незнание или неправильное понимание законодательных и нормативных актов (непреднамеренные ошибки и нарушения);
- давление со стороны руководства (преднамеренные искажения и нарушения).

Причинами возникновения как случайных, так и систематических ошибок и нарушений могут быть:

- недостаточная квалификация (некомпетентность);
- несовершенство организации бухгалтерского учета;
- несовершенство законодательных и нормативных актов;
- сбои в работе компьютерной техники;
- прочие причины.

Рассматриваемая классификация приведена на рис. 3.3.

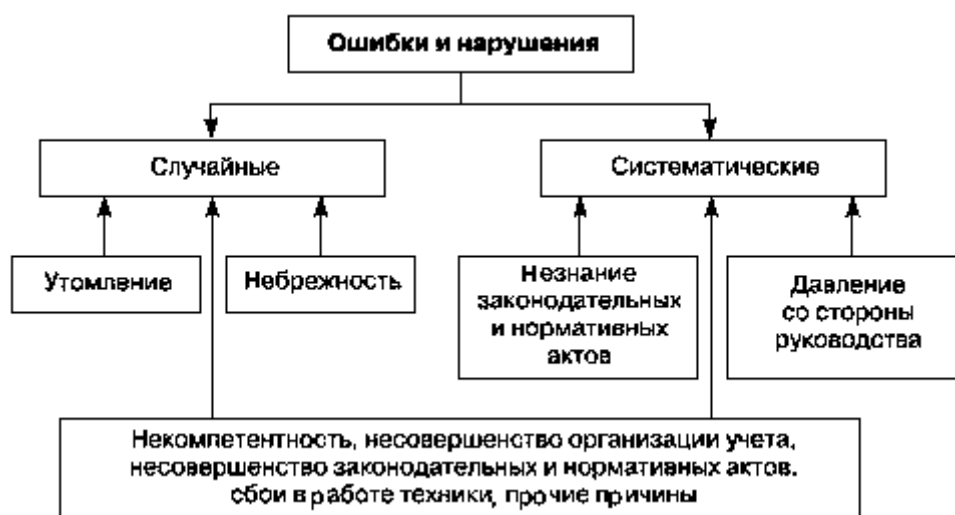


Рис. 3.3. классификация ошибок и нарушений по распределению в бухгалтерской информации

Случайные ошибки вследствие отсутствия закономерности в причинах своего появления проявляются случайным образом. Систематические ошибки распределены в бухгалтерской информации определенным образом, вытекающим из причины их появления.

Например, бухгалтер не знает, что при списании испорченных товаров за счет собственных источников предприятия следует вернуть бюджету предъявленный ранее НДС. Тогда он будет систематически повторять эту ошибку при каждом списании товаров.

Другой причиной систематических ошибок может быть, как указано выше, давление на работников бухгалтерии со стороны руководства. Например, при заполнении декларации по НДС руководство из желания уменьшить платежи ежеквартально требует от бухгалтера предъявлять бюджету НДС по неоприходованным товарам. В этом случае систематическая ошибка (искажение) будет присутствовать в каждой налоговой декларации по НДС в соответствующей графе.

Разделение ошибок на случайные и систематические, анализ причин их появления позволит в дальнейшем обоснованно применять выборочные аудиторские процедуры: либо основанные на вероятностно-статистических

методах (при преобладании случайных ошибок), либо основанных на содержательных методах (при преобладании систематических ошибок). Если аудитор убежден в отсутствии причин, обуславливающих систематические ошибки, то оправданно применение вероятностно-статистических выборочных методов. Если у аудитора имеются доказательства присутствия таких причин, то оправданно применение содержательных методов выборочных проверок.

По месту возникновения ошибки можно подразделить на (рис. 3.4):

- ошибки в первичных документах;
- ошибки в учетных регистрах;
- ошибки в бухгалтерской отчетности;
- ошибки в налоговых декларациях и регистрах налогового учета;
- ошибки в системных документах.

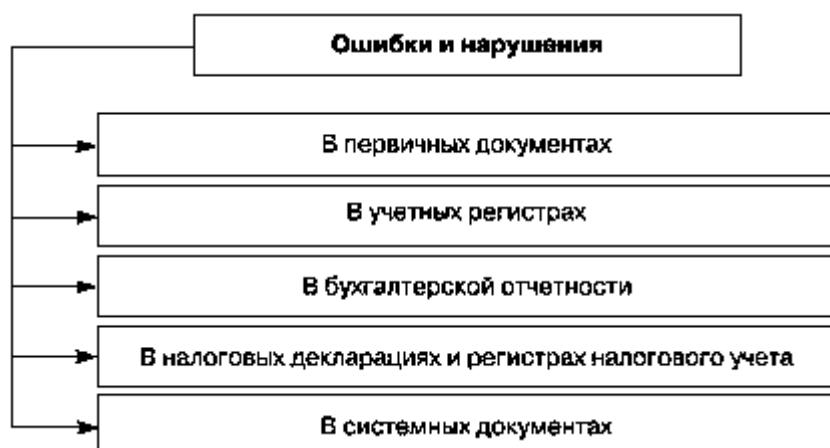


Рис. 3.4. Классификация ошибок и нарушений по месту возникновения

По содержанию ошибки и нарушения можно классифицировать следующим образом (табл. 3.1).

Таблица 3.1. Классификация ошибок по содержанию

№ п/п	Вероятное место возникновения	Содержание ошибок	Примеры
1	Первичные документы, учетные регистры	Формальные	Несоответствие формы документа установленной, отсутствие установленных реквизитов, незаполнение реквизитов и т. д.
2	Первичные документы, учетные регистры	Арифметические	Неправильный результат арифметического действия
3	Первичные документы, учетные регистры	Промахи	Описка, запись не в ту графу, запись не того числа (перевертыш) и т. д.
4	Первичные документы, учетные регистры	Хронологические	Несоответствие дат, например к авансовому отчету от 15.03.2007 г. приложен товарный чек от 20.03.2007 г.
5	Первичные документы, учетные регистры	Пересчетные	Неправильный пересчет валюты в рубли (не на ту дату, не тот курс и т. д.)
6	Учетные регистры	Неотражение (неполнота отражения) операций	Не начислена арендная плата, причитающаяся по договору, не отражена курсовая разница, возникшая на расчетах в валюте на конец периода, не оприходован полученный товар, не отражена выручка от реализации по получении отгрузочных документов и т. д.
7	Учетные регистры	Неправильное отражение операций	Отражение операций не на тех счетах (например, товар, полученный от комитента по договору комиссии, оприходован комиссионером на счете 41); отражение неправильных сумм (например, НДС предъявлен бюджету в большей сумме, чем указано в счете-фактуре)
8	Учетные регистры	Отражение операций без оснований	Отражение операции без первичного документа, по недействительному первичному документу, по первичному документу несоответствующей формы или содержания и т. д.

№ п/п	Вероятное место возникновения	Содержание ошибок	Примеры
9	Учетные регистры	Отражение операций, совершенных с нарушением порядка, установленного законодательными и нормативными актами	Отражение услуг по сделке, не зарегистрированной в установленном порядке, недействительной сделке, отражение выручки от деятельности, осуществляемой без требуемой лицензии, и т. д.
10	Учетные регистры	Отражение операций не в том учетном периоде	Оприходование материальных ценностей до перехода права собственности, отнесение оказанных в прошедшем учетном периоде услуг на себестоимость текущего учетного периода и т. д.
11	Учетные регистры	Ошибки в расчетах	Применение ошибочных расчетных формул, использование в расчетных формулах не тех исходных значений и т. д.
12	Учетные регистры	Отсутствие регистров бухгалтерского учета	Отсутствует аналитический учет к счету 60 по каждому поставщику, отсутствует книга продаж, отсутствует кассовая книга и т. д.
13	Учетные регистры	Несоответствие друг другу данных разных учетных регистров	Итог книги продаж не соответствует кредитовому обороту счета 68 в части НДС и т. д.
14	Учетные регистры, отчетность	Ошибки в оценке	Неверная переоценка основных средств, неверная оценка товара, полученного по договору мены, неверно оценена стоимость незавершенного производства, неверно оценены прочие доходы и расходы в строках 170 и 180 формы № 2 и т. д.
15	Отчетность	Неправильное заполнение отчетности; несоответствие данных отчетности учетным или отсутствие взаимосвязки отчетных данных	Кредитовое сальдо на счете 70 не соответствует сумме по строке 624 пассива баланса; нераспределенная прибыль отчетного года по строке 470 пассива баланса не соответствует нераспределенной прибыли по строке 190 отчета о прибылях и убытках и т. д.

16	Отчетность	Неполное заполнение отчетных данных	Незаполнение граф, предусмотренных ПБУ 4/99, отсутствие пояснений и расшифровок и т. д.
17	Налоговые декларации	Несоответствие данных налоговых деклараций данным учетных регистров	Сумма НДС, отраженная в налоговой декларации, не соответствует итогу книги продаж и кредитовым оборотам счета 68 и т. д.
18	Налоговые декларации	Неправильное заполнение налоговых деклараций	Заполнение налоговых деклараций не в соответствии с требованиями НК РФ и приказов Минфина РФ
19	Налоговые декларации	Неправильное исчисление налога	Применение ставки 18/118×100% вместо 18% при исчислении НДС от базы без налога и т. д.
20	Налоговые декларации	Несвоевременная уплата (неуплата) налога	Перечисление дохода нерезиденту без удержания НДС и налога на доход и т. д.
21	Налоговые декларации	Необоснованное применение налоговых вычетов и налоговых льгот	Применение льгот, не предусмотренных налоговым законодательством
22	Системные документы	Отсутствие системных документов	Отражение операций без заключения договора, отсутствие учетной политики, непроведение инвентаризации и т. д.
23	Системные документы	Несвоевременное изготовление или изменение системных документов	Несвоевременное проведение инвентаризации, изменение учетной политики в течение года и т. д.
24	Системные документы	Несоответствие системных документов законодательным и нормативным актам	Несоответствие учетной политики требованиям ПБУ Минфина РФ, несоответствие текста договора требованиям ГК РФ и т. д.

Содержание ошибок и нарушений коррелирует с их распределением в бухгалтерской информации. Как показывают результаты экспериментальных исследований, эта связь проявляется следующим образом: ошибки и нарушения всех содержаний проявляют себя и как случайные, и как систематические. Систематические проявляют себя гораздо чаще, чем случайные ошибки следующего содержания:

- неправильное отражение операций;
- отражение операций без оснований.

Очевидно, что объяснение этому кроется в том, что причинами указанных выше ошибок являются незнание нормативных актов, несовершенство

организации учета и документооборота, которые и обуславливают их систематичность.

Знание возможного содержания ошибок и нарушений и связи содержания с их возможным распределением в бухгалтерской отчетности позволит аудитору обоснованно выбирать вид, объем, метод применения аудиторских процедур.

По своему характеру ошибки и нарушения могут быть (рис. 3.5):

- количественными;
- качественными.



Рис. 3.5. классификация ошибок и нарушений по их характеру

Количественные ошибки и нарушения имеют стоимостное выражение (в рублях) и непосредственно искажают бухгалтерскую отчетность.

Качественные ошибки и нарушения не имеют стоимостного выражения и проявляются в отклонении от требований действующих законодательных и нормативных актов.

Большинство ошибок и нарушений, перечисленных в табл. 3.1, являются количественными, например:

- арифметические;
- пересчетные;
- не отражение операций;
- неправильное отражение операций и пр.

Качественными являются, например, следующие ошибки и нарушения, указанные в табл. 3.1:

- отражение операций по сделкам, совершенным с нарушением действующих законодательных и нормативных актов;

- отсутствие регистров бухгалтерского учета;
- неуплата налога;
- отсутствие системных документов;
- совершение хозяйственных операций с нарушением действующих законодательных и нормативных актов.

Некоторые ошибки и нарушения, приведенные в табл. 3.1, могут быть как количественными, так и качественными. Например, формальная ошибка в обязательном реквизите счета-фактуры – количественная ошибка (она делает ошибочной всю сумму НДС, проведенного по такому счету-фактуре). Формальная ошибка в накладной на отпуск товара является качественной ошибкой (нарушение ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете»). Но Закон не предусматривает, что формальная ошибка в первичном документе делает его недействительным, а сумму, проведенную в соответствии с этим первичным документом, ошибочной.

Качественные ошибки и нарушения непосредственно не искажают бухгалтерскую отчетность. Но они должны находиться в поле внимания аудитора, поскольку наличие качественных нарушений может:

- лишить аудитора доказательств достоверности бухгалтерской отчетности (например, отсутствие акта инвентаризации);
- явиться причиной нежелательных событий после отчетной даты (например, возможного штрафа за валютную операцию, совершенную с нарушением установленного порядка).

Разделение ошибок и нарушений на количественные и качественные необходимо потому, что наличие или отсутствие количественных ошибок устанавливается с помощью аудиторских процедур «по существу», качественных – с помощью процедур «на соответствие», осуществляемых иными методами, чем процедуры «по существу».

По возможным последствиям ошибки и нарушения могут быть классифицированы следующим образом (рис. 3.6) – ошибки и нарушения, вызывающие:

- искажение бухгалтерской отчетности;
- лишение бухгалтерской отчетности доказательств ее достоверности;
- санкции, штрафы, пени, предусмотренные Налоговым кодексом РФ (НК РФ);
- санкции (штрафы), предусмотренные Кодексом об административных правонарушениях РФ (КоАП РФ), иными законодательными актами;
- санкции (штрафы, пени, неустойки), предусмотренные условиями хозяйственных договоров;
- возмещение убытков, предусмотренное Гражданским кодексом РФ (ГК РФ).

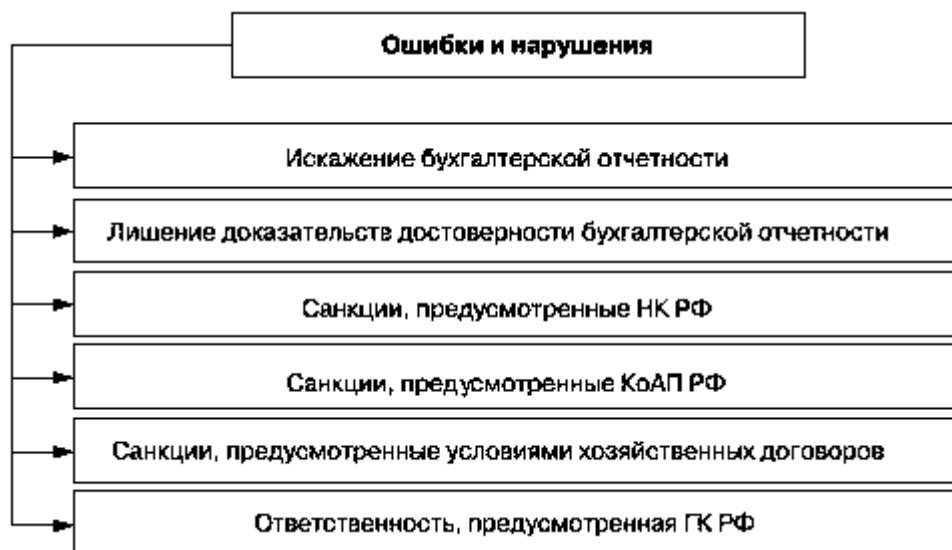


Рис. 3.6. классификация ошибок и нарушений по возможным последствиям

Искажение бухгалтерской отчетности вызывают количественные ошибки, в частности такие, как арифметические, пересчетные, неотражение операций, неправильное отражение операций и пр.

Лишение бухгалтерской отчетности доказательств ее достоверности вызывают такие качественные нарушения, как отсутствие регистров бухгалтерского учета, отсутствие системных документов и пр.

Штрафы и пени, предусмотренные НК РФ, могут быть последствиями

таких ошибок и нарушений, как:

- отсутствие первичных документов, учетных регистров, неправильное отражение операций, неправильное заполнение отчетности;
- неуплата налога, нарушение срока уплаты налога;
- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
- нарушение срока уведомления налогового органа об открытии или закрытии счета в банке.

Штрафы, предусмотренные КоАП РФ, могут быть последствиями следующих нарушений:

- нарушение порядка совершения валютных операций;
- нарушение порядка совершения операций с ценными бумагами;
- нарушение порядка совершения кассовых операций;
- нарушение прав работников, установленных Трудовым кодексом РФ;
- нарушение авторских и патентных прав;
- нарушение установленного порядка осуществления лицензируемой предпринимательской деятельности;
- нарушение правил, установленных Таможенным кодексом РФ.

При нарушении хозяйственных договоров последствиями могут быть санкции, предусмотренные условиями договора (неустойка, штраф, пени).

При причинении убытков другому лицу на организацию в соответствии с ГК РФ возлагается обязанность по возмещению причиненных убытков (реального ущерба, расходов по восстановлению нарушенного права, упущенной выгоды).

Последствия, которые могут возникнуть в силу требований НК РФ, КоАП РФ, ГК РФ, хозяйственных договоров, должны анализироваться аудитором, так как могут стать событиями после отчетной даты, которые аудитор должен принимать во внимание, поскольку таково требование федерального аудиторского стандарта № 10 «События после отчетной даты».

По связи со стоимостью документа количественные ошибки могут быть разделены на две группы (рис. 3.7):

- ошибки, размер которых связан со стоимостью документа, содержащего ошибку;
- ошибки, размер которых не связан со стоимостью документа.

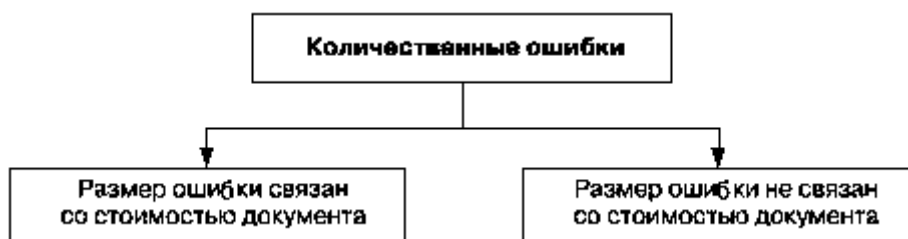


Рис. 3.7. классификация ошибок по связи со стоимостью документа

К ошибкам первой группы относятся такие, наличие которых в документе делает ошибочной всю сумму, проведенную по документу. Подобными ошибками могут быть:

- формальные ошибки в обязательных реквизитах счетов-фактур;
- неотражение операций;
- отражение операций без оснований;
- необоснованное применение налоговых вычетов и льгот.

Размер ошибок второй группы не связан со стоимостью документа. Такими ошибками могут быть арифметические, пересчетные и др.

Указанная классификация имеет практическое значение, поскольку для обоснованного применения вероятностно-статистических методов выборочных проверок следует знать, к какой группе по указанной классификации относится ожидаемая ошибка.

3.3. Допустимая ошибка (уровень существенности)

Выше мы отметили, что одной из задач теории аудита являются разработка и обоснование методов выбора уровня существенности (допустимой ошибки).

Что такое существенность? Как мы уяснили, предметом аудита является

информация⁵, сосредоточенная в бухгалтерской отчетности. Существенность – это свойство информации, которое делает ее способной влиять на экономические решения пользователя этой информации. А уровень существенности – это тот максимально допустимый размер ошибки, искажения, который может быть показан в информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, и который не введет квалифицированного пользователя в заблуждение относительно этой информации. Соответственно если сумма ошибок в отчетности превышает уровень существенности, то квалифицированный пользователь отчетности, скорее всего, будет не в состоянии сделать на ее основе правильные выводы. Другими словами, уровень существенности – это допустимая ошибка бухгалтерской отчетности.

Уровень существенности (допустимая ошибка) зависит от многих факторов, в том числе достаточно субъективных: важности показателя бухгалтерской отчетности для пользователя, ответственности решения, принимаемого пользователем, консервативности аудитора и т. д.

Серьезных исследований влияния уровня существенности бухгалтерской информации на процесс принятия решения среднестатистическим пользователем пока практически не проводилось. Поэтому при выборе уровня существенности приходится опираться на эмпирический опыт аудиторских фирм, который формировался в процессе конкурентной борьбы между ними. Подобный опыт показывает, что аудиторские фирмы, которые устанавливают слишком низкие значения уровня существенности, увеличивают трудозатраты на проведение проверки, удорожают ее стоимость, чем проигрывают своим конкурентам. Фирмы же, которые устанавливают слишком высокие значения уровня существенности, увеличивают вероятность совершения ими ошибок (увеличивают аудиторский риск), вследствие чего страдает их репутация. Исходя из этого выработанная опытом ведущих аудиторских фирм «золотая

⁵ Что такое информация – тоже интересный вопрос, правда, выходящий за рамки нашего курса. Скорее всего, информация – это неотъемлемое свойство материи, ибо там, где есть материя, всегда есть информация о ней.

середина» уровня существенности в процентах от значения показателя, показанного в отчетности, составляет 1-10%, в том числе 1-5% для выручки от продаж; 5-10% для балансовой прибыли (прибыли до налогообложения); 1-10% для валюты баланса [10]. Конкретное же числовое значение уровня существенности должно устанавливаться аудитором (аудиторской фирмой) в соответствии с методикой, установленной своим внутрифирменным аудиторским стандартом.

При разработке метода выбора уровня существенности аудитору необходимо решить как минимум две задачи:

- выбрать показатели бухгалтерской отчетности, для которых будет установлен уровень существенности (так называемые «базовые показатели»);
- установить уровень существенности для каждого из выбранных показателей (базовых показателей).

Рассмотрим вопрос выбора базовых показателей.

В соответствии с федеральным аудиторским стандартом № 4 «Существенность в аудите» аудитор должен устанавливать уровень существенности:

- для отчетности в целом (т. е. для валюты баланса; для балансовой прибыли);
- для остатков (сальдо) по счетам бухгалтерского учета (т. е. для статей баланса – активов, обязательств, составляющих капитала);
- для групп однотипных операций – оборотов по счетам бухгалтерского учета (т. е. для статей отчета о прибылях и убытках – доходах и расходах).

Кроме того, аудитор должен оценивать существенность для случаев раскрытия информации (т. е. оценивать существенность пропуска или искажения фактов, подлежащих раскрытию в пояснительной записке).

Возникает вопрос: все ли показатели отчетности, перечисленные в стандарте, аудитор должен выбирать в качестве базовых?

Нет, федеральный аудиторский стандарт № 4 «Существенность в аудите» указывает, что при решении вопроса выбора базовых показателей аудитор

может исходить из оценки существенности. Это означает, что статьи отчетности, сумма которых незначительна, аудитор вправе в качестве базовых не выбирать (т. е. не подвергать их документальной проверке, а ограничиться, например, аналитической процедурой).

Рассмотрим пример выбора аудитором базовых показателей бухгалтерской отчетности.

Пример. В качестве базового показателя выбрана валюта (актив) баланса (табл. 3.2). Уровень существенности для валюты баланса установлен в размере 5% (6280 тыс. руб.). Сравнивая суммы статей с размером уровня существенности валюты баланса, видим, что статьи 250, 260 и 270 актива менее уровня существенности валюты баланса, т. е. незначительны. Исходя из рекомендации федерального аудиторского стандарта № 4 аудитор выбрал статьи 190 «Внеоборотные активы», 210 «Запасы», 230 + 240 «Дебиторская задолженность» в качестве базовых показателей. Статьи 250 «Краткосрочные финансовые вложения» и 270 «Прочие оборотные средства» аудитор счел возможным не подвергать документальной проверке, а ограничиться аналитической процедурой – сравнением с результатами проверки предыдущего отчетного года. Статью 260 «Денежные средства» аудитор в качестве базовой не выбрал (т. е. для нее уровень существенности назначаться не будет), но решил подвергнуть ее документальной проверке вследствие высокой вероятности наличия нарушений действующих нормативных актов при совершении и отражении операций по этой статье.

Таблица 3.2. Актив баланса проверяемого предприятия

Наименование	Код строки баланса	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
Внеоборотные активы	190	36 793	29,3
Запасы	210	44 202	35,2
Дебиторская задолженность	230 + 240	32 520	25,9
Краткосрочные финансовые вложения	250	2138	1,7

Денежные средства	260	5902	4.7
Прочие оборотные средства	270	4018	3.2
Актив баланса	300	125 573	100

После выбора базовых показателей перед аудитором стоит задача установления для них уровня (уровней) существенности. Здесь необходимо иметь в виду следующее.

Из соображения экономии трудозатрат аудитору выгоднее принять максимально возможный уровень существенности, но, как мы увидим в дальнейшем, размер уровня существенности влияет на величину вероятности определения ожидаемой ошибки (величину аудиторского риска).

Поэтому аудиторской фирме в своем внутреннем стандарте целесообразно установить приемлемые пределы уровня существенности (например, $S_{\min} = 1\%$ и $S_{\max} = 5\%$) и в ходе планирования изначально выбрать максимальное его значение, а дальнейшую корректировку S осуществлять исходя из полученной оценки аудиторского риска, добиваясь его минимизации.

Рассмотрим вопрос выбора уровней существенности для валюты баланса и статей баланса. Поскольку валюта баланса A складывается из суммы статей баланса $A = A_1 + A_2 + \dots + A_n$ ($A_1, A_2, \dots, A_n$ – статьи баланса), то уровень существенности валюты баланса также связан с уровнями существенности статей баланса.

Как показано в [15], практически со стопроцентной надежностью можно полагать, что если:

$$A = A_1 + A_2 + \dots + A_n,$$

$$\text{то } S_A = S_1 + S_2 + \dots + S_n,$$

где S_A – допустимая ошибка (уровень существенности) в абсолютных единицах валюты баланса A ; $S_1, S_2, \dots, S_n$ – допустимые ошибки (уровни существенности) статей баланса $A_1, A_2, \dots, A_n$ соответственно.

На практике уровни существенности ($S_1, S_2, \dots, S_n$) статей баланса, выбранных в качестве базовых, обычно получают путем распределения уровня существенности S_A валюты баланса между статьями баланса пропорционально

их величине [3, 6].

Рассмотрим на примере определение уровня существенности статей баланса с помощью подобного подхода.

Пример. Аудитором (см. табл. 3.2) выбран ряд статей актива баланса в качестве базовых показателей. Выбранные статьи приведены в табл. 3.3.

Таблица 3.3. Базовые показатели актива баланса проверяемого предприятия

Наименование	Код строки	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
Внеоборотные активы (A_1)	190	36 793	29,3
Запасы (A_2)	210	44 202	35,2
Дебиторская задолженность (A_3)	230 + 240	32 520	25,9
Итого		113 515	90,4
Актив баланса (A)	300	125 573	100

Уровень существенности валюты баланса $S_A = 5\%$ ($S_A = 6,3$ млн руб. – с округлением до сотен тысяч). Определяем уровни существенности статей баланса, выбранных в качестве базовых показателей:

$$S_1 = \frac{29,3}{90,4} \times 6,3 = 2,1 \text{ млн руб.};$$

$$S_2 = \frac{35,2}{90,4} \times 6,3 = 2,4 \text{ млн руб.};$$

$$S_3 = \frac{25,9}{90,4} \times 6,3 = 1,8 \text{ млн руб.}$$

Проверка: $S_1 + S_2 + S_3 = 2,1 + 2,4 + 1,8 = 6,3$.

В ряде случаев (особенно при проверке больших предприятий бригадой аудиторов, когда дебетовый и кредитовый обороты какого-либо счета могут проверять разные аудиторы) бывает необходимо распределить уровень существенности, установленный для статьи баланса (сальдо по счету), между дебетовым и кредитовым оборотами этого счета. В подобном случае может быть применен подход, аналогичный вышеизложенному.

Пример. Аудитору необходимо установить уровень существенности для дебетовых и кредитовых оборотов счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Конечное сальдо (дебетовое) счета 62 составляет 32 520 тыс. руб. (см. табл. 3.3). Уровень существенности для него определен в сумме 1800 тыс. руб. (см. предыдущий пример). Конечное сальдо C_K связано с дебетовым O_D и кредитовым O_K оборотами счета зависимостью $C_K = C_H + O_D - O_K$, где C_H – начальное сальдо. В рассматриваемом примере $O_D = 68\,720$ тыс. руб., $O_K = 63\,275$ тыс. руб., $C_H = 27\,075$ тыс. руб.

Если предыдущий отчетный период проверен и подтвержден аудитором, то начальное сальдо C_H – достоверно (уровень существенности для него равен нулю). Тогда уровень существенности конечного сальдо (1800 тыс. руб.) может быть распределен между оборотами. Уровень существенности дебетового оборота будет равен:

$$\frac{O_D}{O_D + O_K} \times 1800 = 937 \text{ тыс. руб. (округленно 950 тыс. руб.)}.$$

Уровень существенности кредитового оборота составит:

$$\frac{O_K}{O_D + O_K} \times 1800 = 863 \text{ тыс. руб. (округленно 850 тыс. руб.)}.$$

Теперь рассмотрим вопрос оценки уровней существенности балансовой прибыли и статей отчета о прибылях и убытках.

Если в качестве базовых показателей выбраны балансовая прибыль и статьи отчета о прибылях и убытках (доходы и расходы), то уровни существенности доходов и расходов могут быть получены путем распределения уровня существенности балансовой прибыли аналогично тому, как это было описано выше.

Пример. Аудитору необходимо установить уровни существенности статей отчета о прибылях и убытках проверяемой организации. Отчет приведен в табл.

3.4.

Уровень существенности балансовой прибыли принят в размере = 5% ($S_n = 600$ тыс. руб.). Определим уровни существенности выручки от продаж S_B , себестоимости продукции S_C , прочих доходов S_D прочих расходов S_P

$$S_B = \frac{B}{B+C+D+P} \times S_n = \frac{152\,335}{338\,204} \times 600 = 270 \text{ тыс. руб.};$$

$$S_C = \frac{C}{B+C+D+P} \times S_n = \frac{129\,868}{338\,204} \times 600 = 230 \text{ тыс. руб.};$$

$$S_D = \frac{D}{B+C+D+P} \times S_n = \frac{22\,857}{338\,204} \times 600 = 41 \text{ тыс. руб.};$$

$$S_P = \frac{P}{B+C+D+P} \times S_n = \frac{33\,144}{338\,204} \times 600 = 59 \text{ тыс. руб.}$$

Проверка: $S_B + S_C + S_D + S_P = 270 + 230 + 41 + 59 = 600$ тыс. руб.

В другом случае при аудиторской проверке организации балансовая прибыль оказалась несущественной. В качестве базовых показателей были выбраны доходы и расходы.

Таблица 3.4. Отчет о прибылях и убытках

Наименование	Код строки	Сумма, тыс. руб.
Выручка от продаж (В)	010	152 335
Себестоимость продукции (С)	020	129 868
Коммерческие расходы	030	–
Управленческие расходы	040	–
Прочие доходы (Д)	060 + 080 + 090 + 120	22 857
Прочие расходы (Р)	070 + 100 + 130	33 144
Балансовая прибыль (прибыль до налогообложения П)	140	12 180

Пример

Таблица 3.5. Отчет о прибылях и убытках

Наименование	Код строки	Сумма, тыс. руб.
Выручка от продаж (В)	010	152 335
Себестоимость продукции (С)	020	129 868
Коммерческие расходы	030	–
Управленческие расходы	040	–
Прочие доходы (Д)	060 + 080 + 090 + 120	–
Прочие расходы (Р)	070 + 100 + 130	22 144
Балансовая прибыль (прибыль до налогообложения П)	140	323

Уровни существенности базовых показателей (доходов и расходов) приняты аудитором в размере 2% ($S_B = 3000$ тыс. руб.; $S_C = 2600$ тыс. руб.; $P = 440$ тыс. руб.).

3.4. Вероятность определения ожидаемой ошибки (аудиторский риск)

3.4.1. Определение аудиторского риска и его природа

Как мы отметили ранее, насущной задачей теории аудита является разработка и обоснование методов оценки вероятности определения ожидаемой ошибки (аудиторского риска).

Дело в том, что в любом случае, даже при сплошных проверках, не говоря уже о выборочных, определение ожидаемой ошибки содержит элемент случайности (аудитор мог не заметить ошибку, мог неправильно истолковать содержание хозяйственной операции и т. д.). Следовательно, определение ожидаемой ошибки K всегда осуществляется с какой-то вероятностью (аудиторским риском).

В соответствии с требованиями международных и федеральных аудиторских стандартов аудитор обязан оценивать аудиторский риск и разрабатывать процедуры, необходимые для снижения риска до приемлемо низкого уровня. Стандарты устанавливают также, что аудитор должен оценивать риск как на уровне отчетности в целом, так и на уровне сальдо по счетам (т. е. для отдельных статей баланса), а также на уровне групп

однотипных операций (т. е. для оборотов по счетам бухгалтерского учета).

Для осуществления требуемых оценок необходимо определить аудиторский риск и уяснить для себя его природу.

Стандарты определяют аудиторский риск как возможность выражения аудитором ошибочного мнения, в то время как в бухгалтерской отчетности будут содержаться существенные ошибки, искажения. Это – концептуальное определение, малопригодное для практической работы. Дадим более строгое определение аудиторского риска.

Для этого введем следующие обозначения: S (руб.) – уровень существенности базового показателя (статьи бухгалтерской отчетности); K (руб.) – ожидаемая (наиболее вероятная) ошибка, которая, по мнению аудитора, содержится в статье бухгалтерской отчетности, для которой установлен уровень существенности S ; Q (руб.) – действительная ошибка, содержащаяся в данной статье бухгалтерской отчетности.

Тогда аудиторский риск на уровне отчетности в целом – это вероятность события, заключающаяся в том, что хотя бы для одной статьи бухгалтерской отчетности выполняется неравенство $K < S$ при выполнении неравенства $Q > S$ (ожидаемая ошибка меньше уровня существенности, в то время как действительная ошибка превышает его).

Аудиторский риск на уровне сальдо конкретного счета (конкретной статьи баланса) – это вероятность события, заключающегося в том, что неравенства $K < S$ при $Q > S$ выполняются для данной статьи баланса.

Аудиторский риск на уровне оборота по конкретному счету (генеральной совокупности операций) – это вероятность события, заключающегося в том, что неравенства $K < S$ при $Q > S$ выполняются для генеральной совокупности операций, составляющей оборот (дебетовый или кредитовый) данного счета (в этом случае S , K , Q – уровень существенности, ожидаемая ошибка и действительная ошибка для оборота рассматриваемого счета).

Итак, согласно нашему определению аудиторский риск – это вероятность наступления некоего события. Вероятность есть величина математическая, и

она может быть определена количественно (в долях единицы либо процентах). Указанные выше стандарты предусматривают также возможность качественной оценки, исходя, по крайней мере, из трех градаций (низкий риск, средний риск, высокий риск). Для того чтобы обоснованно выбрать способ оценки, надо уяснить себе природу аудиторского риска.

Очевидно, что аудиторский риск для отчетности в целом, равно как и аудиторский риск на уровне сальдо и оборотов по счетам при применении процедур сплошной проверки, либо выборочных процедур, основанных на нестатистических (содержательных) методах, – это субъективная вероятность, т. е. вероятность, основанная не на статистическом или классическом ее определении, а на суждении экспертов (аудиторов), учитывающих имеющийся опыт, влияние различных факторов и т. д.

Если же говорить об аудиторском риске на уровне сальдо и оборотов по счетам при применении выборочных процедур, основанных на статистических методах, то в этом случае аудиторский риск – это статистическая вероятность, которая может быть численно определена исходя из закона распределения случайной величины (размера ошибок либо количества ошибок в выборке).

Рассмотрим вопросы оценки аудиторского риска для отчетности в целом как субъективной вероятности.

3.4.2. Качественная оценка аудиторского риска для отчетности в целом. Компоненты аудиторского риска

Вопросам оценки аудиторского риска как субъективной вероятности посвящен ряд федеральных аудиторских стандартов (№ 3 «Планирование аудита»; № 4 «Существенность в аудите»; № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»; № 16 «Аудиторская выборка»). Стандарты вводят понятия компонентов аудиторского риска: неотъемлемого риска, контрольного риска и

риска необнаружения. На уровне бухгалтерской отчетности в целом неотъемлемый риск (обозначим его R_{HT}) – это вероятность события (назовем его событием 1), заключающегося в том, что бухгалтерия организации может допустить существенную ошибку ($Q > S$) хотя бы в одной статье бухгалтерской отчетности. Контрольный риск (обозначим его R_K) – это вероятность события (назовем его событием 2), заключающегося в том, что система внутреннего контроля (СВК) организации может не выявить существенную ошибку при условии, что последняя допущена бухгалтерией. Риск необнаружения (обозначим его R_{HO}) – это вероятность события (назовем его событием 3), заключающегося в том, что аудитор не обнаружит существенную ошибку при условии, что последняя допущена бухгалтерией и не выявлена СВК. Тогда поскольку R_K – это условная вероятность события 2 в предположении, что произошло событие 1, а R_{HO} – условная вероятность события 3 в предположении, что произошли события 1 и 2, то в силу теоремы умножения вероятностей аудиторский риск (обозначим его R_A) будет равен произведению вероятности события 1 на условную вероятность события 2 и на условную вероятность события 3:

$$R_A = R_{HT} \times R_K \times R_{HO} (3.1)$$

Эту формулу и приводит федеральный стандарт. Далее стандарт рекомендует оценивать аудиторский риск путем оценки его компонентов (R_{HT} , R_K , R_{HO}). Как мы указали выше, эта оценка должна осуществляться на уровне бухгалтерской отчетности, а также на уровне сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета.

Рассмотрим оценку аудиторского риска и его компонентов на уровне бухгалтерской отчетности. Эта оценка согласно стандарту может быть либо количественной (в долях единицы либо процентах), либо качественной. Качественная оценка при этом должна исходить по крайней мере из трех градаций: низкий риск, средний риск, высокий риск.

Количественная оценка компонентов аудиторского риска, в принципе, возможна, но при этом неизбежно возникает ряд методологических проблем, в

частности, трудность перевода лингвистических характеристик параметров, определяющих уровень риска (например, «опыт и квалификация главного бухгалтера»), в количественные; необходимость специальных знаний для построения регрессионных моделей компонентов аудиторского риска и др. Вследствие этого на практике в большинстве случаев аудиторы применяют качественную оценку рисков, которая, как правило, базируется на анализе определяющих эти риски факторов.

Рассмотрим возможность качественной оценки компонентов аудиторского риска. Начнем с **неотъемлемого риска** $R_{НТ}$. И федеральные стандарты, и ряд литературных источников указывают, что неотъемлемый риск $R_{НТ}$ (вероятность события 1) обусловлен рядом факторов, представленных в табл. 3.6.

Таблица 3.6. Факторы, влияющие на неотъемлемый риск

№ п/п	Факторы	Влияние на неотъемлемый риск
1	Внешние (состояние отрасли, стабильность хозяйственного права, политическая стабильность и т. д.)	Нестабильное состояние отрасли, меняющееся законодательство увеличивают неотъемлемый риск
2	Факторы, характеризующие бизнес клиента (вид деятельности, масштаб бизнеса, финансовое положение предприятия и т. д.)	Чем рискованнее бизнес клиента (игорный бизнес рискованнее, чем производство мебели, крупные операции рискованнее, чем мелкие), тем выше неотъемлемый риск
3	Внутренние факторы (опыт и квалификация бухгалтерского персонала, его загруженность, давление со стороны руководства, организация бухгалтерской службы и документооборота и т. д.)	Низкое качество организации бухгалтерской службы и документооборота, отсутствие опыта и квалификации у бухгалтерского персонала, его загруженность увеличивают неотъемлемый риск

Анализируя факторы, представленные в табл. 3.6, аудитор может осуществить качественную оценку неотъемлемого риска для отчетности в целом. При этом обычно используют заранее заготовленные формы, которые могут быть разработаны в соответствующем внутрифирменном стандарте. Возможный пример такой формы приведен в приложении 4.

Теперь рассмотрим **контрольный риск** R_K . Для его оценки часто используют понятие надежности системы внутреннего контроля P_K ($P_K = 1 -$

R_K)

Вопросы оценки надежности системы внутреннего контроля рассмотрены в федеральном аудиторском стандарте № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности». В соответствии со стандартом система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей.

Система внутреннего контроля включает следующие элементы:

- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольная среда;
- процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля. Рассмотрим эти составляющие.

Под **информационной системой** (в том числе связанной с подготовкой бухгалтерской отчетности) следует понимать те же самые внутренние факторы, которые влияют на неотъемлемый риск (организацию работы бухгалтерии; организацию документооборота; опыт и квалификацию бухгалтерских работников и др.). Очевидно, что в хорошо организованной бухгалтерии с опытными работниками и отлаженным документооборотом всегда присутствует и надежная система внутреннего контроля. Но она зависит не

только от работников бухгалтерии, но и от руководства организации. Это обстоятельство учитывает группа факторов, объединяемых понятием контрольной среды.

Контрольная среда включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля организации, а также понимание значения такой системы для деятельности организации.

Контрольная среда является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

Контрольная среда включает следующие элементы:

- доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей с помощью распоряжений руководства, кодекса поведения, а также личного примера;

- требования руководства к профессионализму (компетентности) сотрудников, наличие в организации системы квалификационных требований;

- участие собственников в надзоре за эффективностью и работоспособностью системы внутреннего контроля организации, привлечение внимания и принятие необходимых мер в случае обнаружения серьезных недостатков этой системы;

- компетентность и стиль работы руководства, которые могут проявляться в подходе руководства к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими; в позиции руководства в отношении составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (осмотрительность при выборе принципов учета и разумный подход к подготовке оценочных показателей); в подходе руководства к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике;

- организационная структура аудируемого лица, соответствие ее характеру и масштабам его деятельности;

- наделение ответственностью и полномочиями. Этот элемент предполагает разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности и установление иерархии подотчетности сотрудников;

- кадровая политика и практика, которые подразумевают набор, адаптацию (инструктаж при приеме на работу), подготовку, обучение, продвижение по службе, вознаграждение сотрудников.

Оценка рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для аудитора важен вопрос, каким образом руководство выявляет риски, имеющие отношение к бухгалтерской отчетности, благодаря чему, например, предотвращается возможность неотражения в учете хозяйственных операций. Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- изменения в окружении аудируемого лица (макроэкономические изменения, в том числе связанные с изменениями в нормативной среде, могут привести к изменениям в конкурентном давлении и к значительным изменениям рисков);

- новый персонал (новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты);

- внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем (значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить и риски, связанные с системой внутреннего контроля);

- быстрый рост и развитие аудируемого лица (действующие средства контроля могут не справиться с возросшим объемом операций и способствовать росту риска их несоответствия новым условиям деятельности);

- новые технологии (внедрение новых технологий в производственные процессы или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля);

- новые подходы к ведению хозяйственной деятельности, новые виды товаров, работ, услуг (освоение новых видов деятельности, продукции, в отношении которых аудируемое лицо имеет небольшой опыт, может стать причиной появления новых рисков, связанных с системой внутреннего контроля);

- реорганизация аудируемого лица может сопровождаться сокращением численности персонала и изменениями в распределении обязанностей, а также в выполняемых сотрудниками контрольных функциях, которые также могут повлиять на риск, связанный с системой внутреннего контроля;

- расширение операций за рубежом (расширение объема хозяйственных операций за рубежом и открытие дочерних предприятий, филиалов, инвестиции в зарубежные предприятия влекут за собой новые и, как правило, необычные риски, которые могут оказать влияние на систему внутреннего контроля, например дополнительные или изменившиеся риски в результате осуществления операций с иностранной валютой, дополнительные или изменившиеся риски в связи с особенностями зарубежного, в том числе налогового, законодательства);

- новые принципы, стандарты, положения, инструкции в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности (принятие новых учетных принципов или их изменение может повлиять на риски, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности).

Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются. Обычно контрольные действия, которые могут иметь отношение к целям аудита, могут быть сгруппированы по следующим категориям методов и процедур:

- проверка выполнения;
- проверка наличия и состояния активов;
- разделение обязанностей. Наделение разных сотрудников полномочиями санкционирования операций (выдачи разрешения на совершение операции), регистрации операций в учете и хранения активов имеет целью уменьшить возможность совершения и утаивания ошибки или недобросовестных действий в процессе обычного выполнения персоналом своих обязанностей.

Примерами разделения обязанностей является разделение обязанностей по подготовке отчетов, их просмотру, согласованию и утверждению, а также по

утверждению и проверке документов.

Мониторинг средств контроля включает наблюдение за тем, функционируют ли они и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости, и может включать такие мероприятия, как наблюдение руководства за тем, своевременно ли подготавливаются выверки расчетов с банками, оценка внутренними аудиторами соответствия действий персонала, занимающегося продажами, политике аудируемого лица в отношении определенных условий договоров с покупателями, осуществление надзора за соответствием действий персонала политике аудируемого лица в области этики или деловой практики.

Оценив надежность информационной системы, контрольной среды и прочих составляющих, аудитор получает возможность оценить надежность системы внутреннего контроля (P_K) на уровне бухгалтерской отчетности в целом. Из оценки надежности системы внутреннего контроля вытекает оценка контрольного риска R_K ($R_K = 1 - P_K$). При качественной оценке контрольного риска (низкий, средний или высокий риск) целесообразно использование указанных выше рабочих документов, приведенных в приложении 5.

Далее рассмотрим осуществление оценки **риска необнаружения** $R_{НО}$. Из федеральных стандартов и литературных данных следует, что риск $R_{НО}$ определяется следующими факторами:

- профессионализмом и квалификацией аудитора;
- информированностью аудитора о проверяемой организации;
- видом источников аудиторских доказательств;
- объемом выборки;
- видом аудиторских процедур.

При качественной оценке (риск низкий, средний или высокий) риск необнаружения для отчетности в целом может быть оценен с помощью анализа указанных выше факторов путем использования рабочих документов, приведенных в приложении 6.

Осуществив оценку компонентов (неотъемлемого риска, контрольного

риска и риска необнаружения), аудитор далее получает возможность оценить аудиторский риск с помощью формулы (3.1).

Практика показывает, что при осуществлении описанных выше оценок перед аудитором неизбежно встают вопросы: как соотнести полученные качественные оценки факторов с качественной оценкой анализируемого риска? Как соотнести качественную оценку аудиторского риска с качественной оценкой его компонентов?

Например, аудитор оценивает неотъемлемый риск R_{HT} исходя из трех градаций (низкий, средний, высокий риск). Для осуществления этой оценки аудитор проанализировал ряд влияющих на неотъемлемый риск факторов (опыт и квалификация главного бухгалтера, его загруженность, масштаб бизнеса, сложность хозяйственных операций, стабильность нормативной базы и т. д.). Несколько факторов получили низкую оценку, несколько – среднюю, несколько – высокую. Как оценить неотъемлемый риск?

Другой пример: по оценке аудитора неотъемлемый риск – средний, контрольный риск – средний, риск необнаружения – низкий. Как оценить аудиторский риск?

Ответы на эти вопросы можно получить, осуществив качественную оценку компонентов аудиторского риска с помощью метода, основанного на теории нечетких множеств. Рассмотрим его.

3.4.3. Качественная оценка аудиторского риска с помощью метода нечетких множеств

Процедуры рассмотренных выше оценок могут быть формализованы применением метода, основанного на теории нечетких множеств. Рассмотрим возможность подобной формализации на примере оценки неотъемлемого риска R_{HT}

Полное множество значений риска R_{HT} разобьем на три подмножества:

- низкий риск;

- средний риск;
- высокий риск.

Введем понятие показателя степени риска G , принимающего значения от нуля до единицы.

Соответствующее множеству R_{HT} множество G также разобьем на три подмножества:

- низкая степень риска;
- средняя степень риска;
- высокая степень риска.

Далее построим классификацию текущего значения g показателя степени риска G , соответствующую разбиению этого множества на подмножества (табл. 3.7).

Построение указанной выше классификации осуществляется путем экспертной оценки (оценки аудитора) и в зависимости от его профессионального суждения может отличаться от варианта, предложенного в табл. 3.7.

Таблица 3.7. Классификация текущих значений показателя степени неотъемлемого риска

Интервал значений	Наименование подмножества
$0 < g \leq 0,10$	Низкая степень риска
$0,10 < g \leq 0,30$	Средняя степень риска
$0,30 < g \leq 1,0$	Высокая степень риска

Далее введем следующие обозначения: X – анализируемый фактор, определяющий значение степени риска; N – количество факторов; i – текущий номер фактора ($1 \leq i \leq N$).

Рассмотрим какой-либо фактор X (например, «опыт и квалификация главного бухгалтера»). Принадлежность элементов нечеткого множества X определенному интервалу значений g (низкой, средней или высокой степени риска) установим с помощью функции принадлежности, областью определения

которой является носитель g , а областью значений – единичный интервал $[0, 1]$. В теории нечетких множеств обычно используют трапециевидные или треугольные функции принадлежности. В нашем случае целесообразно применение прямоугольных функций принадлежности, представленных на рис. 3.8, где λ_{ij} – уровень принадлежности фактора X_i нечеткому подмножеству множества G (низкой, средней или высокой степени риска), j – номер подмножества ($j = 1, 2, 3$).

Далее введем понятие коэффициента значимости каждого фактора, обозначив его r_i .

Путем экспертной оценки (т. е. на основании профессионального суждения аудитора) определим, равнозначны или неравнозначны выбранные нами факторы.

Если факторы равнозначны, то коэффициенты значимости равны друг другу и могут быть определены из следующего выражения:

$$r_i = \frac{1}{N}. \quad (3.2)$$

Если факторы неравнозначны, то их следует путем экспертных оценок проранжировать в порядке убывания их влияния. Тогда коэффициенты значимости факторов могут быть определены по правилу Фишберна:

$$r_i = \frac{r'_i}{\sum_{i=1}^N r'_i}, \quad (3.3)$$

$$\text{где } r'_i = \frac{2 \times (N - i + 1)}{(N - 1) \times N}. \quad (3.4)$$

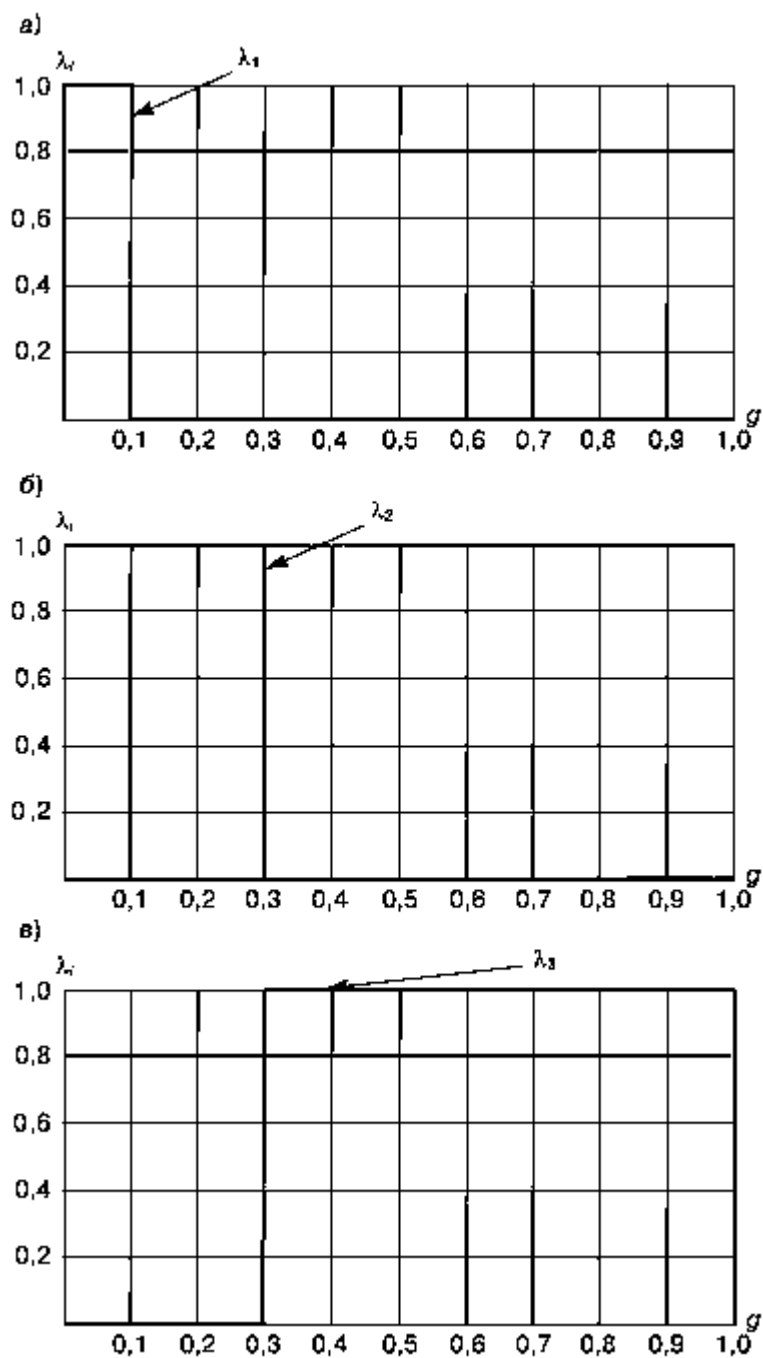


Рис. 3.8. Функции принадлежности фактора X : a – низкому риску; $б$ – среднему риску; $в$ – высокому риску

Затем для каждого фактора X_i определяем λ_{ij} – уровень принадлежности фактора интервалу значений g (низкой, средней или высокой степени риска). Текущее значение $\lambda_{ij} = 1$, если согласно профессиональному суждению аудитора X_i принадлежит данному интервалу, и $\lambda_{ij} = 0$ в противном случае.

Далее определяем значение показателя степени риска g исходя из

полученных текущих значений λ_{ij} и коэффициентов значимости факторов r_i :

$$g = \sum_{j=1}^3 g_j \sum_{i=1}^N r_i \lambda_{ij}, \quad (3.5)$$

где g_j – центральные значения показателя степени риска для каждого интервала:

$$g_1 = 0,05; g_2 = 0,20; g_3 = 0,65.$$

Полученное из формулы (3.5) значение показателя степени риска g определяет подмножество РНТ (низкий, средний или высокий риск).

Рассмотрим применение данного метода на конкретном примере.

Пример. Аудитор выделил пять факторов, определяющих, по его мнению, неотъемлемый риск, и проранжировал их в порядке убывания влияния:

Обозначение фактора	Наименование фактора
X_1	Опыт и квалификация главного бухгалтера
X_2	Загруженность главного бухгалтера
X_3	Организация документооборота
X_4	Стабильность нормативной базы
X_5	Сложность хозяйственных операций

Коэффициенты значимости факторов определены аудитором по формулам (3.3) и (3.4):

Обозначение коэффициента значимости	Значение коэффициента значимости
r_1	0,33
r_2	0,27
r_3	0,20
r_4	0,13
r_5	0,07

Результаты аудиторских процедур опроса, наблюдения, просмотра документов показали, что фактор X_1 соответствует низкому риску (опытный главный бухгалтер); X_2 – высокому (главный бухгалтер перегружен); X_3 – среднему (документооборот организован на среднем уровне);

X_4 – высокому (нормативная база нестабильна); X_5 – высокому (наличие

сложных операций).

Исходя из полученных результатов аудитор определил уровни принадлежности факторов:

Фактор X_i	Уровень принадлежности фактора λ_{ig}		
	низкому риску λ_{in}	среднему риску λ_{ia}	высокому риску λ_{ih}
X_1	1	0	0
X_2	0	0	1
X_3	0	1	0
X_4	0	0	1
X_5	0	0	1

Искомое значение показателя степени риска определяется по формуле (3.5):

$$g = \sum_{j=1}^3 g_j \sum_{i=1}^N r_i \lambda_{ig} = 0,05(0,33 \times 1 + 0,27 \times 0 + 0,20 \times 0 + 0,13 \times 0 + 0,07 \times 0) + 0,20(0,33 \times 0 + 0,27 \times 0 + 0,20 \times 1 + 0,13 \times 0 + 0,07 \times 0) + 0,65(0,33 \times 0 + 0,27 \times 1 + 0,20 \times 0 + 0,13 \times 1 + 0,07 \times 1) = 0,36.$$

По классификации текущих значений показателя степени риска (табл. 3.7) получаем значение R_{HT} : неотъемлемый риск – высокий.

Аналогичным образом может быть осуществлена качественная оценка контрольного риска R_K и риска необнаружения R_{HO} на уровне отчетности в целом.

Получив качественные оценки неотъемлемого, контрольного рисков и риска необнаружения, далее можно осуществить качественную оценку аудиторского риска, используя при этом полученные значения показателей степени риска g для рисков R_{HT} , R_K , R_{HO} и формулу (3.1), связывающую аудиторский риск R_A с его компонентами. Для этого построим классификацию текущих значений показателя степени аудиторского риска, соответствующую разбиению R_A на три подмножества (низкий, средний, высокий риск). Указанная классификация представлена в табл. 3.8.

Таблица 3.8. Классификация показателя степени аудиторского риска

Интервал значений	Наименование подмножества
$0 < g \leq 0,10$	Низкий риск
$0,10 < g \leq 0,30$	Средний риск
$0,30 < g \leq 1,0$	Высокий риск

Пример. Из качественной оценки компонентов аудиторского риска (R_{HT} , R_K , R_{HO}) получены численные значения их показателей: 0,36; 0,70; 0,45 соответственно. Тогда показатель степени аудиторского риска составит $g = 0,36 \times 0,70 \times 0,45 = 0,11$. Из табл. 3.8 получаем: аудиторский риск – средний.

С помощью этого метода может быть решена и обратная задача: оценка риска необнаружения, требуемого для обеспечения принятой оценки аудиторского риска. В этом случае формулу (3.1) следует преобразовать к виду:

$$R_{HO} = \frac{R_A}{R_{HT} \times R_K}.$$

Тогда требуемое значение показателя степени риска R_{HO} будет равно среднему значению показателя степени риска R_A , деленному на произведение показателей степени рисков R_{HT} и R_K .

Пример. Аудитор установил приемлемую оценку аудиторского риска: низкий риск. Из табл. 3.8 получаем среднее значение показателя для низкого риска: $g = 0,05$. В процессе качественной оценки неотъемлемого и контрольного рисков получены численные значения их показателей: 0,40 и 0,50 соответственно. Тогда показатель степени риска необнаружения составит $g = 0,05 : (0,40 \times 0,50) = 0,25$. Из табл. 3.7 получаем: риск необнаружения может быть средним.

3.4.4. Количественная оценка аудиторского риска для отчетности в целом

Количественная оценка аудиторского риска и его компонентов как субъективных вероятностей может быть осуществлена путем построения их регрессионных зависимостей от определяющих факторов.

В работе [15] отмечено, что компоненты аудиторского риска (неотъемлемый риск R_{HT} , контрольный риск R_K , риск необнаружения R_{HO}) могут быть аппроксимированы линейными полиномиальными моделями вида:

$$R = a_0 + \sum_{i=1}^N a_i \times x_i, \quad (3.6)$$

где a_0 , a_i – коэффициенты модели, x_i – определяющие факторы, N – количество факторов. Поскольку федеральные аудиторские стандарты № 3 «Планирование аудита» и № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» устанавливают, что риск оценивается аудитором, осуществляющим проверку, то целесообразно искать решение не на пути построения моделей для всеобщего употребления, а на пути разработки доступной и рациональной методики, позволяющей осуществлять построение упомянутых моделей любой аудиторской организацией.

Достаточно обоснованной и вместе с тем надежной и простой представляется методика, основанная на теории планирования эксперимента. Подобная методика состоит из следующих этапов:

- а) устанавливается набор факторов x , влияющих на функцию отклика R ;
- б) принимаются приемлемые значения максимального и минимального рисков (например, для неотъемлемого риска R_{HT} принимаются значения $R_{HTmin} = 25\%$, $R_{HTmax} = 75\%$);
- в) принимаются приемлемые численные значения факторов, соответствующих их максимуму и минимуму (например, фактор – масштаб бизнеса, приняты значения $x_{min} = 1$ при годовом обороте менее 50 млн руб., $x_{max} = 5$ при годовом обороте более 500 млн руб.);

г) экспертным путем (т. е. на основании профессионального суждения аудитора) оценивается изменение функции отклика R при варьировании каждого фактора от $x_{\min}$ до $x_{\max}$;

д) с помощью метода наименьших квадратов (МНК) определяются коэффициенты линейной модели для функций отклика (рисков R_{HT} , R_K , R_{HO}).

Пример применения подобной методики для построения уравнений регрессии, позволяющих осуществить количественную оценку компонентов аудиторского риска, приведен в [15].

Количественная оценка аудиторского риска R_A при этом осуществляется с помощью формулы (3.1).

Итак, мы рассмотрели вопросы качественной и количественной оценки аудиторского риска как субъективной вероятности на уровне отчетности в целом.

Оценка аудиторского риска и его компонентов на уровне сальдо и оборотов по счетам (т. е. на уровне анализируемых аудитором генеральных совокупностей элементов) зависит от вида аудиторской процедуры, от объема выбираемой для проверки совокупности элементов (объема выборки). Поэтому методы подобных оценок мы рассмотрим позднее, после рассмотрения видов аудиторских процедур.

3.5. Связь уровня существенности с аудиторским риском

Выше (см. параграф 3.4) мы определили аудиторский риск как вероятность события, заключающегося в том, что в бухгалтерской отчетности может оказаться существенная ошибка ($Q > S$), и при ее наличии аудитор составит заключение, исходящее из того, что ожидаемая ошибка незначительна ($K < S$).

Из определения следует, что уровень существенности S должен каким-то образом влиять на аудиторский риск (точнее, на его компоненты). Влияние уровня существенности на аудиторский риск отмечает и федеральный

аудиторский стандарт № 4 «Существенность в аудите», который указывает, что аудитор может снижать уровень существенности «в целях уменьшения вероятности необнаружения искажений» (т. е. в целях уменьшения риска необнаружения – п. 10 стандарта).

Проанализируем, как зависит от уровня существенности риск необнаружения $R_{\text{но}}$. Вспомним, что риск необнаружения – это вероятность события, заключающегося в том, что аудитор не обнаружит существенные искажения (искажения, превышающие уровень существенности) в бухгалтерской отчетности. Пусть S – уровень существенности, установленный аудитором, Q – действительная ошибка, содержащаяся в бухгалтерской отчетности ($Q > S$). Пусть K – ожидаемая ошибка, определенная аудитором. Тогда риск необнаружения $R_{\text{но}}$ – вероятность того, что величина K будет удовлетворять неравенству $0 < K < S$ (при $Q > S$).

Введем понятие ошибки аудитора X , где $X = Q - K$.

Тогда риск необнаружения $R_{\text{но}}$ будет являться вероятностью события, заключающегося в том, что случайная величина X будет удовлетворять неравенству $Q - S < X < Q$.

Предположим, что случайная величина X распределена равномерно, т. е. имеет равную вероятность попасть в любую точку диапазона $Q - S \div Q$. Тогда вероятность выполнения неравенства $Q - S < X < Q$ будет равна отношению:

$$R_{\text{но}} = \frac{S}{Q},$$

или

$$R_{\text{но}} = B \times s, \quad (3.7)$$

где B – коэффициент пропорциональности, s – уровень существенности (в долях единицы).

Из приведенного отношения следует, что уменьшение s вызывает пропорциональное уменьшение риска необнаружения $R_{\text{но}}$, на что и указывает федеральный аудиторский стандарт № 4 в п. 10.

Итак, риск необнаружения с уменьшением уровня существенности снижается. Но уровень существенности оказывает влияние и на другие компоненты аудиторского риска – неотъемлемый риск R_{HT} и контрольный риск R_K . Каково же это влияние?

Международный стандарт № 315 вводит понятие «риск существенных искажений» (обозначим его $R_{СИ}$), равный произведению неотъемлемого и контрольного рисков: $R = R_{HT} \times R_K$. В отличие от $R_{НО}$ риск R_K связан с уровнем существенности обратной зависимостью: с уменьшением уровня существенности риск $R_{СИ}$ возрастает. Это объясняется нормальностью распределения размера бухгалтерских ошибок в бухгалтерской информации: чем меньше размер ошибок, тем чаще они встречаются. Вследствие этого при уменьшении уровня существенности все большее количество ошибок переходит в разряд существенных, из-за чего и возрастает вероятность их появления в бухгалтерской отчетности.

В литературе [15] приведены результаты экспериментального исследования, которые позволяют утверждать, что размер ошибок в бухгалтерской отчетности имеет показательное распределение, в силу чего риск существенного искажения и уровень существенности связаны зависимостью:

$$R_{СИ} = e^{-\lambda \times s}, \quad (3.8)$$

где λ – параметр распределения, s – уровень существенности (в долях единицы).

Рассмотрим возможность практического применения зависимостей 3.7 и 3.8 на практическом примере.

Пример. Уровень существенности установлен аудитором в размере $s = 0,05$ (5%). Оценка компонентов аудиторского риска при этом показала следующее: неотъемлемый риск $R_{HT} = 70\%$, контрольный риск $R_K = 80\%$, риск необнаружения $R_{НО} = 25\%$. Тогда риск существенного искажения:

$$R_{\text{СИ}} = R_{\text{НТ}} \times R_{\text{К}} = 0,7 \times 0,8 = 0,56.$$

Аудиторский риск:

$$R_{\text{А}} = R_{\text{СИ}} \times R_{\text{НО}} = 0,56 \times 0,25 = 0,14.$$

Аудитор считал полученное значение аудиторского риска неприемлемо высоким и решил снизить его уменьшением уровня существенности до $s = 1\%$.

Постоянные в уравнениях 3.7 и 3.8:

$$B = \frac{R_{\text{НО}}}{s} = \frac{0,25}{0,05} = 5;$$

$$\lambda = -\frac{\ln R_{\text{СИ}}}{s} = -\frac{\ln 0,56}{0,05} = 11,58.$$

Значения рисков при уровне существенности, уменьшенном до 1%:

$$R_{\text{СИ}} = e^{-\lambda \times s} = e^{-11,58 \times 0,01} = 0,89;$$

$$R_{\text{НО}} = B \times s = 5 \times 0,01 = 0,05;$$

$$R_{\text{А}} = R_{\text{СИ}} \times R_{\text{НО}} = 0,89 \times 0,05 = 0,045.$$

Аудиторский риск в размере 4,5% аудитор считал вполне приемлемым.

3.6. Виды аудиторских процедур

От вида аудиторских процедур, как мы уяснили из параграфа 3.4, зависит риск необнаружения. В связи с этим необходимо изучить вопрос, какие бывают процедуры и как они могут влиять на риск необнаружения.

Вспомним (см. параграф 1.6), что аудитор формирует свое мнение, исходя из *аудиторских доказательств* – информации, полученной им разными способами из разных источников. Например, выявленная аудитором справка бухгалтерии с расчетом, содержащим арифметическую ошибку, – это аудиторское доказательство, письменное разъяснение руководства проверяемого предприятия – это аудиторское доказательство.

Способы получения аудиторских доказательств (способы получения

информации) – это и есть *аудиторские процедуры*.

Способы получения информации, как и ее источники, различны. В соответствии с этим многообразны и аудиторские процедуры.

Обширный перечень их приведен в федеральном стандарте № 5 «Аудиторские доказательства» (инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры). Но, во-первых, определения, использованные в указанном перечне, весьма укрупнены, что затрудняет их практическое использование (в инспектирование попадает целый ряд различных процедур от инвентаризации до просмотра документов); во-вторых, ряд практически используемых процедур (например, таких, как осмотр, составление альтернативного баланса) вообще не вошел в перечень; в-третьих, интерес представляет не только приведенная классификация процедур (по их содержанию), но и другие классификации (по источникам информации, по объему и т. д.).

В связи с этим приведем ряд классификаций процедур, которые в дальнейшем помогут проанализировать указанное влияние параметров процедуры на риск необнаружения.

Предлагаемые классификации аудиторских процедур представлены на рис. 3.9-3.12. Рассмотрим их.

По источнику информации (рис. 3.9) аудиторские процедуры можно подразделить на процедуры, исходная информация для которых получена из:

- внутренних источников;
- внешних источников;
- смешанных источников.



Рис. 3.9. Классификация аудиторских процедур по источнику информации

Внутренние источники – это документы, составленные проверяемым экономическим субъектом; письменные и устные разъяснения, представленные руководством и работниками проверяемого субъекта.

Внешние источники – это документы (ответы на запросы, разъяснения и т. д.), составленные третьей стороной, а также составленные аудитором (например, акт о проведенной аудитором инвентаризации).

Смешанные источники – это документы, составленные проверяемым экономическим субъектом, письменные и устные разъяснения его руководства и работников, имеющие письменное подтверждение третьей стороны.

Практика показывает (и федеральный аудиторский стандарт № 5 «Аудиторские доказательства» констатирует это), что в этом случае изменение риска необнаружения R_{HO} подчиняется следующей закономерности:

$$R_{HO1} > R_{HO2} > R_{HO3},$$

где R_{HO1} – риск при применении процедур, использующих внутренние источники информации; R_{HO2} – то же для процедур, использующих внешние источники информации; R_{HO3} – то же для процедур, использующих смешанные источники информации.

При представлении разъяснений руководством и работниками проверяемого предприятия риск R_{HO} в случае устных разъяснений больше, чем в случае письменных.

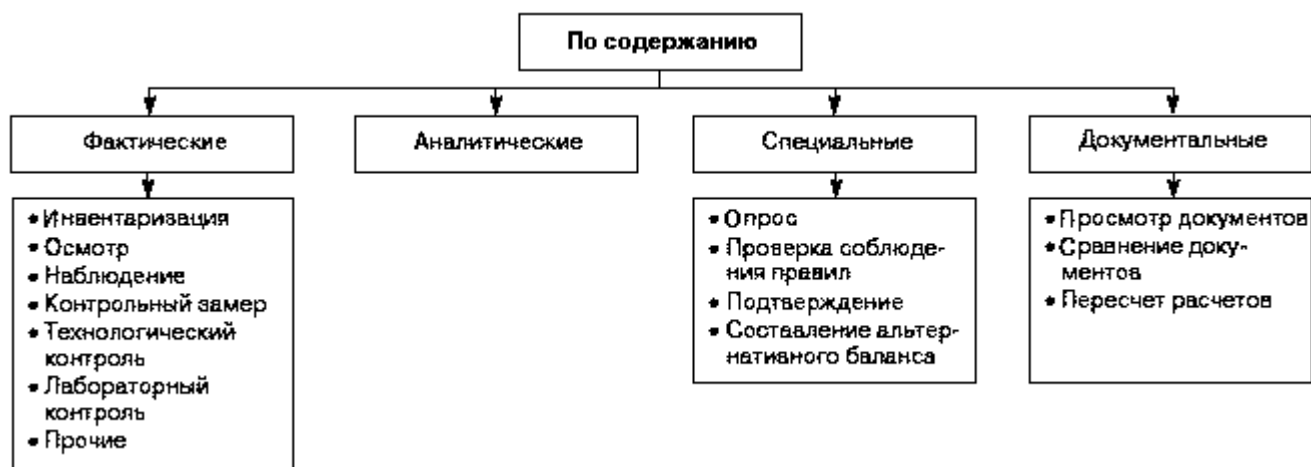


Рис. 3.10. Классификация аудиторских процедур по содержанию

По содержанию (рис. 3.10) аудиторские процедуры можно разделить на четыре основные группы:

- фактические (в литературе их иногда называют «органолептическими процедурами», в ходе которых аудитор реально наблюдает, осязает проверяемые материальные объемы);

- аналитические;
- специальные;
- документальные.

Фактические процедуры – это способы получения аудиторских доказательств, состоящие в проверках фактического наличия и состояния активов, фактического выполнения хозяйственных операций, достижения ими установленных результатов. Объектами фактических процедур могут быть деньги в кассе, товары и материалы на складе, незавершенное производство в цехах, объем выполненных работ и т. д.

Фактические процедуры, в свою очередь, по содержанию можно подразделить на следующие:

- инвентаризация;
- осмотр (обследование);
- наблюдение;
- контрольные замеры;
- технологический контроль;
- лабораторный контроль;
- прочие.

Инвентаризация, т. е. проверка фактического наличия и состояния активов организации путем пересчета, взвешивания, измерения и т. д., является важнейшей и наиболее широко применяемой фактической процедурой. Методические основы и порядок проведения инвентаризаций подробно изложен, например, в [6].

Осмотр (обследование) является, наверное, самой простой, хотя и

достаточно эффективной фактической процедурой. Даже простой осмотр помещений проверяемого экономического субъекта может дать в руки аудитора немало аудиторских доказательств. Например, при проверке малого предприятия, занимающегося производством мебели, аудитор, осматривая помещения, обнаружил в одном из них большое количество готовой продукции. Вместе с тем дебетовое сальдо на счете 40 на момент проверки отсутствовало. В результате этого была выявлена несвоевременность оприходования бухгалтерией предприятия готовой продукции.

Наблюдение как фактическая процедура может осуществляться за технологическим процессом изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг и т. д. Осуществляя наблюдение, аудитор может выявить, например, несоответствие между фактическими операциями и их отражением в учете.

Контрольные замеры чаще всего проводятся с целью проверки соответствия выполненным объемам работ отраженным в учете. Например, при проверке отнесения на себестоимость затрат по ремонту помещений аудитор произвел контрольный замер оштукатуренных и окрашенных площадей стен. В результате этого было выявлено несоответствие между фактически отремонтированной площадью и площадью, отраженной в смете и акте.⁶

Технологический контроль предполагает осуществление контрольных операций для сравнения их результатов с данными учета. Так, при проверке списания материалов на предприятии, производящем чехлы для автомобилей, аудитор привлек эксперта, который произвел контрольный раскрой ткани. В результате этого было выявлено завышение установленных предприятием норм расхода ткани на единицу готовой продукции.

Лабораторный контроль может производиться, например, для проверки

⁶ Еще один очень хороший пример подобной процедуры приведен в [10]. Проверяемое предприятие выпускало газету, публиковавшую рекламные объявления исходя из установленного тарифа в рублях за 1 см² рекламной площади. Для проверки полноты отражения выручки от реализации рекламных услуг аудиторы линейкой померили рекламную площадь выбранных номеров газеты, после чего сопоставили полученную сумму с учетными данными. В результате этого оказалось, что не вся выручка от рекламных услуг отражена в учете.

соответствия свойств материалов (товарного продукта) установленным. Например, аудитор производит отбор пробы бензина, реализуемого на АЗС, и организует лабораторный контроль его октанового числа. В результате этого может быть проверено соответствие марки бензина его установленной продажной цене.

Аналитические процедуры – это способы получения аудиторских доказательств, состоящие в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями проверяемого предприятия. Их применение основано на причинно-следственной связи между анализируемыми показателями. Например, кредитовый оборот по счету 70, как правило, должен соотноситься с кредитовым оборотом по счету 69; изменение амортизационных отчислений должно быть связано с изменением стоимости основных средств; финансовые показатели предприятия за отчетный год и предыдущие годы, как правило, не должны иметь значительных расхождений и т. д. Если же подобные расхождения имеют место, то в их основе, весьма вероятно, могут лежать ошибки бухгалтерии.

Таким образом, основная задача аналитических процедур, с которой они успешно справляются, – это выявление учетных областей с повышенным неотъемлемым риском, иными словами, областей, в которых сосредоточены «ключевые» документы, т. е. документы, вероятность ошибок в которых очень высока. Благодаря этому в ходе дальнейшей проверки с использованием документальных процедур может быть применен соответствующий выборочный метод (метод «ключевых» документов). С применением этого выборочного метода сокращается продолжительность проверки и снижается риск необнаружения (так как «ключевые» документы подвергаются наиболее тщательной проверке).

Практика и литературные источники указывают, что в большинстве случаев учетные области с повышенным неотъемлемым риском могут проявлять себя следующим образом:

- резкие изменения статей бухгалтерской отчетности (например, резкое

падение или увеличение по сравнению с прошедшим периодом выручки, балансовой прибыли, рентабельности, незавершенного производства и т. д.);

- нехарактерные соотношения между оборотами и сальдо на отдельных счетах (например, значительное кредитовое сальдо на счете 60 без соответствующего дебетового сальдо на счете 19 и др.);

- наличие нехарактерных сальдо на некоторых счетах (например, отсутствие дебетового сальдо на счете 20 – незавершенного производства при позаказном методе калькулирования себестоимости);

- наличие в учете нехарактерных, нетиповых корреспонденций счетов (например, на одном предприятии бухгалтер выдачу зарплаты продукцией отражал проводкой Д 70 – К 43, что послужило для аудиторов сигналом о возможном занижении реализации);

- резкое отличие статей бухгалтерской отчетности или относительных коэффициентов от плановых, нормативных, среднеотраслевых показателей (например, рентабельность на аналогичных предприятиях – 15%, а на проверяемом – 2%).

В соответствии с этим аналитические процедуры по своему содержанию могут быть следующими:

- сравнение статей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов с плановыми, нормативными, среднеотраслевыми показателями, а также данными, содержащимися в небухгалтерской отчетности;

- сравнение статей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов с аналогичными данными предыдущих периодов;

- анализ соотношений одних статей отчетности (или оборотов по счетам) с другими статьями (или оборотами);

- анализ нехарактерных сальдо по счетам;

- анализ необычных, нетиповых корреспонденций счетов;

- прочие виды аналитических процедур.

Рекомендуемый перечень аналитических процедур приведен также в

федеральном стандарте № 20 «Аналитические процедуры». безусловно, ни один перечень аналитических процедур не может считаться исчерпывающим. Аудитор вправе выбирать в качестве аналитических процедур любые известные методы экономического анализа.

Как мы отметили ранее, основная задача аналитических процедур – это выявление учетных областей с повышенным неотъемлемым риском R_{HT} . Но роль аналитических процедур только этим не исчерпывается. Аналитические процедуры могут применяться также для оценки финансового состояния проверяемого экономического субъекта, оценки неотъемлемого риска и контрольного риска и т. д.

Кроме того, наряду с фактическими и документальными аналитические процедуры могут применяться для выявления ошибок, особенно при проверках совокупностей, риск появления ошибок в которых R_{HT} невысок.

Пример. Аудитор проверяет предприятие в течение ряда лет. Из года в год статьи бухгалтерской отчетности предприятия (в том числе выручка, себестоимость, балансовая прибыль) меняются незначительно. В прошлом году аудитор тщательно проверил состав затрат, относимых на себестоимость продукции, в том числе расходы по списанию ГСМ на служебный автотранспорт, удельный вес которых в себестоимости прошлого года составил 7%. Аудитор определил удельный вес расходов на ГСМ в себестоимости проверяемого года и получил 6,5%. Поскольку в результате применения аналитической процедуры (сравнения удельных весов показателей) аудитор не обнаружил резких колебаний, то он предположил, что списание ГСМ существенных ошибок не содержит, и далее его можно не проверять. Тем самым были значительно сокращены объем работ и длительность проверки.

Применение аналитических процедур – отчасти творческая работа и трудно поддается формализации. Но некоторая сложность аналитических процедур окупается их эффективностью. Как отмечено в [10], результаты

зарубежных исследований показывают, что с помощью аналитических процедур выявляется более трети всех выявленных ошибок.

Специальные процедуры – это способы получения аудиторских доказательств непосредственно от работников проверяемого экономического субъекта либо из внешних источников.

По содержанию специальные процедуры могут быть следующими:

- опрос;
- проверка соблюдения установленных на проверяемом предприятии правил;
- подтверждение;
- составление альтернативного баланса.

Опрос работников проверяемого субъекта (в том числе руководства) может проводиться в письменной или устной форме. Устные разъяснения работников федеральный стандарт № 5 «Аудиторские доказательства» рекомендует записывать в виде протокола или конспекта, в котором следует указывать данные аудитора, проводившего опрос, и данные лица, давшего разъяснение. При обращении аудитора к руководству за получением разъяснений следует ориентироваться на рекомендации федерального стандарта № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица».

Необходимо отметить, что процедура опроса может применяться с различными целями: с целью оценки надежности системы внутреннего контроля (оценки контрольного риска R_K), с целью выявления областей учета с высоким риском появления ошибок и нарушений (R_{HT}). Формы опроса при этом могут быть различными, например неформальная беседа с работником бухгалтерии за чашкой чая тоже может являться формой опроса. Причем зачастую результаты подобного общения бывают весьма эффективными: во время доверительной беседы аудитор может выяснить, какие вопросы учета и налогообложения беспокоят бухгалтера, в каких вопросах он чувствует себя неуверенно и т. д. Если же аудитор проводит плановый опрос, то целесообразно заранее подготовить удобный для заполнения типовой вопросник, что, с одной

стороны, позволяет сразу получить результаты опроса в требуемой форме, с другой стороны – сокращает время проведения опроса.

Проверка соблюдения установленных правил заключается в наблюдении⁷ аудитором за выполнением таких правил: правил документооборота в организации, правил отражения хозяйственных операций в учете и т. д. Эта процедура наряду с опросом позволяет оценивать контрольный риск, выявлять области с повышенным неотъемлемым риском.

Шпример, в ходе проверки аудитор, наблюдая за тем, как бухгалтер отражает в регистре хозяйственную операцию, обратил внимание на то, что первичный документ по этой операции отсутствует. Н вопрос аудитора (это уже процедура опроса) бухгалтер пояснил, что по данной операции это давно сложившаяся практика. Работники предприятия устно сообщают ему данные, а первичные документы приносят позднее. Аудитор подверг сплошной проверке первичные документы по операции, о которой шла речь, и обнаружил отсутствие некоторых из них – их забыли донести.

Подтверждение – одна из широко распространенных процедур в практике западных аудиторских фирм. В России такая практика пока не нашла широкого распространения. Подтверждение состоит в получении от третьих лиц аудиторских доказательств в отношении сальдо взаиморасчетов, дебиторской задолженности, обязательств кредиторов, остатка денежных средств на счетах в банках. Практика зарубежных аудиторских фирм показывает, что подтверждение из внешних источников более достоверно, чем доказательства, полученные из внутренних источников – из документов проверяемого субъекта или разъяснений его работников. Поэтому процедуру подтверждения применяют в том случае, когда необходимо снизить риск необнаружения R. Данная процедура имеет свою специфику, поскольку запрашиваемая информация является коммерческой тайной, вследствие чего контрагенты

⁷ Может возникнуть вопрос, почему мы не отнесли эту процедуру к фактическим. Следует отметить, что фактическая процедура наблюдения предполагает несколько иное – наблюдение, осуществляемые аудитором за выполнением производственного процесса изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг. Здесь же аудитор наблюдает не за порядком выполнения хозяйственных операций, а за порядком их отражения.

проверяемого предприятия на запрос неизвестного им лица, скорее всего, не отреагируют. В силу этого аудитору следует направлять запросы от имени проверяемого предприятия. В [10] приведены типовые формы подобных запросов предприятиям-контрагентам и кредитным организациям.

Составление альтернативного баланса применяется для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг. Альтернативный баланс составляется из израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу готовой продукции и фактического выхода продукции. Баланс материалов и выхода продукции позволяет выявить ошибки и нарушения в расходовании материалов, выходе продукции и тем самым повысить достоверность определения финансового результата (т. е. снизить риск $R_{НС}$).

Документальные процедуры – это способы получения аудиторских доказательств, состоящие в проверках документов (первичных, учетных регистров, деклараций, бухгалтерской отчетности, системных). Очевидно, что проверка документов, которые составляют первооснову учетного процесса, является наиболее широко применяемой аудиторской процедурой. Это особенно характерно для российских условий, поскольку отличительной чертой российского бухгалтерского учета является обязательность первичных документов для оформления любой хозяйственной операции.

Документальные процедуры используются прежде всего для выявления ошибок и нарушений в учете и в осуществлении хозяйственных операций, используются также для оценки надежности внутреннего контроля (оценки контрольного риска R_K).

По содержанию документальные процедуры можно подразделить на:

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

Пересчет выполняется с целью выявления арифметических ошибок в

расчетах бухгалтерии. Пересчет выделен в процедуру, отдельную от просмотра документов, поскольку предполагает отдельные действия аудитора, которые не совершаются в ходе просмотра, – осуществление аудитором независимых расчетов для сравнения результатов с расчетами бухгалтерии. Пересчету могут быть подвергнуты такие расчеты бухгалтерии, как, например, расчет реализованного торгового наложения, расчет коэффициентов и т. д. Как правило, пересчет выполняется на выборочной основе.

Сравнение документов – процедура, заключающаяся либо в сопоставлении различных вариантов (копий) одного и того же документа, находящихся в разных подразделениях проверяемой организации (иногда – в проверяемой организации и у третьего лица), либо в сопоставлении различных документов, в которых отражены различные аспекты одной и той же операции (или отражены различные операции, определенным образом связанные между собой).

В первом случае процедура сравнения обычно называется *встречной* проверкой документов, во втором – *взаимной* проверкой.

Сравнение документов – исключительно эффективная процедура, позволяющая обнаружить нарушения, выявить реальность отраженных в учете хозяйственных операций (что обусловлено требованиями критериев возникновения и существования). Как правило, сравнение документов осуществляется выборочно.

В качестве примера встречной проверки может быть приведена следующая ситуация. При проверке крупной базы, торгующей строительными материалами, аудиторы выбрали за определенный период экземпляры накладных, остающихся у кладовщиков, и экземпляры накладных, остающихся в охране при выходе (выезде) с базы. Встречная проверка экземпляров накладных показала расхождение в количестве стройматериалов, отпущенных кладовщиками и вывезенных с базы, что позволило руководству выявить слабые места в организации внутреннего контроля на предприятии.

В другом случае взаимная проверка позволила выявить фиктивность хозяйственных операций, отнесенных на издержки обращения. Проверая

торговое предприятие, аудиторы сравнили так называемые «бегунки» – отрывные талоны путевых листов, полученные от транспортного предприятия, вывозившего товары со склада, – с накладными на отпуск товара. В результате этого выяснилось, что по документам транспортная фирма вывозила товар в тот период, когда отсутствовал отпуск товара по накладным.

Просмотр документов – самая распространенная аудиторская процедура (но, как видим, далеко не единственная). Ошибки выявляются чаще всего именно в ходе просмотра документов, хотя процедура просмотра применяется и для оценки контрольного риска. Просмотр может осуществляться сплошным образом или выборочно. По направленности просмотр может быть двух видов:

- сканирование (просмотр документов одного уровня);
- прослеживание (просмотр документов, относящихся к интересующей аудитора операции в направлении: первичный документ – регистр учета – бухгалтерская отчетность, или наоборот).

Аудиторы применяют обе процедуры: и сканирование, и прослеживание. Обычно если у аудитора отсутствует информация о наличии областей учета с повышенным риском R_{HT} , он применяет процедуру сканирования – просматривает сплошным образом или выборочно все документы, входящие в проверяемую совокупность. Обнаружив документ, содержащий ошибку либо вызывающий сомнение, аудитор далее проверяет отраженную в нем операцию, применяя процедуру прослеживания.

Но более эффективным является сочетание процедуры прослеживания не со сканированием, а с другими процедурами, позволяющими выявлять «ключевые по риску» документы с меньшими затратами труда и времени (аналитическими процедурами, опросом и др.). Тогда, применив аналитическую процедуру (например, выявление нетиповых корреспонденций счетов), аудитор далее прослеживает операции, отраженные этими проводками.

В ходе просмотра документов (сканировании или прослеживании) аудитор проверяет каждый документ, исходя из возможных ошибок, которые он может содержать (см. табл. 3.1). С этой точки зрения каждый документ должен быть

проверен по форме и по содержанию. Форма документа должна соответствовать требованиям, установленным Законом РФ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н), альбомом унифицированных форм первичной учетной документации. Содержание документа должно обеспечивать отсутствие арифметических, хронологических ошибок в отражении операций и т. д. (см. табл. 3.1).

Влияние вида процедуры на риск необнаружения можно оценить, используя следующие положения федерального стандарта № 5 «Аудиторские доказательства»: «аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица», «аудиторские доказательства более надежны, если они получены из различных источников» и «аудиторские доказательства в письменной форме более надежны, чем в устной». Исходя из этого риск необнаружения фактических процедур ниже, чем документальных, и документальных – ниже, чем аналитических. Риск необнаружения снижается при применении аудитором наряду с документальными процедурами таких специальных процедур, как составление альтернативного баланса или перерасчет аудитором расчетов бухгалтерии, и повышается при применении аудитором в качестве процедуры по существу такой процедуры, как опрос. Риск необнаружения документальной процедуры сравнения документов (взаимная проверка) ниже, чем документальной процедуры просмотра документов.

Рассмотрим классификацию процедур **по интерпретации результатов** (рис. 3.11). Аудиторские процедуры могут использоваться для разных целей, в основном для установления надежности системы внутреннего контроля (оценки контрольного риска R_K) и для выявления ошибок (либо выявления областей учета, в которых ошибки наиболее вероятны). В соответствии с этим аудиторские процедуры могут быть разделены на две большие группы: процедуры на соответствие и процедуры по существу.



Рис. 3.11. Классификация аудиторских процедур по интерпретации результатов

Процедуры на соответствие имеют целью проверку соответствия содержащейся в документах информации установленным правилам, требованиям, нормативам. Именно процедуры на соответствие и применяются для выявления надежности системы внутреннего контроля.

Пример. Аудитор просматривает генеральную совокупность (кассовые ордера) с целью проверки наличия в них обязательных подписей. Это проверка на соответствие.

Процедуры по существу имеют целью выявление в учетных документах ошибочных сумм, которые могут оказаться существенными.

Следует понимать, что одна и та же процедура в зависимости от цели ее применения может быть и процедурой на соответствие, и процедурой по существу. Все зависит от того, как будут интерпретироваться результаты процедуры аудитором.

Пример. Аудитор сплошным образом или выборочно проверяет счета-фактуры на предмет наличия в них обязательных реквизитов. Если его цель – установить надежность системы внутреннего контроля, то это документальная процедура (просмотр) на соответствие. Если его цель – выявить суммы НДС, необоснованно предъявленные бюджету, то это документальная процедура по существу.

Аналитические процедуры по своей природе являются процедурами по

существу. Фактические процедуры чаще бывают процедурами по существу, но могут быть и процедурами на соответствие. Специальные и документальные процедуры могут быть процедурами как на соответствие, так и по существу в зависимости от целей, которые они преследуют.

И в заключение рассмотрим классификацию процедур **по объему проверяемых элементов** (рис. 3.12).

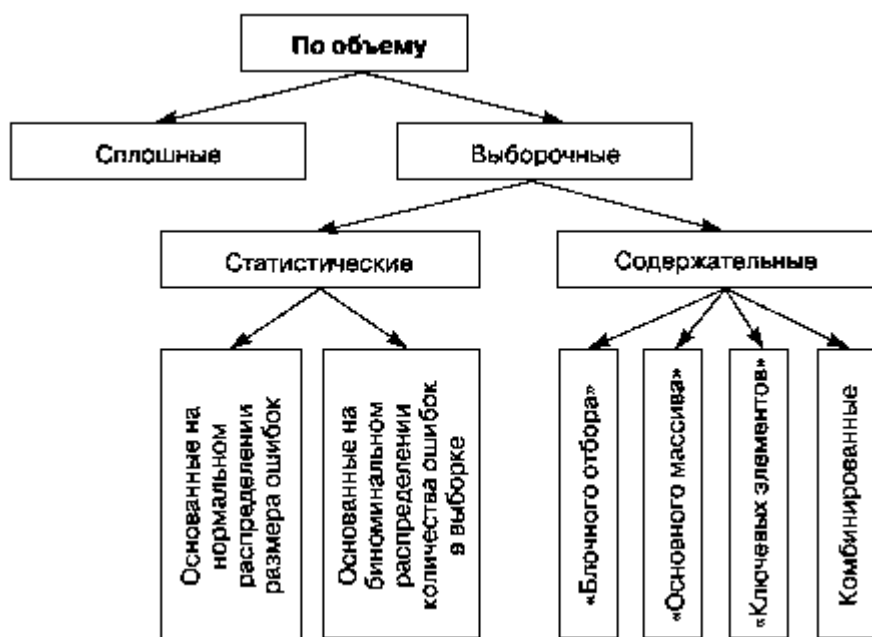


Рис. 3.12. Классификация аудиторских процедур по объему проверяемых элементов

В зависимости от проверяемого объема можно различать процедуры:

- сплошной проверки;
- выборочной проверки.

Поскольку, как мы уже отмечали в параграфе 3.1, объем информации, сосредоточенный в бухгалтерской документации, часто бывает очень велик (тысячи документов), то аудиторы в подавляющем большинстве случаев используют процедуры выборочной проверки. При этом аудиторы проверяют не всю документацию предприятия, а ограниченную часть из нее, выбранную определенным образом. Затем результат проверки выбранной части распространяют на всю совокупность документов (генеральную совокупность)

и таким образом определяют ожидаемую ошибку.

Для определения ожидаемой ошибки генеральной совокупности надо правильно сформировать выборку и обоснованно распространить результат ее исследования на всю генеральную совокупность.

Существуют различные методы осуществления такой операции. В зависимости от применяемого метода выборочные процедуры можно разбить на две группы (см. рис. 3.12):

- выборочные вероятностно-статистические;
- выборочные нестатистические (содержательные).

Вероятностно-статистические методы, как следует из их названия, используют приемы теории вероятности и математической статистики. В силу этого они применимы только при выполнении следующих условий:

- объем генеральной совокупности достаточно велик (тысячи элементов);
- ошибки случайны (отсутствуют возможные причины появления систематических ошибок);
- ошибки равновозможны. Равновозможность ошибок достигается при однородной стоимости элементов генеральной совокупности. Как показано в [15], стоимость элементов генеральной совокупности можно считать однородной, если коэффициент вариации стоимости менее 30%.

Сначала рассмотрим вероятностно-статистические методы. Из них на практике используются следующие:

- статистический метод, основанный на нормальном распределении вероятностей случайной величины – размера ошибок;
- статистический метод, основанный на биномиальном распределении вероятностей случайной величины – количества ошибок в объеме выборки.

Содержательные же (нестатистические) методы, как следует из их названия, основаны на содержании имеющейся у аудитора информации о характере распределения ошибок в генеральной совокупности, исключающей предположение об их равновозможности и (или) случайности. На практике широко применяют выборочные процедуры, основанные на следующих

содержательных методах:

- метод «блочного отбора»;
- метод «основного массива»;
- метод «ключевых элементов»;
- комбинированный метод.

Эти методы применяют в тех случаях, когда объем генеральной совокупности недостаточно велик (менее тысячи элементов); когда ошибки неслучайны (преобладают систематические ошибки); когда ошибки неравновозможны (генеральная совокупность неоднородна по стоимости документов).

При применении выборочных проверок аудитору необходимо решить две важнейшие задачи:

- правильно сформировать выборку;
- обоснованно распространить результат проверки выборки на генеральную совокупность, т. е. обоснованно оценить ожидаемую ошибку.

Рассмотрим эти задачи.

3.7. Определение ожидаемой ошибки при применении выборочных вероятностно-статистических процедур

3.7.1. Выборочная вероятностно-статистическая процедура, основанная на нормальном распределении размера ошибок

Рассмотрим статистический метод, основанный на нормальном распределении размера ошибок. Идея этого метода заключается в следующем.

Из теории вероятностей известно, что если случайная величина порождена суммой большого количества независимых причин, влияние каждой из которых на случайную величину сравнительно мало, то эта случайная величина распределена по нормальному закону, описываемому формулой Лапласа.

Пусть случайной величиной будет размер ошибки в элементе генеральной

совокупности (первичном документе, операции и т. д.). В данном случае размер ошибки является признаком единицы совокупности. Ряд литературных источников [4, 21] указывают, что в силу упомянутых выше причин можно полагать эту случайную величину распределенной по нормальному закону. Это подтверждается и результатами статистических исследований.

Введем следующие обозначения: N (в натуральных единицах) – объем генеральной совокупности; n (также в натуральных единицах) – объем выборки; q_i (руб.) – размер ошибки в i -м элементе выборки (случайная величина); K (в натуральных единицах) – ожидаемая ошибка генеральной совокупности.

В дальнейшем под выборочной совокупностью (или просто выборкой) будем понимать совокупность выбранных элементов.

Под генеральной совокупностью будем понимать совокупность элементов, из которых производится выборка. Генеральной совокупностью может быть совокупность операций, составляющих оборот счета; совокупность первичных документов (накладных, счетов-фактур) и т. д.

Число элементов совокупности (генеральной или выборочной) будем называть объемом этой совокупности.

Элементом совокупности в рассматриваемом случае является натуральная единица (авансовый отчет, счет-фактура, операция и т. д.). Например, генеральную совокупность представляют 1280 счетов-фактур, полученных организацией за проверяемый период. Из них выбрано для проверки 100 счетов-фактур. Тогда объем генеральной совокупности $N = 1280$, объем выборки $n = 100$.

В математической статистике показано, что если случайная величина (q_i в нашем случае) распределена по нормальному закону, то наиболее вероятным значением генеральной средней является значение выборочной средней. Обозначим генеральную среднюю (среднюю ошибку в генеральной совокупности) через

$\bar{K}$

. По определению генеральной средней

$$\bar{K} = K : N .$$

Выборочную среднюю (среднюю ошибку в выборке) обозначим через

$$\bar{q}$$

.

Тогда ожидаемая ошибка K генеральной совокупности (согласно нашему определению – наиболее вероятная ее ошибка) будет равна:

$$K = \bar{K} \times N = \bar{q} \times N \text{ (руб.)}. \quad (3.9)$$

Выборочная средняя

$$\bar{q}$$

определяется из известной зависимости:

$$\bar{q} = \frac{q}{n} = \frac{\sum_{i=1}^n q_i}{n} \text{ (руб.)}, \quad (3.10)$$

где

$$q = \sum_{i=1}^n q_i$$

– ошибка в выборке (суммарная).

Пример. Аудитор проверяет авансовые отчеты. Объем генеральной совокупности $N = 850$ авансовых отчетов. Объем выборки $n = 50$ авансовых отчетов. Ошибки в трех авансовых отчетах, попавших в выборку: $q_1 = 208$ руб., $q_2 = 564$ руб., $q_3 = 930$ руб.

Средняя ошибка в выборке (выборочная средняя):

$$\bar{J} = \frac{J}{N} = \frac{2\,050\,000}{2500} = 820 \text{ руб.}$$

Поскольку наиболее вероятным значением генеральной средней является значение

$$\bar{K}$$

= 34 руб. , то ожидаемая ошибка генеральной совокупности составит:

$$K = \bar{K} \times N = 34 \times 850 = 28\,900 \text{ руб.}$$

3.7.2. Выборочная вероятностно-статистическая процедура, основанная на биномиальном распределении количества ошибок в выборке

Теперь рассмотрим статистический метод, основанный на биномиальном распределении случайной величины – количества ошибок в выборке. Введем следующие обозначения: N – объем генеральной совокупности (в натуральных единицах); n – объем выборки (также в натуральных единицах); m – количество ошибок в выборке (случайная величина) (в натуральных единицах); M – ожидаемая ошибка (ожидаемое количество ошибок в генеральной совокупности) (в натуральных единицах).

Из теории вероятностей известно, что случайная величина m при определенных условиях распределена по биномиальному закону, который может быть описан формулой Пуассона:

$$R = (pn)^m \times e^{-pn} \times 1/m!, \quad (3.11)$$

где $p = M/N$; M – количество ошибок в генеральной совокупности; R – вероятность появления случайной величины m ; $e = 2,718$ – основание натурального логарифма.

Анализ формулы Пуассона показывает, что наиболее вероятное значение величины M для данного значения m определяется из формулы:

$$M = m \times N/n. \quad (3.12)$$

Пример. Аудитор проверяет счета-фактуры, полученные от поставщиков. Объем генеральной совокупности $N = 2500$ счетов-фактур. Объем выборки $n = 100$ счетов-фактур. Количество ошибок (неправильно заполненных счетов-фактур) в выборке $m = 2$. Определим ожидаемую ошибку генеральной совокупности M . Ожидаемая ошибка генеральной совокупности:

$$M = m \times N/n = 2 \times 2500/100 = 50 \text{ счетов-фактур.}$$

Метод, основанный на биномиальном распределении количества ошибок в выборке, безусловно, можно применять в тех случаях, когда аудитора интересует количество документов в генеральной совокупности, не соответствующих какому-либо признаку. Подобные процедуры, как было указано ранее, называют процедурой «на соответствие» (в отличие от процедур «по существу», когда аудитора интересует не количество ошибочных документов, а сумма ошибок в стоимостном выражении). Проверки «на соответствие» имеют место, например, при выявлении нарушений действующих в РФ законодательных и нормативных актов, которые могут и не повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности, но которые своими последствиями могут нанести существенный ущерб проверяемому субъекту, государству или третьим лицам; при оценке аудитором надежности системы контроля в организации (контрольного риска); при оценке неотъемлемого риска.

При проверках же «по существу» аудитора интересует не количество ошибочных документов в генеральной совокупности, а денежная сумма ошибок. Метод, основанный на биномиальном распределении, может быть применен и в этом случае, но с определенными ограничениями.

Если генеральная совокупность однородна (отсутствуют элементы, стоимость которых резко отличается от средней) и вариация стоимости незначительна (коэффициент вариации не превышает 20-30%), то денежная

оценка ожидаемой ошибки K генеральной совокупности может быть получена из средней стоимости документа

$$\bar{J} = \frac{J}{N},$$

где J (руб.) – общая сумма, проведенная по документам, составляющим генеральную совокупность:

$$K = M \times \bar{J} = m \times \frac{N}{N} \times \bar{J} \text{ (руб.)} \quad (3.13)$$

Пример. Воспользуемся условиями предыдущей задачи (ожидаемая ошибка генеральной совокупности определена аудитором в размере $M = 50$ счетов-фактур). Пусть общая стоимость генеральной совокупности счетов-фактур (в части НДС) составляет $J = 2\,050\,000$ руб. Средняя стоимость документа (в части НДС):

$$\bar{J} = \frac{J}{N} = \frac{2\,050\,000}{2500} = 820 \text{ руб.}$$

Значение ожидаемой ошибки в рублях:

$$K = M \times \bar{J} = 50 \times 820 = 41\,000 \text{ руб.}$$

Если генеральная совокупность неоднородна, т. е. содержит документы, стоимость которых резко (на порядок и выше) отличается от средней, то совокупность следует стратифицировать. Стратификация в данном случае заключается в отделении подобных документов. В результате этого достигается однородность генеральной совокупности, а выделенные из генеральной совокупности документы могут быть, в свою очередь, подвергнуты выборочной или (если их число невелико) сплошной проверке.

Пример. Рассмотрим задачу с теми же исходными данными, что и в

предыдущем примере: $N = 2500$ счетов-фактур стоимостью (в части НДС) – 2 050 000 руб. Генеральная совокупность неоднородна: стоимость 12 счетов-фактур в части НДС – 250 000 руб. (в среднем более 20 000 руб.). Стоимость 2488 счетов-фактур в части НДС – 1 800 000 руб. (в среднем около 700 руб.).

Стратифицируем генеральную совокупность (отделяем 12 счетов-фактур с резко отличающейся стоимостью). Подвергаем их сплошной проверке. В результате этого выявляем один неверно оформленный счет-фактуру стоимостью в части НДС – 18 000 руб.

Страту объемом $N = 2488$ счетов-фактур подвергаем выборочной проверке. Объем выборки $n = 100$ счетов-фактур. Количество ошибок $m = 2$. Ожидаемая ошибка стратифицированной совокупности $M = m \times N/n = 2 \times 2488/100 = 50$ счетов-фактур. Средняя стоимость документа (в части НДС):

$$\bar{j} = \frac{1\,800\,000}{2488} = 723 \text{ руб.}$$

Тогда ожидаемая ошибка генеральной совокупности в рублях составит:

$$K = 50 \times \bar{j} + 18\,000 = 50 \times 723 + 18\,000 = 54\,150 \text{ руб.}$$

Полученное значение ожидаемой ошибки K аудитор сравнивает с заданным уровнем существенности S . Если $K < S$, то генеральная совокупность не содержит существенных ошибок.

Рассмотренный выше метод может быть применен только в том случае, когда ошибочной является вся учетная сумма, проведенная по документу, что обычно имеет место при формальных ошибках, неправильном или безосновательном отражении операций, отражении незаконных операций и др. В других случаях (ошибки арифметические, пересчетные, в оценке, в расчетах и др.) ошибочная сумма обычно составляет какую-то часть учетной стоимости по документу или даже может превышать ее. Применение метода,

базирующегося на биномиальном распределении, в этом случае не имеет под собой серьезного статистического основания. Очевидно, в подобном случае более оправданным является применение метода, основанного на нормальном распределении размера ошибки.

Известно применение рассмотренного выше метода, использующего в качестве элемента генеральной совокупности не натуральную единицу (документ), а денежную (рубль). Этот способ, в котором элементом совокупности является денежная единица (рубль), получил в литературе название «монетарного», практика применения которого изложена в ряде источников [4, 21]. Рассмотрим его.

3.7.3. «Монетарный» метод

«Монетарный» метод основан на биномиальном распределении количества ошибок в выборке и состоит в следующем.

Единицей совокупности (и генеральной, и выборочной), как мы уже сказали, в этом методе является рубль. Выборка при этом будет состоять из N рублей (на самом деле выборка будет состоять из N документов, но мы условно считаем, что элементом выборки является не документ, а рубль, входящий в стоимость этого документа⁸). Пусть в выборке, состоящей из N рублей (N «логических элементов»), m «логических элементов» содержат ошибочные суммы. Пусть j_i – стоимость i -го «логического элемента», k_i – ошибочная сумма в i -м «логическом элементе». Тогда

$$x_i = \frac{k_i}{j_i}.$$

– относительная ошибка в i -м «логическом элементе». Но величину x_i можно трактовать и таким образом: x_i – ошибочная сумма (в копейках) в i -м рубле, входящем в выборочную совокупность. Тогда, оценив количество

⁸ В зарубежной литературе подобный документ, стоимость которого содержит наш денежный элемент совокупности – рубль, называется «логическим элементом».

«ошибочных» рублей m в генеральной совокупности (т. е. количество элементов, содержащих ошибки) и определив среднюю величину относительной ошибки

$$\bar{x} = \sum_{i=1}^m \frac{x_i}{m},$$

по мнению авторов метода, можно с помощью формулы (3.12) определить ожидаемую ошибку генеральной совокупности:

$$K = \frac{m}{n} \times N \times \bar{x} \text{ (руб.)}. \quad (3.14)$$

Пример. Аудитор проверяет авансовые отчеты (850 отчетов). Объем генеральной совокупности – $N = 2\,682\,000$ руб. (сумма, проведенная по всем авансовым отчетам). Объем выборки $n = 50$ руб. (содержатся в пятидесяти «логических элементах» – авансовых отчетах). Обнаруженные в выборке ошибки:

№ п/п	Стоимость «логического элемента», руб.	Ошибочная сумма, руб.	Относительная ошибка x_i (3 : 2)
1	3470	208	0,06
2	2820	564	0,20
3	3720	930	0,25

Среднее значение относительной ошибки:

$$\bar{x} = \sum_{i=1}^m \frac{x_i}{m} = \frac{(0,06 + 0,20 + 0,25)}{3} = 0,17.$$

Ожидаемая ошибка генеральной совокупности:

$$K = \frac{m}{n} \times N \times \bar{x} = 0,06 \times 2\,682\,000 \times 0,17 = 27\,356 \text{ руб.}$$

Судя по ряду зарубежных источников [1, 4, 11, 21], «монетарный» метод достаточно популярен (во всяком случае, в литературе по аудиту). Между тем анализ показывает следующее.

В случае, когда размер ошибки не связан со стоимостью документа (например, ошибки в авансовых отчетах), применение «монетарного» метода не имеет достаточного статистического основания, поскольку отсутствуют какие-либо данные о характере распределения относительной ошибки

$$x_i = \frac{k_i}{j_i}$$

(где k_i , руб. – размер ошибки в i -м элементе, j_i , руб. – стоимость i -го элемента), которая используется в «монетарном» методе при определении ожидаемой ошибки генеральной совокупности. Очевидно, в подобном случае более оправданным является применение метода, основанного на нормальном распределении размера ошибки.

В случае, когда размер ошибки связан со стоимостью документа (например, формальные ошибки в обязательных реквизитах счетов-фактур), размер относительной ошибки $x_i = 1$ (так как $k_i = j_i$). Тогда наряду с «монетарным» методом для проверок «по существу» может быть применен и метод, основанный на формировании генеральной и выборочной совокупности из натуральных единиц (элементов), поскольку формула (3.14) при однородной стоимости элементов генеральной совокупности дает тот же результат, что и формула (3.13). Это сводит к нулю преимущества «монетарного» метода вследствие большей сложности формирования выборки при его применении. Применение же «монетарного» метода при неоднородной стоимости документов генеральной совокупности (коэффициент вариации более 30%), как показывает расчетный анализ, проведенный в [15], может привести к недопустимо высокой погрешности определения ожидаемой ошибки.

В заключение следует отметить, что применение статистических методов оправданно в тех случаях, когда генеральные совокупности состоят из элементов одного вида, в противном случае совокупность следует стратифицировать по виду элементов и определять ожидаемую ошибку как сумму ожидаемых ошибок страт (страты – совокупности, образовавшиеся в

результате стратификации).

3.8. Формирование выборки при использовании статистических методов

Рассмотренные выше статистические методы позволяют обоснованно распространить результаты проверки выборки на генеральную совокупность только в том случае, если выборочная совокупность *репрезентативна* (т. е. представительна – правильно представляет пропорции генеральной совокупности).

В силу закона больших чисел можно утверждать, что выборка будет репрезентативной, если ее осуществить случайно: каждый элемент выборки отобран случайно из генеральной совокупности, все элементы имеют одинаковую вероятность попасть в выборку.

На практике применяются различные методы отбора. В экономике наиболее распространены два вида отбора:

- случайный отбор;
- систематический (механический) отбор.

Случайным отбором называют такой отбор, при котором элементы извлекают по одному из всей генеральной совокупности. При сравнительно небольшом объеме генеральной совокупности достаточно легко осуществить случайный отбор вручную: пронумеровать элементы генеральной совокупности, выписать номера от 1 до N на карточках, карточки тщательно перемешать и наугад вынимать N карточек.

При аудиторских проверках объем генеральной совокупности, как правило, весьма велик (сотни, тысячи, десятки тысяч элементов).

Поэтому описанный процесс оказывается очень трудоемким. В таком случае пользуются компьютерными программами случайного отбора или таблицами «случайных чисел» (табл. 3.9), в которых числа расположены в случайном порядке.

Таблица 3.9. Равномерно распределенные случайные числа

10 09 73 25 33	76 52 01 35 86	34 67 35 48 76	80 95 90 91 17
37 54 20 48 05	64 89 47 42 96	24 80 52 40 37	20 63 61 04 02
08 42 26 89 53	19 64 50 93 03	23 20 90 25 60	15 95 33 47 64
99 01 90 25 29	09 37 67 07 15	38 31 13 11 65	88 67 67 43 97
12 80 79 99 70	80 15 73 61 47	64 03 23 66 53	98 95 11 68 77
66 06 57 47 17	34 07 27 68 50	36 69 73 61 70	65 81 33 98 85
31 06 01 08 05	45 57 18 24 06	35 30 34 26 14	86 79 90 74 39
85 26 97 76 02	02 05 16 56 92	68 66 57 48 18	73 05 38 52 47
63 57 33 21 35	05 32 54 70 48	90 55 35 75 48	28 46 82 87 09
73 79 64 57 53	03 52 96 47 78	35 80 83 42 82	60 93 52 03 44
98 52 01 77 67	14 90 56 86 07	22 10 94 05 58	60 97 09 34 33
11 80 50 54 31	39 80 82 77 32	50 72 56 82 48	29 40 52 42 01
83 45 29 96 34	06 28 89 80 83	13 74 67 00 78	18 47 54 06 10
88 68 54 02 00	86 50 75 84 01	36 76 66 79 51	90 36 47 64 93
99 59 46 73 48	87 51 76 49 69	91 82 60 89 28	93 78 56 13 68
65 48 11 76 74	17 46 85 09 50	58 04 77 69 74	73 03 95 71 86
80 12 43 56 35	17 72 70 80 15	45 31 82 23 74	21 11 57 82 53
74 35 09 98 17	77 40 27 72 14	43 23 60 02 10	45 52 16 42 37
69 91 62 68 03	66 25 22 91 48	36 93 68 72 03	76 62 11 39 90
09 89 32 05 05	14 22 56 85 14	46 42 75 67 88	96 29 77 88 22
91 49 91 45 23	68 47 92 76 86	46 16 28 35 54	94 75 08 99 23
80 33 69 45 98	26 94 03 68 58	70 29 73 41 35	53 14 03 33 40
44 10 48 19 49	85 15 74 79 54	32 97 92 65 75	57 60 04 08 81
12 55 07 37 42	11 10 00 20 40	12 86 07 46 97	96 64 48 94 39
63 60 64 93 29	16 50 53 44 84	40 21 95 25 63	43 65 17 70 82
61 19 69 04 46	26 45 74 77 74	51 92 43 37 29	65 39 45 95 93
15 47 44 52 66	95 27 07 99 53	59 36 78 38 48	82 39 61 01 18
94 55 72 85 73	67 89 75 43 87	54 62 24 44 31	91 19 04 25 92
42 48 11 62 13	97 34 40 87 21	16 86 84 87 67	03 07 11 20 59
23 52 37 83 17	73 20 88 98 37	68 93 59 14 16	26 25 22 96 63
04 49 35 24 94	75 24 63 38 24	45 86 25 10 25	61 96 27 93 35
00 54 99 76 54	64 05 18 81 59	96 11 96 38 96	54 69 28 23 91
35 96 31 53 07	26 89 80 93 54	33 35 13 54 62	77 97 45 00 24

59 80 80 83 91	45 42 72 68 42	83 60 94 97 00	13 02 12 48 92
46 05 88 52 36	01 39 09 22 86	77 28 14 40 77	93 91 08 36 47
32 17 90 05 97	87 37 92 52 41	05 56 70 70 07	86 74 31 71 57
69 23 46 14 06	20 11 74 52 04	15 95 66 00 00	18 74 39 24 23
19 56 54 14 30	01 75 87 53 79	40 41 92 15 85	66 67 43 68 06
45 15 51 49 38	19 47 60 72 46	43 66 79 45 43	59 04 79 00 33
94 86 43 19 94	36 16 81 08 51	34 88 88 15 53	01 54 03 54 56
98 08 62 48 26	45 24 02 84 04	44 99 90 88 96	39 09 47 34 07
33 18 51 62 32	41 94 15 09 49	89 43 54 85 81	88 69 54 19 94
80 95 10 04 06	96 38 27 07 74	20 15 12 33 87	25 01 62 52 98
79 75 24 91 40	71 96 12 82 96	69 86 10 25 91	74 85 22 05 39
18 63 33 25 37	98 14 50 65 71	31 01 02 46 74	05 45 56 14 27
74 02 94 39 02	77 55 73 22 70	97 79 01 71 19	52 52 75 80 21
54 17 84 56 11	80 99 33 71 43	05 33 51 29 69	56 12 71 92 55
11 66 44 98 83	52 07 98 48 27	59 38 17 15 39	09 97 33 34 40
48 32 47 79 28	31 24 96 47 10	02 29 53 68 70	32 30 75 75 46
69 07 49 41 38	87 63 79 19 76	35 58 40 44 01	10 51 82 16 15

Пример. Генеральная совокупность состоит из 5000 счетов-фактур, имеющих номера от 0001 до 5000 соответственно (если это счета-фактуры, поступившие на предприятие, то их следует пронумеровать). Объем выборки – 100 счетов-фактур.

Пользуясь табл. 3.9, начиная с первого столбца отбираем 100 чисел, состоящих из первых 4 цифр (если число превышает 5000, то его пропускаем). Отобранные числа (номера счетов-фактур): 1009, 3754, 0842, 1280, 3106, 1180, 0989, 4410, 1255, 1547, 4248, 2352, 0449, 0054, 3596, 4605, 1964, 0937 и т. д.

Если генеральная совокупность состоит из денежных единиц («монетарный» метод), то случайный отбор может быть осуществлен следующим образом.

Пример. Объем генеральной совокупности $N = 9500$ тыс. руб. (5000 счетов-фактур). Объем выборки $n = 100$ руб. (100 «логических элементов» – счетов-фактур). Пользуясь табл. 3.9, начиная с первого столбца отбираем 100 семизначных чисел. Первое отобранное число – 1 009 732. Элемент совокупности с таким номером находится в «логическом элементе» (счете-фактуре) № 0525 стоимостью 1,3 тыс. руб. (табл. 3.10). Второе

отобранное число по табл. 3.15 – число 3 754 204. Элемент совокупности с таким номером находится в счете-фактуре № 1969. Отбор продолжаем до тех пор, пока в выборке не окажется 100 руб. (100 «логических элементов» – счетов-фактур).

Если очередное случайное число выпадет на денежную единицу, содержащуюся в уже отобранном «логическом элементе», то это число пропускается.

Таблица 3.10. Формирование «монетарной» выборки

№ «логического элемента»	Сумма, входящая в «логический элемент», руб.	Номера элементов совокупности, входящих в «логический элемент»	Отобранный элемент совокупности
0001	7200	0–7200	
0002	1800	7201–9000	
0003	2500	9001–11 500	
...	...	...	
0525	1300	999 701–1 012 700	1 009 732
...	...	...	
1969	3000	3 751 725–3 754 724	3 754 204
...	...	...	
5000	7000	9 493 001–9 500 000	

Систематическим (механическим) отбором называют такой отбор, при котором генеральную совокупность делят на столько групп, сколько элементов должно войти в выборку, а из каждой группы выбирают один элемент (например, первый).

Пример. Генеральная совокупность состоит из 5000 счетов-фактур, имеющих номера от 0001 до 5000 соответственно. Объем выборки 100 счетов-фактур.

$$N : n = 5000 : 100 = 50 \text{ (шаг отбора).}$$

В выборку отбираем счета-фактуры № 1, 51, 101, 151, 201, 251, ..., 4951.

Теперь рассмотрим вопрос назначения объема выборки. Целесообразный

объем выборки N может быть оценен с помощью формулы Пуассона (3.11):

$$R = (pn)^m \times e^{-pn} \times 1/m!.$$

Анализ формулы Пуассона показывает, что объем выборки N минимален в предположении, что выборка не будет содержать ошибок (предполагаем, что $m = 0$). Для $m = 0$ $(pn)^m = 1$ и $1/m! = 1$. Получаем:

$$R = e^{-pn}.$$

Логарифмируя это равенство и выражая из него N , получаем:

$$n = 1/p \times 2,3 \times (-\lg R).$$

Величину $G = 2,3(-\lg R)$ в литературе называют коэффициентом надежности. Его значения для разных R приведены в табл. 3.11.

Таблица 3.11. Значения коэффициента надежности

R	0,1	0,05	0,01
P	0,9	0,95	0,99
G	2,3	3,0	4,6

Задавшись значением вероятности (надежности) P , можно определить объем выборки по формуле

$$N = 1/p \times G \text{ или } N = N/M \times G. (3.15)$$

Величина ожидаемой ошибки M перед началом проверки нам неизвестна. Но очевидно, что если в формулу (3.15) мы подставим значение M меньшее, чем допустимая ошибка (уровень существенности) S , то объем выборки может оказаться чрезмерным. И наоборот, если мы в формулу (3.15) подставим значение M большее, чем S , то объем выборки может оказаться недостаточным. Таким образом, оптимальный объем выборки следует определять из зависимости:

$$n = N/S \times G \text{ или (поскольку } s = S/N), \text{ то } n = G/s. (3.16)$$

Пример. Допустимая ошибка (уровень существенности) установлена аудитором в размере $s = 0,05$ (5%). Тогда для вероятности (надежности) $P = 0,9$ (90%) достаточный объем выборки:

$$n = G/s = 2,3/0,05 = 46 \text{ единиц совокупности.}$$

3.9. Определение ожидаемой ошибки при применении выборочных содержательных процедур

Как мы отметили ранее, применение статистических выборочных методов определения ожидаемой ошибки K , рассмотренных в предыдущих разделах, оправданно не во всех случаях, а лишь тогда, когда объем генеральных совокупностей достаточно велик (сотни, тысячи элементов), а ошибки случайны и *равновозможны*.

Если объем генеральной совокупности невелик (например, не более нескольких десятков документов), то проведение сплошной проверки займет у аудитора меньше времени, чем обработка результатов выборочного исследования. Отметим, что при сплошной проверке аудитор непосредственно определяет ожидаемую ошибку K как сумму всех выявленных им в проверяемой совокупности ошибок.

В другом случае объем генеральной совокупности может быть слишком велик для сплошной проверки (например, не менее нескольких сотен документов). Но при этом у аудитора может иметься информация (источники появления ее будут рассмотрены позже), исключающая применимость предположения о равновозможности и случайности ошибок в генеральной совокупности. В таком случае оправданно применение содержательных методов выборочного исследования. Содержательные методы, как следует из их названия, основаны на содержании имеющейся у аудитора информации о характере распределения ошибок в генеральной совокупности.

Рассмотрим возможные причины неслучайности и неравновозможности

ошибок в генеральных совокупностях.

Очевидно, что ошибки неслучайны, если они появляются в силу какой-то постоянно действующей причины (в этом случае ошибки будут систематическими). Причиной появления систематических ошибок чаще всего бывает слабое знание (незнание) либо неправильное, недостаточное понимание бухгалтером законодательных и нормативных актов Российской Федерации в области учета налогообложения, хозяйственного права. Другой причиной появления систематических ошибок может быть давление на бухгалтера со стороны руководства организации.

Ошибки неравновозможны, если в бухгалтерских документах имеются учетные области, в которых вероятность появления ошибок значительно выше, чем в других. Такие области (области с повышенной вероятностью появления ошибок) будем называть значимыми для аудита областями. Практика показывает, что значимые для аудита области могут иметь место, например, в следующих случаях:

- резкая неоднородность генеральной совокупности — наличие в совокупности документов, стоимость которых на порядок (порядки) превышает стоимость большей части документов (сосредоточение значительных денежных сумм в небольшом количестве документов нарушает равновозможность появления ошибок);
- появление в учете новых, ранее в данной организации не встречавшихся хозяйственных операций, вызванных, например, освоением нового вида деятельности;
- наличие в учете операций, неоднозначно трактуемых законодательством, нормативными актами, профессиональными комментаторами;
- изменение правил учета и налогообложения каких-либо операций (такие операции будут составлять значимую область);
- наличие в учете операций со связанными сторонами (при совершении подобных операций возможны нарушения, обусловленные взаимным интересом сторон и их особыми отношениями друг с другом);

- наличие в учете операций с существенными суммами по выполнению работ, оказанию услуг, не имеющих вещественного результата (консультации, информационные услуги, обслуживание оборудования и т. д.);

- наличие в учете различных по сути (подлежащих отнесению в связи с этим на различные источники), но весьма близких по своему содержанию операций и т. д.

Причины появления значимых для аудита областей определяют возможности содержательных выборочных методов определения ожидаемой ошибки. При этом следует иметь в виду, что возможные причины появления значимых для аудита областей, безусловно, не ограничиваются приведенными выше примерами, число их неисчерпаемо.

Поэтому, если статистических методов, рассмотренных выше, в общем-то два, то содержательных методов, наверное, столько же, сколько практикующих аудиторов. Некоторые аудиторы, проводя проверку, не задумываются о методах (как не задумывался г-н Журден о том, что он говорит прозой), а руководствуются при осуществлении выборки исключительно своим опытом и интуицией и при этом достигают отличных результатов. Очевидно, происходит это потому, что они неосознанно используют эти самые содержательные методы.

Серьезного научного обоснования содержательных методов выборочного исследования в аудите на сегодняшний день пока нет. Тем не менее некоторые общие принципы, заложенные в основу содержательных методов, хорошо себя зарекомендовали на практике [10], и потому некоторые из них могут быть рекомендованы для практического использования. К подобным методам выборочного исследования могут быть отнесены следующие:

- метод, основанный на блочном отборе документов (метод «блочного отбора»);

- метод, основанный на отборе документов наибольшей стоимости (метод «основного массива»);

- метод, основанный на отборе документов, в которых наличие ошибок

наиболее вероятно либо в которых возникновение ошибок и нарушений может вызвать наиболее негативные для предприятия последствия (метод «ключевых элементов»);

- комбинированный метод, основанный на различных сочетаниях вышеперечисленных методов.

Рассмотрим содержание и практическое применение указанных выше методов.

Метод *«блочного отбора»* заключается в формировании выборки путем отбора из генеральной совокупности «блока» документов – совокупности, относящейся к определенному периоду (например, документы за один месяц).

Ожидаемая ошибка K генеральной совокупности определяется при этом как произведение суммарной ошибки выборки на отношение объемов генеральной совокупности и выборки:

$$K = N/n \times k \text{ (руб.)}, (3.17)$$

где K – ожидаемая ошибка генеральной совокупности (руб.); N – объем генеральной совокупности (в натуральных единицах); n – объем выборки (в натуральных единицах); k – суммарная ошибка в выборке (руб.).

Подобный прием оправдан в тех случаях, когда в генеральной совокупности преобладают систематические ошибки, что исключает возможность применения статистических методов.

Пример. Аудитор проверяет кредитовый оборот счета 02 – амортизацию основных средств, начисленную в течение года. Объем генеральной совокупности $N = 1200$ операций (по 100 операций ежемесячно). В течение года не было движения (выбытия или оприходования) основных средств. Соответственно, ежемесячная сумма начисленной амортизации одна и та же. Исходя из этого аудитор предполагает, что если генеральная совокупность содержит ошибки, то исключительно систематические, повторяющиеся ежемесячно (например, неправильное применение нормы амортизации).

Аудитор выбирает любой месяц и сплошным методом проверяет начисление амортизации. Выявленная ошибка $k = 25\,000$ руб. Поскольку объем выборки $n = 100$ операций, то ожидаемая ошибка генеральной совокупности:

$$K = N/n \times k = 1200/100 \times 25\,000 = 300\,000 \text{ руб.}$$

В зарубежной литературе по аудиту содержится указание на то, что при методе «блочного отбора» экстраполяция ошибки на генеральную совокупность может осуществляться как пропорционально соотношению объемов генеральной и выборочной совокупностей (N/n), так и пропорционально соотношению их стоимостей. Тогда ожидаемая ошибка генеральной совокупности K будет определяться из следующей зависимости:

$$K = \left(\frac{\sum_{i=1}^N j_i}{\sum_{i=1}^n j_i} \right) \times k \text{ (руб.)}, \quad (3.18)$$

где j_i – стоимость i -го документа.

Численный анализ, проведенный в работе [15], показал, что при однородной стоимости элементов генеральной совокупности (коэффициент вариации менее 0,3) формулы (3.17) и (3.18) дают практически равные результаты. При большей неоднородности генеральной совокупности формула (3.18) неприменима, поскольку погрешность ее может быть весьма значительной.

Метод «основного массива», как следует из его названия, состоит в том, что аудитор формирует выборку путем отбора из генеральной совокупности элементов наибольшей стоимости (элементов, стоимость которых превышает уровень существенности). Этот метод оправдан в тех случаях, когда генеральная совокупность неоднородна по стоимости документов, составляющих ее: в совокупности есть документы, стоимость которых на порядок (порядки) превышает стоимость большей части документов. Опыт показывает, что чаще всего количество подобных документов в совокупностях

невелико. В литературе встречается даже «магическое» соотношение: 20 к 80 (часто на 20% документов приходится 80% стоимости всех документов совокупности). Как отмечено ранее, применение статистических методов в таком случае неоправданно, так как сосредоточение значительных денежных сумм в небольшом количестве мест (документов) нарушает принцип равновозможности – единственная ошибка в документе, входящем в «основной массив», сразу превышает уровень существенности, в то время как в документах «неосновного массива» для превышения уровня существенности таких ошибок должно быть, например, несколько десятков.

При применении метода «основного массива» ожидаемая ошибка генеральной совокупности K принимается равной суммарной ошибке в выборке k :

$$K = k \text{ (руб.)}. (3.19)$$

Теперь рассмотрим метод «ключевых элементов». Метод состоит в формировании выборки путем отбора элементов (операций), в которых вероятность появления ошибок значительно выше, чем в других (значимые для аудита области), а также тех операций, ошибки или нарушения в которых могут вызвать существенный ущерб для проверяемого субъекта, государства или третьих лиц. Данные для осуществления отбора могут быть основаны на опыте предыдущих проверок, результатах наблюдения и опроса, результатах использования аналитических или специальных процедур.

Как и в предыдущем случае, ожидаемая ошибка генеральной совокупности K принимается равной суммарной ошибке в выборке k .

Пример. Аудитор проверяет дебетовый оборот счета 41 – оприходование товара. Объем генеральной совокупности $N = 250$ накладных. Из них 245 поставок – от постоянных российских поставщиков, 5 поставок – от зарубежных поставщиков по импортным контрактам. Причем ранее валютные операции проверяемым предприятием не осуществлялись. Очевидно, что 5 операций по импорту товара являются как ключевыми по риску (вероятность

ошибок в непривычных операциях всегда гораздо выше, чем в повседневных), так и по последствиям (ошибки или нарушения в валютных операциях могут повлечь тяжелые последствия). Аудитор отбирает 5 операций импорта товара и проверяет их сплошным образом.

Комбинированный метод, как следует из его названия, включает в себя все вышеперечисленные методы в различных сочетаниях. На практике чаще всего применяется именно комбинированный метод.

Пример. Аудитор проверяет учет производственных затрат (дебетовый оборот счета 20) на малом предприятии. В состав производственных затрат входят:

№ п/п	Наименование	Сумма, тыс. руб.	%
1	Ремонт производственного помещения	520	49
2	Заработная плата с начислениями	258	24
3	Амортизация основных средств	75	7
4	Списание материалов	185	17
5	Услуги сторонних организаций	30	3
	ИТОГО	1068	100

Генеральная совокупность (операции, отраженные по дебету счета 20) неоднородна по виду операций, вследствие чего аудитор стратифицирует ее на 5 совокупностей.

Совокупность операций по ремонту (520 тыс. руб.) аудитор подвергает сплошной проверке в качестве как «основного массива», так и «ключевых элементов». Ожидаемая ошибка страты, выявленная в ходе сплошной проверки, составила $K_1 = 4,5$ тыс. руб. (необоснованное отнесение на счет 20).

Совокупность операций по учету заработной платы с начислениями (258 тыс. руб.) аудитор подвергает проверке методом «блочного отбора», полагая, что в ней преобладают систематические ошибки. В качестве блока аудитор выбирает документы за один месяц. В ходе их проверки ошибок не

обнаружено, ожидаемая ошибка $K_2 = 0$. Совокупность операций по начислению амортизации (75 тыс. руб.) аудитор из тех же соображений подвергает «блочному отбору». В ходе проверки документов за отобранный месяц обнаружена ошибка в начислении амортизации $k = 500$ руб. Тогда ожидаемая ошибка страты:

$$K_3 = N/n \times k = 12/1 \times 500 = 6000 \text{ руб.}$$

Совокупность операций по списанию материалов (185 тыс. руб.) содержит 450 операций. Аудитор подвергает ее выборочной проверке с использованием метода, основанного на нормальном распределении. В ходе обработки результатов выборочной проверки получено: средняя ошибка выборки $k = 20$ руб. Тогда ожидаемая ошибка страты:

$$K_4 = k \times N = 20 \times 450 = 9000 \text{ руб.}$$

Совокупность операций по отнесению на затраты услуг сторонних организаций (30 тыс. руб.) аудитор решает не проверять ввиду незначительности ее суммы.

Тогда ожидаемая ошибка генеральной совокупности:

$$K = K_1 + K_2 + K_3 + K_4 = 4500 + 0 + 6000 + 9000 = 19\,500 \text{ руб.}$$

3.10. Оценка аудиторского риска на уровне сальдо и оборотов по счетам

По результатам применения аудиторских процедур, рассмотренных выше, может быть оценен аудиторский риск (его компоненты) на уровне сальдо и оборотов по счетам, т. е. на уровне генеральных совокупностей, в отношении которых применялись аудиторские процедуры.

Рассмотрим эти оценки.

3.10.1. Оценка аудиторского риска при применении выборочных вероятностно-статистических процедур

При применении выборочных вероятностно-статистических процедур

аудиторский риск проявляет себя как статистическая вероятность и может быть численно определен исходя из закона распределения случайной величины (размера ошибок либо количества ошибок в выборке).

Как известно из статистики, при экстраполировании результатов исследования репрезентативной выборки на генеральную совокупность вероятность определяется объемом выборки.

Упомянутая статистическая вероятность при репрезентативной выборке зависит только от объема выборки, вследствие чего согласно федеральному стандарту аудита № 16 «Аудиторская выборка» ее следует определить как риск выборки (риск, связанный с объемом выборки, – будем обозначать его R_B). Следует отметить, что наряду со статистической вероятностью R_B при применении выборочных процедур, основанных на вероятностно-статистических методах, присутствует и субъективная вероятность, которую стандарт № 16 определяет как риск, не связанный с объемом выборки (обозначим его R_{HB}). Этот риск зависит от прочих факторов, не связанных с объемом выборки (опытом и квалификацией аудитора, его добросовестностью и пр.), и проявляет себя в рассматриваемом случае как вероятность того, что аудитор может обнаружить в выборке не все имеющиеся в ней ошибки.

Таким образом, аудиторский риск R_A на уровне сальдо и оборотов по счетам бухгалтерского учета при применении выборочных процедур, основанных на вероятностно-статистических методах, является функцией двух компонентов – риска выборки R_B и риска, не связанного с выборкой R_{HB} :

$$R_A = f(R_B, R_{HB}). \quad (3.20)$$

Получим выражения для риска выборки и аудиторского риска применительно к известным вероятностно-статистическим методам.

Сперва получим выражение для риска выборки R_B применительно к процедуре, основанной на **нормальном распределении размера ошибок**.

Риск выборки R_B является вероятностью события, заключающегося в том, что действительная ошибка Q генеральной совокупности окажется больше

уровня существенности S , в то время как полученная аудитором ожидаемая ошибка K менее уровня существенности ($Q > S$ при $K < S$). Заметим, что неравенство $K < S$ может быть приведено к виду

$$\bar{K} < \bar{S},$$

, где

$$\bar{S} = \frac{S}{N}$$

– средний уровень существенности;

$$\bar{K} = \frac{K}{N}$$

– генеральная средняя; N – объем генеральной совокупности.

Получим выражение для риска выборки R_B . Для этого вспомним, что при нормальном распределении может быть определена верхняя граница доверительного интервала

$$a = \bar{q} + t\bar{\sigma}$$

, которую генеральная средняя

$$\bar{K}$$

не должна превысить:

$$\bar{K} < \bar{q} + t\bar{\sigma}, \quad (3.21)$$

где

$$\bar{q}$$

– выборочная средняя;

$$\bar{\sigma}$$

– среднеквадратичная погрешность выборочной средней; t – предел интеграла Лапласа.

Вероятность R превышения генеральной средней

$$a = \bar{q} + t\bar{\sigma}$$

верхней границы доверительного интервала a будет являться риском выборки R_B в том случае, когда верхняя граница доверительного интервала будет равна среднему уровню существенности

$$(a = \bar{S}).$$

Получаем следующее выражение:

$$\bar{S} = \bar{q} + t\bar{\sigma}. \quad (3.22)$$

Среднеквадратичное отклонение выборочной средней в выражении для доверительного интервала подсчитывается по известной зависимости:

$$\bar{\sigma} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (q_i - \bar{q})^2}{n(n-1)}}, \quad (3.23)$$

где N – объем выборки; q_i (руб.) – размер ошибки в i -м элементе выборки.

Тогда риск выборки R_B может быть найден из статистических таблиц по значению t , полученному из выражения для доверительного интервала:

$$t = \frac{\bar{S} - \bar{q}}{\bar{\sigma}}. \quad (3.24)$$

Таким образом, для выборочной процедуры, основанной на нормальном распределении размера ошибки, риск выборки может быть найден из зависимости $R_B = f(t)$, где значение предела интеграла Лапласа t определяется с помощью формулы (3.24). Рассмотрим возможность применения полученных зависимостей на примере.

Пример. Воспользуемся исходными данными примера, рассмотренного ранее: объем генеральной совокупности $N = 850$ авансовых отчетов общей стоимостью $J = 1\,800\,000$ руб.; объем выборки $n = 50$ авансовых отчетов;

ошибки в авансовых отчетах, попавших в выборку: $q_1 = 208$ руб., $q_2 = 564$ руб., $q_3 = 930$ руб. Уровень существенности установлен аудитором в размере $s = 5\%$ ($S = 90\,000$ руб.). Определим ожидаемую ошибку генеральной совокупности K и риск выборки R_B .

Средняя ошибка в выборке:

$$\bar{q} = \frac{\sum_{i=1}^n q_i}{n} = \frac{208 + 564 + 930}{50} = 34 \text{ руб.}$$

Ожидаемая ошибка генеральной совокупности:

$$K = \bar{K} \times N = 34 \times 850 = 28\,900 \text{ руб.}$$

Среднеквадратичное отклонение выборочной средней:

$$\bar{\sigma} = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (q_i - \bar{q})^2}{n(n-1)}} = \sqrt{\frac{1\,168\,324}{50(50-1)}} = 22 \text{ руб.}$$

Средний уровень существенности:

$$\bar{S} = \frac{S}{N} = \frac{90\,000}{850} = 106 \text{ руб.}$$

Расчетное значение предела интеграла Лапласа:

$$t = \frac{\bar{S} - \bar{q}}{\bar{\sigma}} = \frac{106 - 34}{22} = 3,3.$$

Из статистических таблиц [8] получаем, что при $n = 50$ и $t = 3,3$ вероятность превышения генеральной средней верхней границы доверительного интервала равна 0,001. Таким образом, риск выборки $R_B = 0,1\%$. Из этого следует, что с вероятностью 99,9% ожидаемая ошибка генеральной совокупности (наиболее вероятное значение которой составляет 28 900 руб.) не превысит уровень существенности, равный 90 000 руб.

Приведенные выше рассуждения основаны на предположении о том, что аудитор обнаружит в выборке все ошибки q_i , т. е. на предположении о том, что риск $R_{\text{НВ}}$, определяемый опытом аудитора, его информированностью о клиенте и т. д., равен нулю.

На практике, конечно, риск $R_{\text{НВ}} > 0$, поскольку аудитор в силу различных причин (недостаток опыта, квалификации, усталость, небрежность и т. д.) может обнаружить не все ошибки в выборке.

Введем понятие ошибки в выборке, обнаруженной аудитором, – k (руб.). Вероятность обнаружения аудитором всех ошибок в выборке составит в таком случае

$$P = \frac{k}{q}$$

или

$$\frac{\bar{k}}{q}$$

, где

$$\bar{k} = \frac{k}{n}$$

– средняя ошибка в выборке, обнаруженная аудитором.

Поскольку эта вероятность определяется всеми прочими факторами (опыт и квалификация аудитора, его добросовестность, знакомство с проверяемой организацией и т. д.), то вероятность противоположного события – это риск $R_{\text{НВ}}$. Тогда:

$$R_{\text{НВ}} = 1 - p = 1 - \frac{\bar{k}}{q}. \quad (3.25)$$

Из формулы (3.14) получаем:

$$\bar{q} = \frac{\bar{k}}{1 - R_{\text{НВ}}}. \quad (3.26)$$

Риск R_{HB} может быть численно оценен путем анализа определяющих его указанных выше факторов, например, как это показано выше, с помощью линейной полиномиальной модели.

Тогда аудиторский риск может быть определен из статистических таблиц, как функция $R_A = f(t)$, где значение предела интеграла Лапласа определяется из зависимости:

$$t = \frac{\bar{S} - \frac{\bar{k}}{1 - R_{HB}}}{\sigma}. \quad (3.27)$$

Пример. Используя исходные данные предыдущего примера, определим аудиторский риск, если значение $R_{HB} = 35\%$. Расчетное значение предела интеграла Лапласа:

$$t = \frac{\bar{S} - \frac{\bar{k}}{1 - R_{HB}}}{\sigma} = \frac{106 - \frac{34}{1 - 0,35}}{22} = 2,44.$$

Из таблиц [8] получаем, что при $n = 50$ и $t = 2,44$ аудиторский риск $R_A = 0,005$ (0,5%).

Теперь получим выражение для риска выборки и аудиторского риска применительно к процедуре, основанной на биномиальном распределении количества ошибок в выборке.

Ведем следующие обозначения: N – объем генеральной совокупности; n – объем выборки; m – количество ошибок в выборке; M ожидаемая ошибка генеральной совокупности (ожидаемое количество ошибок в генеральной совокупности).

Как мы указали ранее, в математической статистике показано, что для биномиального распределения наиболее вероятное значение величины M определяется из выражения $M = m \times N/n$.

В [8] показано также, что для отношения M/N может быть определена верхняя граница доверительного интервала a , которую величина M/N с вероятностью $P = 1 - R$ не должна превысить:

$$a = \bar{m} + t \sqrt{\frac{m(1-m)}{n}}, \quad (3.28)$$

где t – предел интеграла Лапласа;

$$\bar{m} = \frac{m}{n}$$

– относительное количество ошибок в выборке.

В [8] указано, что формула (3.28) является приближенной, но достаточной для практических расчетов при значениях N порядка сотен.

Приравняв верхнюю границу доверительного интервала среднему уровню существенности:

$$\bar{S} = \bar{m} + t \sqrt{\frac{m(1-m)}{n}}, \quad (3.29)$$

получаем значение предела интеграла Лапласа, определяющее риск выборки R_B :

$$t = \frac{\bar{S} - \bar{m}}{\sqrt{\frac{m(1-m)}{n}}}, \quad (3.30)$$

где

$$\bar{S} = \frac{S}{N}$$

средний уровень существенности.

Используя тот же прием, что и при рассмотрении выборочной процедуры,

основанной на нормальном распределении, получаем выражение для предела интеграла Лапласа, определяющего аудиторский риск:

$$t = \frac{\bar{S} - \frac{\bar{m}}{1 - R_{HB}}}{\sqrt{\frac{\frac{\bar{m}}{1 - R_{HB}}(1 - \frac{\bar{m}}{1 - R_{HB}})}{n}}} \quad (3.31)$$

Пример. Объем генеральной совокупности $N = 2500$ счетов-фактур. Объем выборки $n = 100$ счетов-фактур. Количество ошибок (неправильно заполненных счетов-фактур) в выборке $m = 2$. Уровень существенности $S = 125$ счетов-фактур (5%). Риск R_{HB} по оценке аудитора составляет $R_{HB} = 20\%$. Определим ожидаемую ошибку генеральной совокупности M , риск выборки R_B и аудиторский риск R_A . Относительное количество ошибок в выборке:

$$\frac{\bar{m}}{n} = \frac{m}{n} = \frac{2}{100} = 0,02.$$

Ожидаемая ошибка генеральной совокупности:

$$M = m \times N / n = 2 \times 2500 / 100 = 50 \text{ счетов-фактур.}$$

Средний уровень существенности:

$$\bar{S} = \frac{S}{N} = \frac{125}{2500} = 0,05.$$

Значение предела интеграла Лапласа, определяющее риск выборки:

$$t = \frac{\bar{S} - \frac{\bar{m}}{1 - R_{HB}}}{\sqrt{\frac{\frac{\bar{m}}{1 - R_{HB}}(1 - \frac{\bar{m}}{1 - R_{HB}})}{n}}} = \frac{0,05 - 0,02}{\sqrt{\frac{0,02(1 - 0,02)}{100}}} = 2,14.$$

При $t = 2,14$ риск выборки составляет $R_B = 0,02$ (2%).

Значение интеграла Лапласа, определяющее аудиторский риск:

$$t = \frac{\bar{S} - \frac{\bar{m}}{1 - R_{\text{НВ}}}}{\sqrt{\frac{\frac{\bar{m}}{1 - R_{\text{НВ}}} (1 - \frac{\bar{m}}{1 - R_{\text{НВ}}})}{n}}} = \frac{0,05 - \frac{0,02}{1 - 0,2}}{\sqrt{\frac{0,02 (1 - \frac{0,02}{1 - 0,2})}{100}}} = 1,6.$$

При $t = 1,6$ аудиторский риск составляет $R_A = 5,5\%$.

Итак, мы получили выражения, с помощью которых можно количественно оценить компоненту аудиторского риска (риск выборки) как статистическую вероятность при выборочных проверках, основанных на нормальном либо биномиальном законе распределения случайных величин.

Но количественная оценка риска выборки возможна еще в одном случае – при использовании процедуры «основного массива». Покажем это.

3.10.2. Оценка аудиторского риска при применении выборочной содержательной процедуры «основного массива»

Напомним, что выборочную процедуру «основного массива» применяют в тех случаях, когда генеральная совокупность неоднородна по стоимости составляющих ее элементов: в совокупности есть «основной массив» – элементы, стоимость которых превышает уровень существенности, установленный аудитором. Метод состоит в формировании выборки путем отбора этих элементов.

Получим выражение для риска необнаружения $J_{\text{НО}}$ применительно к данному методу, т. е. будем исходить из предположения, что генеральная совокупность содержит существенную ошибку, которую допустила бухгалтерия и не выявила служба внутреннего контроля.

Для этого проанализируем событие (назовем его событием А), вероятностью наступления которого является риск необнаружения $J_{\text{НО}}$. Как было указано выше, событие А в нашем случае заключается в том, что аудитор не выявит существенную ошибку, содержащуюся в генеральной совокупности.

Очевидно, что событие А будет являться результатом наступления одного из двух событий (назовем их событиями Б и В):

- событие Б – аудитор в ходе проверки «основного массива» не выявил (просмотрел) содержащуюся в нем существенную ошибку;
- событие В – аудитор не выявил существенную ошибку, поскольку она оказалась в «неосновном массиве», который аудитор счел возможным не проверять.

Вероятность события В определяется объемом выборки (объемом «основного массива») – чем она больше, тем вероятность события В меньше, а вероятность события Б определяется всеми остальными факторами, влияющими на риск необнаружения (опытом и квалификацией аудитора, знакомством его с проверяемой организацией и т. д.). Поэтому в соответствии с определениями, которые введены федеральным стандартом аудита № 16 «Аудиторская выборка», вероятность события В – это риск, связанный с объемом аудиторской выборки (риск выборки R_B), а вероятность события Б – это риск, не связанный с объемом выборки (R_m).

Получим выражение для риска выборки R_B в нашем случае. Для этого введем следующие обозначения.

Пусть N – объем генеральной совокупности (количество документов), N_1 – объем «основного массива», N_2 – объем «неосновного массива». Тогда $N = N_1 + N_2$.

Пусть J – стоимость документов генеральной совокупности (в рублях), J_1 – стоимость документов «основного массива», J_2 – стоимость документов «неосновного массива». Тогда $J = J_1 + J_2$.

Пусть S – уровень существенности (в рублях), установленный для рассматриваемой генеральной совокупности; $s = S/J \times 100\%$ – уровень существенности (в процентах).

Допустим, что аудитор сформировал выборку объемом N_1 и стоимостью J_1 («основной массив») и проверил ее. Существенных ошибок в выборке при этом не обнаружено.

Как мы указали выше, риск выборки R_B – это вероятность того, что в документах объема N_2 может оказаться существенная ошибка, т. е. ошибка, превышающая уровень существенности S .

Если стоимость документов «неосновного массива» однородна и вариация ее незначительна (коэффициент вариации не превышает 30%), то можно оперировать средней стоимостью документа «неосновного массива»

$$\overline{j_2},$$

, где

$$\overline{j_2} = \frac{J_2}{N_2}.$$

При

$$\overline{j_2} < S$$

«неосновной массив» будет содержать существенную ошибку, если ошибочной будет сумма по крайней мере в M документах, где

$$M = \frac{S}{\overline{j_2}}.$$

Тогда риск выборки R_B может быть определен как вероятность следующего события: по крайней мере M документов, принадлежащих генеральной совокупности N , будут полностью входить в объем N_2 генеральной совокупности. Эта вероятность известным образом может быть определена по формуле Пуассона:

$$R = (pn)^m \times e^{-p \times n} \times 1/m!, \quad (3.32)$$

где $p = M/N$; N – объем генеральной совокупности; M – количество ошибок в генеральной совокупности; m – количество ошибок в выборке; n – объем выборки; R – вероятность появления случайной величины m ; $e = 2,718$ – основание натурального логарифма.

В нашем случае объем выборки $n = N_1$, количество ошибок в выборке $m = 0$, отношение количества ошибок в генеральной совокупности к объему

генеральной совокупности:

$$p = \frac{M}{N} = \frac{S}{j_2 N}.$$

Тогда формула Пуассона (3.32) преобразуется к виду:

$$R_B = e^{-\frac{\bar{N}_1 S}{N j_2}}. \quad (3.33)$$

Отношение N_1/N обозначим n ($n = N_1/N$) – относительный объем «основного массива». Тогда:

$$R_B = e^{-n \frac{S}{j_2}}. \quad (3.34)$$

Графическая зависимость R_B от n_1 для различных значений отношения

$$\frac{S}{j_2}$$

приведена на рис. 3.13.

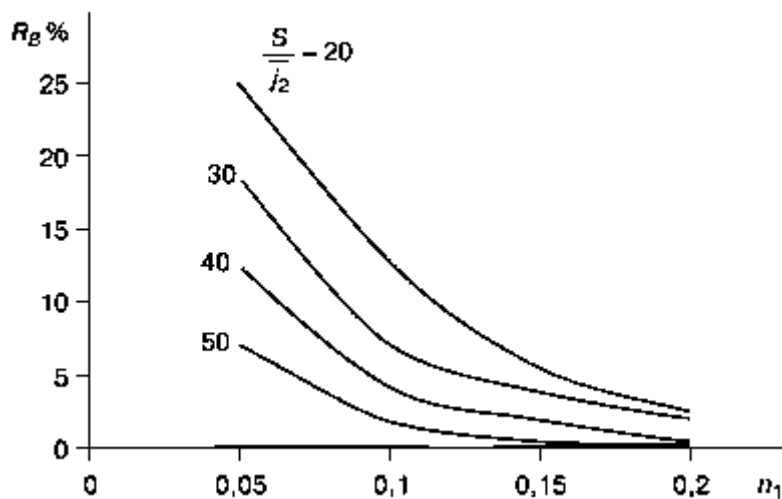


Рис. 3.13. Зависимость риска выборки от относительного объема «основного массива»

Как видим, риск выборки R_B снижается с ростом объема выборки. При увеличении объема выборки (относительного объема «основного массива» N_1) в 2 раза (с $n_1 = 0,1$ до $n_1 = 0,2$) риск выборки R_B от 15% (для

$$\frac{S}{\bar{j}_2} = 50$$

) снижается до 1,5-2%.

Проиллюстрируем практическое применение формулы (3.34) на конкретном примере.

Пример. Пусть аудитор проверяет состав дебиторской задолженности организации. Напомним, что несписанная дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности или невозможная ко взысканию искажает как сальдо расчетов с дебиторами, так и прибыль от обычной деятельности. Дебетовое сальдо счета 62 составляет 5000 тыс. руб. Допустимая ошибка $S = 100$ тыс. руб. ($s = 2\%$). Данные аналитического учета: доля 10 дебиторов – 4700 тыс. руб., доля 100 дебиторов – 300 тыс. руб. Аудитор отбирает 10 дебиторов, задолженность которых составляет «основной массив», и подвергает их сплошной проверке. Существенных ошибок при этом не выявлено. Далее аудитор определяет количественную долю документов «основного массива» в генеральной совокупности $n_1 = N_1/N = 10/110 = 0,09$ (9%) и среднюю стоимость документа «неосновного массива»:

$$\bar{j}_2 = \frac{J_2}{N_2} = \frac{300\ 000}{100} = 3000 \text{ руб.}$$

По формуле (3.34) для данных параметров генеральной совокупности риск выборки будет равен:

$$R_B = \exp\left(-n_1 \times \frac{S}{\bar{j}_2}\right) = \exp\left(-0,09 \times \frac{100\ 000}{3000}\right) = 0,05 \text{ (5\%)}.$$

Из полученного результата аудитор может сделать обоснованный вывод, что вероятность появления существенной ошибки в документах «неосновного массива» мала, и их можно не проверять.

В другом случае (например, при $n_1 = 9\%$, $S = 100\,000$ руб. и

$$\bar{j}_2$$

$= 6000$ (руб.) риск выборки R_B составит:

$$R_B = \exp\left(-n_1 \times \frac{S}{j_2}\right) = \exp\left(-0,09 \times \frac{100\,000}{6000}\right) = 0,22 \text{ (22\%)}.$$

Вероятность появления существенной ошибки в «неосновном массиве» значительна, и аудитору следует подвергнуть его проверке.

Что же касается риска R_{HB} (напомним, что риск R_{HB} – это вероятность события Б, заключающегося в том, что аудитор не выявил существенную ошибку, содержащуюся в выборке – «основном массиве»), то его оценка может быть осуществлена известным образом – путем анализа влияющих на него факторов (опыт аудитора, его квалификация, знакомство аудитора с проверяемой организацией, добросовестность и тщательность аудитора и т. д.).

Теперь получим выражение для риска необнаружения R_{HO} .

Выше мы определили, что применительно к процедуре «основного массива» риск необнаружения R_{HO} – это вероятность наступления одного из двух событий (события Б и события В). Событие В: аудитор не обнаружил существенную ошибку, поскольку все документы, содержащие ошибку, сосредоточены в «неосновном массиве», который аудитор не проверяет. Вероятность этого события обозначим через R'_{HO} . Событие Б: аудитор не обнаружил существенную ошибку в «основном массиве», поскольку хотя бы один документ, содержащий ошибку, находится в «основном массиве». Вероятность этого события обозначим R''_{HO} .

Поскольку события Б и В – несовместны, то в силу теоремы сложения вероятностей несовместных событий:

$$R_{HO} = R'_{HO} + R''_{HO} \quad (3.35)$$

В силу определений, данных выше, вероятность события В (R'_{HO}) равна риску выборки:

$$R'_{HO} = R_B. \quad (3.36)$$

Рассмотрим событие Б. Событие Б является результатом совместного появления двух событий (назовем их событиями Б1 и Б2). Событие Б1 – хотя бы один документ, содержащий ошибку, находится в «основном массиве». Событие Б2 – аудитор не обнаружил (просмотрел) находящийся в «основном массиве» документ, содержащий ошибку.

Вероятность события Б1 обозначим P_B . Поскольку вероятность R_B – это вероятность противоположного события, то

$$P_B = 1 - R_B \quad (3.37)$$

Вероятность события Б2 согласно данному выше определению – это риск R_{HB}

Поскольку R_{HB} является условной вероятностью события Б2, предполагающей, что событие Б1 наступило, то в силу теоремы умножения вероятностей величина R''_{HO} (вероятность совместного появления событий Б1 и Б2) составит:

$$R''_{HO} = P_B \times R_{HB}. \quad (3.38)$$

Получаем выражение для риска необнаружения:

$$\begin{aligned} R_{HO} &= R'_{HO} + R''_{HO} = R_B + P_B \times R_{HB} = R_B + (1 - R_B)R_{HB} = \\ &= R_B + R_{HB} - R_{HB} \times R_B. \end{aligned} \quad (3.39)$$

Рассмотрим практическое применение полученного выражения на примере.

Пример. Аудитор проверяет обоснованность предъявления НДС к вычету из бюджета. Объем генеральной совокупности составляет $N = 500$

счетов-фактур. Объем «основного массива» $N_1 = 20$ счетов-фактур. Соответственно объем «неосновного массива» $N_2 = 480$ счетов-фактур. Сумма НДС, предъявления к вычету по всем счетам-фактурам, составляющим генеральную совокупность, $j = 6\,000\,000$ руб. Сумма НДС по счетам-фактурам «неосновного массива» $j_2 = 768\,000$ руб. Уровень существенности установлен аудитором в размере $S = 120\,000$ руб. (2%). Риск R_{HB} по оценке аудитора составляет $R_{hb} = 10\%$.

Средний НДС, приходящийся на один счет-фактуру из «неосновного массива»:

$$\overline{j_2} = \frac{j_2}{N_2} = \frac{768\,000}{480} = 1600 \text{ руб.}$$

Риск выборки

$$R_B = e^{-\frac{N_1 S}{N \overline{j_2}}} = e^{-\frac{20 \cdot 120\,000}{500 \cdot 1600}} = 0.05 \text{ (5\%).}$$

Риск необнаружения

$$R_H = R_B + R_{HB} - R_B \times R_{HB} = 0.05 + 0.1 - 0.05 \times 0.1 = 0.145 (14.5\%).$$

Что же касается прочих выборочных процедур, использующих содержательные (нестатистические) методы (например, метод «блочного отбора», метод «ключевых элементов»), то применительно к ним отсутствуют данные, на основании которых можно было бы определить риски R_B и R_{HB} . Очевидно, для указанных процедур следует известным образом оценивать риск необнаружения R_{HO} без выделения его компонентов R_B и R_{HB} . Как указано выше, подобная оценка может быть осуществлена путем анализа влияющих на риск необнаружения факторов (объема выборки, квалификации и опыта аудитора, его знакомства с проверяемой организацией, его добросовестности и т. д.).

3.11. Агрегирование аудиторского риска и его компонентов

Под агрегированием в литературе по аудиту понимают вопрос соотнесения оценок рисков, полученных для сальдо и оборотов по счетам учета, с оценкой риска, полученной для отчетности в целом. Очевидно, что эти оценки должны соответствовать друг другу.

Для решения задачи агрегирования, таким образом, необходимо получить:

- зависимости, связывающие оценки рисков, полученные при проверке оборотов по счетам учета (генеральных совокупностей), с оценкой риска для статьи отчетности, включающей проверенные обороты;
- зависимости, связывающие оценки риска, полученные для статей отчетности, с оценкой риска для отчетности в целом.

Подобные зависимости достаточно легко могут быть получены при использовании для выборочных проверок вероятностно-статистических методов.

В этом случае ожидаемую ошибку в статье бухгалтерской отчетности можно рассматривать как случайную величину, являющуюся суммой случайных величин – ожидаемых ошибок генеральных совокупностей, составляющих рассматриваемую статью отчетности. Тогда риск выборки R_B на уровне статьи отчетности (как статистическая вероятность) известным образом может быть определен из суммы средних значений и суммы дисперсий слагаемых случайных величин.

Рассмотрим подобную задачу.

Пусть некая статья бухгалтерской отчетности состоит из суммы нескольких оборотов по счетам учета – генеральных совокупностей (L – число генеральных совокупностей).

Пусть N_i , J_i (руб.) – объем и сумма i -й генеральной совокупности; S_i (руб.) – уровень существенности для i -й генеральной совокупности.

Тогда сумма статьи бухгалтерской отчетности составит:

$$J = \sum_{i=1}^L J_i \text{ (руб.)}.$$

Уровень существенности статьи бухгалтерской отчетности:

$$S = \sum_{i=1}^L S_i \text{ (руб.)}.$$

При использовании выборочной процедуры, основанной на нормальном распределении размера ошибок, для i -й генеральной совокупности могут быть определены:

•

$$\bar{q}_i$$

(руб.) – средняя ошибка в выборке;

- δ_i^2 и δ_i (руб.) – дисперсия и среднее квадратичное отклонение;
- K_i (руб.) – ожидаемая ошибка;
- R_{Bi} (%) – риск выборки.

Из статистики известно: если случайная величина распределена по нормальному закону, то ее выборочная средняя ($\bar{q}$) – также случайная величина, распределенная по нормальному закону. Поскольку ожидаемая ошибка генеральной совокупности

$$K_i = N_i \times \bar{q}_i$$

. (где N_i – постоянная величина), то она также является случайной величиной, распределенной по нормальному закону с дисперсией $N_i^2 \times \delta_i^2$.

Очевидно, что ожидаемая ошибка статьи бухгалтерской отчетности K будет равна сумме ожидаемых ошибок генеральных совокупностей:

$$K = \sum_{i=1}^L K_i = \sum_{i=1}^L N_i \times \bar{q}_i \text{ (руб.)}, \quad (3.40)$$

а ее дисперсия составит

$$\delta^2 = \sum_{i=1}^L N_i^2 \times \delta_i^2. \quad (3.41)$$

Тогда с помощью зависимости (3.24) может быть определен риск выборки R_B для статьи бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим применение предлагаемой методики на примере.

Пример. Проверяемая статья бухгалтерской отчетности – строка 020 формы № 2 (себестоимость продукции).

Себестоимость складывается из следующих оборотов (незавершенное производство отсутствует):

№ п/п	Содержание операции	Проводка	Объем генеральной совокупности N_i , (количество операций)	Сумма, J_i , тыс. руб.	Уровень существенности S_i , тыс. руб.
1	Списание материалов	Д 20 – К 10	5000	4800	240 (5%)
2	Оплата работ, выполненных подрядчиками	Д 20 – К 60	1400	70 000	3500 (5%)
3	Начисление заработной платы	Д 20 – К 70	2000	20 000	1000 (5%)
4	Начисление ЕСН и взносов в ПФ	Д 20 – К 69	2000	5200	260 (5%)
Всего по статье бухгалтерской отчетности				100 000	5000 (5%)

Выборочные проверки четырех генеральных совокупностей, осуществленные с использованием метода, основанного на нормальном распределении размера ошибок, принесли следующие результаты:

№ п/п	Объем выборки n_i	Средняя ошибка выборки $\bar{q}_i$, руб.	Дисперсия δ_i^2	Среднеквадратическое отклонение δ_i , руб.	Ожидаемая ошибка генеральной совокупности K_i , тыс. руб.	Средний уровень существенности $\bar{S}_i$, руб.	Расчетное значение коэффициента Стюдента t_α	Риск выборки R_{B_i}
1	100	20	256	16	100	48	1.75	0,04 (4%)
2	100	2000	148 225	385	2800	2500	1.3	0,10 (10%)
3	100	20	14 400	120	40	500	4.0	0,0001 (0,01%)
4	100	5,2	1521	39	10,4	130	3,2	0,001 (0,1%)

Ожидаемая ошибка статьи бухгалтерской отчетности:

$$K = \sum_{i=1}^4 K_i = \sum_{i=1}^4 N_i \times \bar{q}_i = 100 + 2800 + 40 + 10,4 = 2950,4 \text{ тыс. руб.}$$

Дисперсия ожидаемой ошибки:

$$\delta^2 = \sum_{i=1}^4 N_i^2 \times \delta_i^2 = 5000^2 \times 256 + 1400^2 \times 148\,225 + 2000^2 \times 14\,400 + \\ + 2000^2 \times 1521 = 360\,605\,000\,000.$$

Среднеквадратическое отклонение:

$$\delta = \sqrt{\delta^2} = \sqrt{360\,605\,000\,000} = 600\,504 \text{ руб.}$$

Расчетное значение предела интеграла Лапласа:

$$t = \frac{S - K}{\delta} = \frac{5\,000\,000 - 2\,950\,400}{600\,504} = 3,4.$$

Риск выборки R_B при $t = 3,4$ составляет 0,0004 (0,04%). Оценив численное значение субъективной составляющей – риска, не связанного с выборкой R_{NB} , известным образом получаем значение аудиторского риска для данной статьи отчетности. Допустим, что риск R_{NB} оценен аудитором на уровне $R_{NB} = 25\%$.

Тогда расчетное значение t :

$$t = \frac{S - \frac{K}{1 - R_{\text{вн}}}}{\delta} = \frac{5\,000\,000 - \frac{2\,950\,400}{1 - 0,25}}{600\,504} = 1,77.$$

В этом случае аудиторский риск для рассматриваемой статьи отчетности равен $R_A = 0,04$ (4%).

Получив указанным выше образом значения аудиторского риска R_{Aj} для каждой статьи отчетности (здесь j – номер статьи), можно получить значение аудиторского риска R_A для отчетности в целом. Поскольку отчетность в целом будет содержать существенную ошибку, если существенная ошибка будет содержаться хотя бы в одной статье отчетности, то аудиторский риск будет равен:

$$R_A = 1 - \prod_{j=1}^L (1 - R_{Aj}), \quad (3.42)$$

где L – число статей отчетности.

Пример. Пусть форма отчетности состоит из пяти статей. Для статей получены значения аудиторского риска $R_{A1} = 4\%$; $R_{A2} = 2,2\%$; $R_{A3} = 3,5\%$; $R_{A4} = 0,1\%$; $R_{A5} = 0,01\%$. Аудиторский риск для отчетности в целом:

$$R_A = 1 - (1 - R_{A1}) \times (1 - R_{A2}) \times (1 - R_{A3}) \times (1 - R_{A4}) \times (1 - R_{A5}) = 1 - (1 - 0,04) \times (1 - 0,022) \times (1 - 0,035) \times (1 - 0,001) \times (1 - 0,0001) = 0,095 \text{ (9,5\%)}. \quad (3.43)$$

Как видим, при использовании выборочных процедур, основанных на вероятностно-статистических методах, задача агрегирования может быть решена с помощью известных из статистики зависимостей.

Если же в ходе аудита использованы выборочные содержательные процедуры либо процедуры сплошной проверки, то риск на уровне оборотов по счетам, как было указано ранее, представляет собой субъективные вероятности, оцениваемые аудитором исходя из своего профессионального суждения. В этом случае задача агрегирования сводится к субъективной оценке рисков на уровне статей отчетности и отчетности в целом исходя из полученных субъективных

оценок рисков на уровне оборотов по счетам. Некоторые рекомендации при этом могут быть сформулированы на основе обобщения опыта аудиторских проверок.

Пример. Воспользуемся исходными данными предыдущего примера.

Проверяемая статья бухгалтерской отчетности – строка 020 формы

№ 2 (себестоимость продукции). Сумма, отраженная по строке 020, – $J = 100\,000$ тыс. руб. Данная сумма складывается из четырех оборотов $J = J_1 + J_2 + J_3 + J_4$, где $J_1 = 4800$ тыс. руб.; $J_2 = 70\,000$ тыс. руб.; $J_3 = 20\,000$ тыс. руб.; $J_4 = 5200$ тыс. руб.

Численный анализ показывает, что в этом случае риск на уровне статьи отчетности определяется значением риска, полученного для оборота J_2 (наиболее существенного в составе статьи). Если для оборота J_2 риск оценен аудитором как низкий, то аналогичная оценка может быть принята и для статьи отчетности.

Агрегирование оценок риска, полученных для статей отчетности, в риск для отчетности в целом в этом случае может быть осуществлено следующим образом. Выше мы указали, что отчетность в целом будет содержать существенную ошибку, если существенная ошибка будет содержаться хотя бы в одной статье отчетности. Исходя из этого риск для отчетности в целом будет высоким (средним), если он будет высоким (средним) хотя бы для одной статьи отчетности.

Пример. Баланс проверяемой организации содержит восемь существенных статей. Для пяти статей риск оценен низким, для двух – средним, для одной – высоким. В этом случае риск для отчетности в целом высокий. В другом случае для шести статей риск оценен низким, для двух – средним. Риск для отчетности в целом – средний.

Из рассмотренных выше теоретических предпосылок оценки компонентов аудиторского риска на уровне оборотов по счетам бухгалтерского учета очевидно, что подобные оценки возможны лишь в ходе осуществления аудита, по результатам применения конкретных аудиторских процедур. Из этого следует, что оценка рисков в аудите – это процесс, который не заканчивается составлением плана и программы аудита (документов, завершающих этап планирования), а продолжается в ходе дальнейшего его осуществления.

Таким образом, подводя итог изложенным выше соображениям, можно предложить следующую последовательность действий, необходимых для комплексной оценки аудиторского риска и его компонентов (рис. 3.14).

На рис. 3.14 представлен возможный алгоритм комплексной оценки аудиторского риска, основанный на изложенных выше теоретических предпосылках.

Алгоритм предусматривает качественную оценку компонентов аудиторского риска в ходе планирования аудита. Указанная оценка осуществляется в порядке, изложенном в параграфах 3.4.2, 3.4.3. Полученная оценка документируется в плане и программе аудита.

При использовании выборочных статистических процедур осуществляется количественная оценка рисков выборки на уровне оборотов по счетам учета в порядке, изложенном в параграфе 3.7. Далее полученные оценки агрегируются в риски на уровне статей отчетности и риск на уровне отчетности в целом в порядке, изложенном в настоящем параграфе. Данная оценка сравнивается с оценкой аудиторского риска, полученного в ходе планирования. При необходимости оценка аудиторского риска, приведенная в плане и программе аудита, подвергается уточнению.



Рис. 3.14. Возможный алгоритм комплексной оценки аудиторского риска

При использовании выборочных содержательных процедур осуществляется качественная оценка компонентов аудиторского риска на уровне оборотов по счетам учета. Далее, как и в предыдущем случае, полученные оценки агрегируются в риски на уровне статей отчетности в целом, значения которых используются для уточнения оценки, полученной в ходе планирования.

3.12. Последовательность осуществления аудиторской проверки

В предыдущих параграфах мы рассмотрели ряд вопросов теории аудита (определение допустимой и ожидаемой ошибок, оценка аудиторского риска, виды аудиторских процедур, позволяющих осуществить это). Теперь

рассмотрим, в какой последовательности следует осуществлять все эти действия.

Ориентируясь на сложившийся опыт аудиторов и рекомендации стандартов (и международных, и общероссийских), в аудите можно выделить три основных этапа:

- планирование;
- осуществление аудиторской проверки (сбор аудиторских доказательств);
- обобщение и оформление результатов проверки (составление письменной информации – отчета аудитора и аудиторского заключения).

Взаимоотношения аудитора с клиентом, как правило, начинаются с планирования аудита. В результате анализа оценок, осуществленных аудитором в ходе планирования (в частности, оценки возможных трудозатрат), определяются данные, необходимые для составления договора на проведение аудиторской проверки (сроки проведения, стоимость), и заключается договор. После этого начинается собственно проверка (сбор аудиторских доказательств). Но планирование продолжается и в ходе проверки, имея своей целью уточнение ранее произведенных оценок (допустимой ошибки, аудиторского риска, вида и последовательности проведения аудиторских процедур и т. д.).

Завершающий этап аудита (обобщение и оформление результатов проверки), в свою очередь, может осуществляться как после проведения проверки (после того, как собраны все аудиторские доказательства), так и в ходе проверки, одновременно с ней.

Таким образом, указанные этапы аудиторской проверки не имеют четких временных границ, но тем не менее каждый этап самостоятелен: имеет свою собственную цель, свои задачи, свои методы и особенности осуществления, свои результаты, служащие исходными данными для следующего этапа. В соответствии с этим методически оправданно рассмотреть отдельно каждый из указанных этапов, что мы и сделаем в последующих главах.

Глава 4

Планирование аудита

4.1. Цель, задачи и содержание планирования

Аудиторская проверка – достаточно сложный процесс. Вспомним, что в параграфе 3.6 перечислено несколько десятков аудиторских процедур (фактических, аналитических, специальных, документальных), большая часть из которых, кроме того, может быть и сплошной, и выборочной. В свою очередь, выборочные процедуры тоже могут быть различными (статистические, содержательные и т. д.). От того, какие процедуры, в каком объеме и в какой последовательности применяет аудитор, зависит многое: будут ли результаты проверки достаточно объективными или нет, будет ли проверка более или менее трудоемкой, более или менее рискованной и т. д.

Очевидно, что честный и добросовестный аудитор в силу именно своей честности и добросовестности всегда будет стремиться к достижению высокого качества своей работы, т. е. к обеспечению достаточной объективности и обоснованности результатов проверки. Будучи по определению коммерческой организацией, аудиторская фирма всегда стремится к минимизации затрат. Добросовестность аудитора, а также возможная ответственность за результаты своей работы (см. параграф 2.15) обуславливают его стремление к минимизации аудиторского риска. При этом очевидно, что одновременно достигнуть и минимума затрат, и минимума аудиторского риска не представляется возможным, поскольку, как показано в параграфе 3.7, снижение аудиторского риска R_A (риска необнаружения R_{HO}) неизбежно связано либо с увеличением объема выборки (ростом трудозатрат), либо с привлечением более опытных специалистов (ростом стоимости).

Таким образом, перед аудитором, приступающим к аудиторской проверке, всегда стоит так называемая задача оптимизации – т. е. задача выбора из множества возможных решений (вариантов) наилучшего по какому-либо

признаку.

Вопрос о том, какой критерий при этом следует выбрать в качестве «целевой функции» (параметра оптимизации), находится в компетенции аудиторской фирмы, проводящей проверку. В качестве «целевой функции» могут быть выбраны, например, трудозатраты (тогда задача оптимизации сводится к отысканию условий, обеспечивающих минимум трудозатрат при приемлемом риске), либо аудиторский риск (обеспечение минимума риска при приемлемых трудозатратах), либо какой-нибудь другой критерий, в том числе комбинированный. Вопрос выбора такого критерия (или критериев) – предмет соответствующего внутрифирменного аудиторского стандарта. Это рекомендовано федеральным стандартом № 3 «Планирование аудита».

Для приближения к оптимальному варианту проведения аудиторской проверки ее необходимо должным образом спланировать. Исходя из изложенного выше *целью планирования* является обеспечение проведения проверки наилучшим (оптимальным) образом с точки зрения выбранного критерия.

Планирование аудита, таким образом, – это совокупность действий по выбору варианта, позволяющего этой цели достигнуть⁹, т. е. выбору стратегии и тактики проведения проверки, по выбору видов, объемов и последовательности проведения аудиторских процедур.

Для эмпирического приближения к оптимальному варианту проведения проверки в ходе планирования решают следующие задачи:

- сбор информации о потенциальном клиенте, в частности о его бизнесе, организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля на его предприятии;
- оценка уровня существенности (допустимой ошибки) и аудиторского

⁹ Известны строгие математические методы решения задач оптимизации (например, симплекс-метод и распределительный метод для линейных задач, метод градиента для задач нелинейных, методы Беллмана для задач динамического планирования и т. д.). Но в аудите эти методы в настоящее время не применимы в силу неразработанности формальных или стохастических (вероятностных) зависимостей между варьируемыми факторами, с одной стороны, параметрами оптимизации и ограничивающими функциями – с другой. Поэтому приближение к оптимальности достигается, как это предусмотрено федеральным стандартом «Планирование аудита», эмпирически – вариантносью планирования, выявлением в ходе планирования областей повышенного риска, корректированием принятых решений в ходе проверки.

риска;

- выбор вида, объемов и способов применения аудиторских процедур.

Результаты процесса планирования в соответствии с порядком, установленным федеральным стандартом № 3 «Планирование аудита», оформляются в двух документах: в *плане аудита* и *программе аудита*. В соответствии с данными, полученными в ходе планирования (стоимость и длительность проверки), составляется и заключается договор.

Сложившаяся практика выделяет в процессе планирования ряд этапов, выполняемых в определенной последовательности (рис. 4.1).

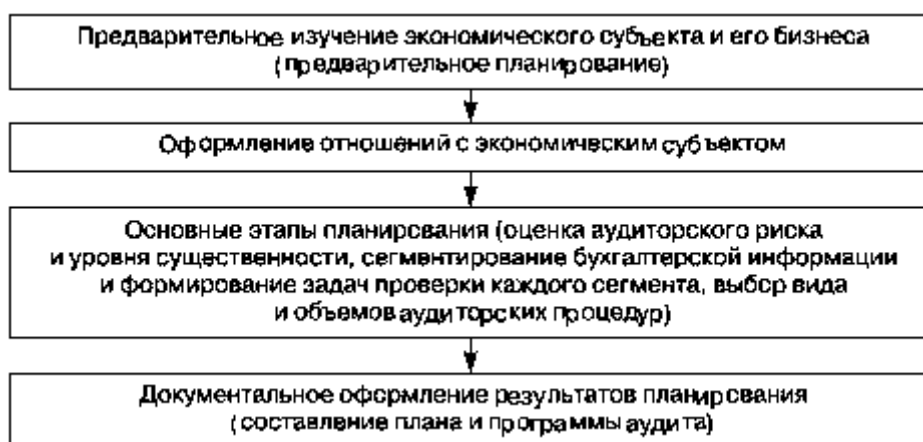


Рис. 4.1. Этапы планирования аудита

Представленная на рис. 4.1 последовательность этапов планирования аудита исходит из следующих предпосылок. В ходе первого этапа (предварительного изучения экономического субъекта) аудитор оценивает возможность проведения аудита, подготавливает информационную базу для последующих этапов планирования, производит предварительную оценку возможного объема и стоимости проверки. Именно этот этап предваряет заключение договора между аудитором и экономическим субъектом, поэтому он и именуется этапом «предварительного планирования».

Предполагается, что информация, полученная аудитором в ходе этапа предварительного изучения экономического субъекта (предварительного планирования), позволит ему определить существенные условия договора на

проведение проверки (длительность, стоимость).

Основные этапы планирования (оценка аудиторского риска и так далее вплоть до составления плана и программы) выполняются согласно данной схеме после заключения договора и являются, как указывает федеральный стандарт, подготовительными к проведению собственно проверки.

Рекомендуемая последовательность этапов планирования весьма рациональна в силу следующих обстоятельств.

Заключение договора с экономическим субъектом без его предварительного изучения увеличивает предпринимательский риск для аудитора: экономический субъект может оказаться неплатежеспособным, недобросовестным и т. д. Выявление подобных моментов в ходе предварительного планирования позволяет аудитору вовремя отказаться от заключения договора и избежать возможных негативных последствий (например, финансовых санкций, связанных с односторонним расторжением договора по инициативе аудитора после начала работ). Убытки, которые в этом случае понесет аудитор, отказавшись от заключения договора по результатам предварительного планирования, как правило, невелики – продолжительность предварительного планирования обычно не превышает нескольких процентов от продолжительности аудита в целом и составляет от нескольких часов (для малых предприятий) до нескольких дней (для крупных предприятий).

Заключение договора с экономическим субъектом по окончании всех этапов планирования также увеличивает для аудитора его предпринимательский риск. Практика показывает, что добросовестный аудитор, выполняющий требования федеральных и внутрифирменных стандартов, при первичном аудите (т. е. при проверке экономического субъекта, которого он ранее не проверял) тратит на планирование, включая составление плана и программы, до 30% времени, затраченного на аудит в целом. Очевидно, что возможный отказ экономического субъекта от заключения договора после столь объемной работы по планированию может повлечь для аудитора значительные убытки.

Поэтому для аудитора наиболее целесообразно оформить отношения с экономическим субъектом (заключить с ним договор) после этапа предварительного планирования. Тем самым время, затраченное аудитором на остальные этапы планирования (а оно, как видим, весьма значительно), будет учтено при формировании договорной цены и оплачено клиентом.

Далее детально рассмотрим все этапы планирования согласно их последовательности.

4.2. Предварительное изучение экономического субъекта (предварительное планирование)

Целями предварительного планирования являются:

- оценка возможности проведения аудита;
- предварительная оценка объема (длительности, стоимости) предстоящих работ;
- подготовка информационной базы для последующих этапов планирования.

Оценка возможности проведения аудита должна осуществляться с учетом требований и рекомендаций, изложенных в федеральном стандарте № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях». Согласно указанному стандарту в каждой аудиторской организации должен быть установлен порядок принятия на обслуживание нового клиента, предусматривающий оценку честности руководства предполагаемого аудируемого лица.

Согласно стандарту при оценке честности руководства потенциального клиента аудиторская организация должна учитывать, например:

- личность и деловую репутацию основных собственников потенциального клиента, его руководства, связанных сторон, представителей собственника;
- характер хозяйственных операций клиента, включая его деловую практику;

- информацию об отношении основных собственников потенциального клиента, его руководства, представителей собственника к контрольной среде или вопросу неадекватного толкования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

- насколько неадекватно низким стремится клиент установить размер денежного вознаграждения аудиторской организации за проведение аудита или оказание сопутствующих аудиту услуг;

- проявления ненадлежащего ограничения объема аудита;

- признаки того, что клиент занимается легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, или другой криминальной деятельностью;

- причины назначения данной аудиторской организации и неназначения предшествующего аудитора.

Информацию о честности руководства потенциального клиента аудиторская организация может получить, например, из следующих источников:

- общение с аудиторской организацией, оказывавшей услуги потенциальному клиенту в предшествующие периоды, обсуждение с другими третьими сторонами;

- запросы в адрес таких третьих сторон, как банки, организации, оказывающие клиенту юридические услуги;

- иные открытые источники информации.

Объем предстоящей работы (трудозатраты на проведение аудита) зависит от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности его хозяйственных операций, организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, опыта работы аудитора с данным лицом, а также от знания аудитором особенностей его деятельности.

Для понимания *масштабов деятельности экономического субъекта, сложности его хозяйственных операций* аудитор необходимо как минимум изучить следующие факторы:

- организационно-правовую форму и структуру экономического субъекта, его организационно-управленческую иерархию;
- виды деятельности экономического субъекта, выпускаемую продукцию (товары, работы, услуги), специфику отрасли;
- организацию и технологию производства;
- требования экономического субъекта к персоналу, принципы оплаты труда;
- соблюдение действующего законодательства при осуществлении финансовых и хозяйственных операций.

От *организации и состояния системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля* на предприятии также зависит очень многое, в частности аудиторский риск (точнее, его составляющие – неотъемлемый $R_{НТ}$ и контрольный $R_{К}$ риски), объем проверки (вид, объем и последовательность применения аудиторских процедур), стоимость проверки (необходимость привлечения более квалифицированных аудиторов или отсутствие таковой необходимости) и др. Поэтому в ходе предварительного планирования аудитор должен изучить такие первоочередные факторы, влияющие на организацию и состояние бухгалтерского учета и внутреннего контроля, как:

- форма ведения учета, степень его автоматизации;
- структура бухгалтерской службы, организация работы бухгалтерии;
- состояние учетной документации (полнота, систематизация и т. д.);
- состав и качество организационно-распорядительной документации, определяющей деятельность бухгалтерии (приказ по учетной политике, положение о документообороте, рабочий план счетов, должностные инструкции и т. д.);
- организация работы с нормативно-справочной литературой;
- участие главного бухгалтера в вопросах заключения сделок, налогового планирования и т. д.

В ходе предварительного планирования чаще всего используются следующие аудиторские процедуры (см. параграф 3.6):

- наблюдение;
- осмотр;
- опрос;
- запрос к третьим лицам;
- просмотр документов;
- аналитические процедуры.

Источниками получения информации об экономическом субъекте, его бизнесе, состоянии бухгалтерского учета и внутреннего контроля могут являться:

- учредительные и регистрационные документы;
- приказ по учетной политике;
- бухгалтерская отчетность, регистры учета;
- контракты (договоры) на поставку продукции, выполнение работ, оказание услуг;
- результаты осмотра предприятия, его производственных площадей, офисных помещений;
- результаты бесед и переговоров с руководством, главным бухгалтером, работниками предприятия;
- результаты наблюдения за производственным процессом;
- результаты проверок, проведенных ранее (другой аудиторской фирмой, налоговой инспекцией);
- информация от третьих лиц.

Следует ли документировать результаты предварительного планирования? Федеральные стандарты не содержат указаний на этот счет. Но, учитывая ответственность принимаемых на основе предварительного планирования решений, можно утверждать, что документирование результатов этого этапа необходимо.

Поскольку в федеральных стандартах, как отмечено выше, отсутствуют сведения о форме и содержании рабочих документов предварительного планирования, то это — предмет соответствующего внутрифирменного

стандарта. Некоторые варианты рабочих документов предварительного планирования, применяемых на практике аудиторскими фирмами, приведены в литературе [23], а также представлены в приложении 1.

Результатом предварительного планирования прежде всего является оценка возможности проведения аудита экономического субъекта. Отказ от проведения аудита может быть обусловлен обоснованным сомнением аудитора в честности, добросовестности, надежности потенциального клиента. Подобные сомнения могут быть основаны на таких фактах, как неплатежеспособность предприятия при одновременном желании руководства заключить договор на аудиторскую проверку, несоблюдение действующих законодательных и нормативных актов (например, намеренное заключение притворных и мнимых сделок), несоблюдение принципа действующего предприятия (например, намеренное уменьшение чистых активов с целью банкротства) и т. д.

Другим не менее важным результатом предварительного планирования является ориентировочная оценка объема (трудозатрат, длительности) и стоимости работ. Указанная оценка согласуется с клиентом в процессе переговоров, после чего на согласованной основе составляется договор на аудиторскую проверку.

4.3. Оформление отношений с экономическим субъектом

Отношения с экономическим субъектом оформляются, как это предусмотрено Гражданским кодексом РФ, заключением договора. Но сложившаяся практика и соответствующий федеральный стандарт № 12 «Согласование условий проведения аудита» рекомендуют перед заключением договора направить руководству экономического субъекта письмо-обязательство. Смысл данного документа заключается в следующем.

Аудиторские услуги – весьма специфическая область, отличающаяся от услуг других видов (например, юридических, консультационных,

информационных и т. д.). Отличие это заключается прежде всего в содержании обязательств, а также в ответственности сторон при исполнении договора.

Иногда, приглашая аудиторскую организацию для проведения проверки и соглашаясь на достаточно высокую ее стоимость, руководитель экономического субъекта полагает, что взамен он получает право требовать от аудитора «приведения в порядок» его бухгалтерской отчетности в случае обнаружения нарушений (т. е., по сути дела, услуг по восстановлению учета).

Нередко руководство проверяемых субъектов под аудиторской проверкой понимает исключительно подтверждение аудитором достоверности сведений в налоговых декларациях. А в случае обнаружения в них ошибок (после того, как подтверждена достоверность бухгалтерской отчетности) аудитор, по мнению руководства, должен будет подобно страховой фирме возместить экономическому субъекту все понесенные убытки в виде штрафных санкций и пени.

Некоторые руководители экономических субъектов считают, что если они платят аудитору деньги, то взамен вправе требовать предоставления им продукции (заключения) определенного качества.

Поэтому еще до заключения договора (или при его заключении) для аудитора очень важно дополнительно разъяснить потенциальному клиенту специфику аудиторской деятельности, разграничение прав и обязательств, а также ответственности сторон при проведении аудита. Направление клиенту подобного письма помогает избежать возможного неправильного понимания руководством экономического субъекта условий предстоящего договора. Кроме того, при возникновении конфликтной ситуации между экономическим субъектом и аудиторской фирмой и разбирательстве дела в арбитражном суде письмо-обязательство (с отметкой экономического субъекта о его получении) может послужить дополнительным аргументом, свидетельствующим о добросовестности аудитора.

В соответствии с федеральным стандартом письмо-обязательство может содержать ряд указаний, важнейшими из которых являются следующие:

- объект и цель аудиторской проверки;
- законодательные и нормативные акты, на основании которых будет проводиться аудит;
- форма отчетности аудиторской организации;
- ответственность аудиторской организации;
- наличие аудиторского риска;
- обязательства экономического субъекта по предоставлению аудиторам свободного доступа к информации и не оказанию на них давления.

По своему усмотрению аудиторская организация может включить в текст письма-обязательства и другие дополнительные указания. Рекомендуемая форма и текст письма-обязательства приведены в приложении к федеральному стандарту № 12 «Согласование условий проведения аудита».

Письмо-обязательство может также служить офертой при разовых соглашениях между аудитором и экономическим субъектом. В этом случае текст письма согласно требованиям Гражданского кодекса РФ в дополнение к сведениям, указанным выше, должен содержать также существенные условия договора на аудиторскую проверку (предмет договора, стоимость, другие условия, признанные сторонами как существенные).

Письмо-обязательство может служить также сопроводительным письмом к договору на аудиторскую проверку. В этом случае его текст может быть таким, какой приведен в приложении 2.

После письма-обязательства (или вместе с ним) аудиторская организация отправляет клиенту текст договора на проведение аудиторской проверки.

Договор на проведение аудиторской проверки в соответствии с гражданским законодательством является договором возмездного оказания услуг (ст. 779-783 Гражданского кодекса РФ). По договору возмездного оказания услуг исполнитель по заданию заказчика обязуется оказать ему аудиторскую услугу, а заказчик обязуется оплатить эту услугу. Существенными условиями подобного договора согласно требованиям Гражданского кодекса РФ являются: предмет договора (суть оказываемой услуги), порядок и сроки

оплаты. Кроме того, федеральный стандарт № 12 рекомендует включать в договор следующие пункты:

- условия оказания услуг;
- права и обязанности аудиторской организации;
- права и обязанности экономического субъекта;
- ответственность сторон и порядок разрешения споров.

Безусловно, стороны могут включать в текст договора и другие условия, которые они сочтут для себя существенными, например возможность привлечения сторонних специалистов или порядок оплаты дополнительных расходов, которые могут возникнуть в ходе оказания аудиторских услуг, и т. д.

Рассмотрим примерное содержание существенных условий договора.

Предметом договора является проведение аудиторской проверки бухгалтерской отчетности заказчика за определенный период (отчетный год). При оказании аудитором сопутствующих или прочих услуг предметом может быть оказание консультационных услуг, информационных услуг, услуг по восстановлению учета и пр.

В разделе договора о порядке и сроках оплаты устанавливается порядок определения стоимости аудиторских услуг. Возможны различные варианты, например следующие:

- а) в договоре указывается цена, устанавливаемая соглашением сторон;
- б) в договоре указывается цена, устанавливаемая соглашением сторон, и оговаривается порядок дополнительной оплаты в случае возникновения дополнительных расходов, не учтенных при формировании договорной цены;
- в) в договоре указывается ориентировочная стоимость аудиторской проверки (или стоимость человеко-дня работы) и устанавливается, что окончательная цена будет определена в дополнительном протоколе (являющемся неотъемлемой частью договора) исходя из фактически осуществленных затрат. В большинстве случаев заказчиков более устраивает вариант а), не связанный с дополнительными расходами или увеличением договорной цены. Очевидно, что аудитор может согласиться на вариант а), если

он уверен в том, что объем предстоящих работ определен им верно, а возникновение дополнительных расходов маловероятно. В противном случае аудитору более подходят варианты б) и в).

В этом же разделе следует оговорить порядок и сроки оплаты. Возможны следующие варианты:

- а) 100%-ная предоплата;
- б) частичная предоплата (например, 50%) с оплатой оставшейся части по окончании работ;
- в) оплата по завершении работ.

Естественно, что для аудитора более выгоден вариант а), но заказчик на него соглашается редко (иногда по принципиальным соображениям). На практике при проверках небольших фирм аудиторы часто соглашаются на вариант в), при проверках крупных фирм, связанных со значительными затратами, как правило, в договорах предусматривают вариант б), устраивающий обе стороны.

В разделе об условиях оказания услуг могут быть указаны:

- цель оказания услуг;
- объект аудита;
- этапы проведения проверки (поквартально, по полугодиям, по результатам работы за год);
- сроки проведения проверки (начало, окончание);
- ссылки на законодательные и нормативные акты, федеральные и внутрифирменные стандарты, на основании которых будет проводиться аудит;
- указания документов, составляемых аудитором по результатам проверки (письменная информация – отчет, аудиторское заключение), указание порядка и сроков передачи их заказчику.

Права и обязанности сторон перечисляются в соответствии с требованиями Гражданского кодекса РФ, Закона РФ «Об аудиторской деятельности в РФ».

Ответственность сторон указывается в соответствии с требованиями Гражданского кодекса РФ, Закона РФ «Об аудиторской деятельности».

Иногда заказчик настаивает на включении в этот раздел обязанности аудитора по возмещению убытков, связанных с начислением проверяющим государственным органом санкций за отчетный период, проверенный аудитором. Позиция аудитора может быть следующей. Обязанность исполнителя по возмещению убытков заказчику предусмотрена Гражданским кодексом РФ при наличии вины исполнителя независимо от наличия или отсутствия подобного пункта в договоре. Таким образом, если на этом настаивает заказчик, то в раздел ответственности сторон может быть включен пункт, предусматривающий возмещение исполнителем заказчику понесенных последним убытков (штрафных санкций, обоснованно начисленных проверяющим органом, обнаружившим существенные ошибки и нарушения в проверенном аудитором периоде), возникших по вине исполнителя. Из подобной формулировки не возникает дополнительной ответственности аудитора, так как она, по сути, повторяет формулировку Гражданского кодекса.

Договор на аудиторскую проверку может быть разовым (на проверку года) или иметь долгосрочный характер (например, предусматривающий ежегодную аудиторскую проверку в течение срока действия лицензии аудитора).

Примерная форма и содержание договора на аудиторскую проверку приведена в приложении 3.

4.4. Типовая схема осуществления основных этапов планирования. Оценка рисков и уровня существенности

В ходе основных этапов планирования аудиторы осуществляют следующие мероприятия:

- оценка уровня существенности, оценка аудиторского риска для отчетности в целом;
- сегментирование бухгалтерской информации и формирование задач проверки каждого сегмента;
- выбор вида и объемов аудиторских процедур.

По сложившейся практике эти этапы выполняют в определенной последовательности, представленной на рис. 4.2.

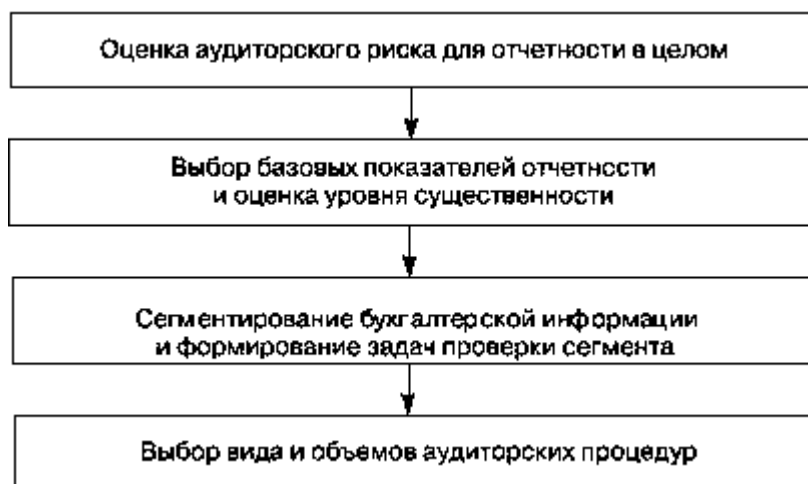


Рис. 4.2. Типовая схема осуществления основных этапов планирования

В зависимости от выбранного аудитором метода оценка аудиторского риска на уровне отчетности в целом, как мы указывали выше, может быть качественной (низкий, средний или высокий риск) либо количественной (в долях единиц или процентах). Проводится оценка аудиторского риска для отчетности в целом на основе методов, изложенных в параграфе 3.6.

При этом порядок оценки может быть различным.

В одном случае оценка может осуществляться следующим образом:

- для отчетности в целом оцениваются риски R_K , R (например, с помощью рабочих документов, приведенных в приложениях 4, 5, 6);
- принимается приемлемое значение аудиторского риска R_{Amin} (низкий риск при качественной оценке, $R_{Amin} = 5-10\%$ при количественной оценке);
- по формуле (3.1) определяется значение аудиторского риска и сравнивается с приемлемым.

В другом случае оценка может осуществляться в таком порядке:

- для отчетности в целом оцениваются риски R и R_K (например, с помощью рабочих документов, приведенных в приложениях 4, 5);
- принимается приемлемое значение аудиторского риска R_{Amin} (низкий

риск при качественной оценке, $R_{Amin} = 5-10\%$ при количественной оценке);

- определяется требуемый риск необнаружения $R_{HO_{треб}}$, обеспечивающий приемлемое значение аудиторского риска:

$$R_{HO_{треб}} = \frac{R_{Amin}}{R_{HT} \times R_K};$$

- оценивается риск R_{HO} для отчетности в целом. Полученное значение действительного риска необнаружения R_{HO} сравнивается с его требуемым значением $R_{HO_{треб}}$.

Если произведенная аудитором оценка показывает, что аудиторский риск для отчетности в целом превышает уровень риска, принятый аудитором в качестве приемлемого (низкий уровень при качественной оценке; 5-10% при количественной оценке), то согласно федеральному стандарту № 8 аудитор должен принять меры к снижению аудиторского риска путем снижения риска необнаружения. Из рассмотренной выше теории аудита известно, что снижение риска необнаружения может быть достигнуто следующими мерами:

- привлечение более опытных аудиторов;
- более широкое использование внешних источников информации;
- увеличение удельного веса фактических и документальных процедур при уменьшении аналитических;
- увеличение объемов выборок;
- уменьшение уровня существенности.

Пример. В ходе планирования аудитор получил следующие оценки рисков: $R_{HT} = 0,4$ (40%), $R_K = 0,6$ (60%). Приемлемое значение аудиторского риска установлено на уровне $R_{Amin} = 5\%$. Уровень существенности выбран в размере $s = 0,05$ (5%). Требуемое значение риска необнаружения:

$$R_{HO_{треб}} = \frac{R_{Amin}}{R_{HT} \times R_K} = \frac{0,05}{0,4 \times 0,6} = 0,2 \text{ (20\%)}.$$

Действительный риск необнаружения для отчетности в целом составил $R_{HO} = 0,3$ (30%). Аудитор решил снизить риск необнаружения уменьшением уровня существенности с 5% до 3%. По формуле (3.7) он получит:

$$\Delta R_{HO} = B(s_2 - s_1) = 6 \times (0,05 - 0,03) = 0,12 \text{ (12\%)},$$

где $B = R_{HO}/s = 0,3/0,05 = 6$.

Тогда при $s = 3\%$ риск необнаружения составит = 18%.

Если же перечисленными мерами не удастся достигнуть приемлемого уровня аудиторского риска, то данное обстоятельство, как того требует федеральный стандарт № 6, должно быть отражено в аудиторском заключении, которое в этом случае будет модифицированным.

Очевидно, что если нет жестких требований к риску необнаружения (R_{HT} и R_K низкие), то к проверке не обязательно привлекать самых квалифицированных аудиторов, объем выборки может быть уменьшен, отсутствует необходимость применения процедур, основанных более на внешних источниках информации. Для подобного случая аудиторские стандарты устанавливают следующие рекомендации.

Если в ходе планирования оценка рисков покажет, что R и R_K (либо один из них) – низкие, то аудитор вправе ориентироваться на средний или высокий риск необнаружения R , но в ходе проверки аудитор обязан получить подтверждение верности полученных оценок R_{HT} и R_K .

Для этого в ходе проверки должны применяться не только процедуры по существу, но и процедуры на соответствие, позволяющие оценить компоненты аудиторского риска на уровне сальдо и оборотов по счетам учета и уточнить произведенные при планировании оценки рисков R и R_K для отчетности в целом. Если при этом в ходе проверки выяснится, что оценки рисков R_{HT} и R_K завышены, то план и программа проверки должны быть скорректированы в сторону уменьшения риска необнаружения R_{HO} .

В процессе оценки составляющих аудиторского риска чаще всего применяются такие процедуры, как осмотр, опрос, просмотр документов,

проверка соблюдения установленных правил. Поскольку на данном этапе аудитора интересует качественный результат, то все они являются процедурами «на соответствие».

В качестве источников информации используются результаты предварительного планирования, учредительные документы, бухгалтерская отчетность, приказ по учетной политике, учетные регистры, первичные документы, результаты предыдущих проверок и пр.

4.5. Сегментирование бухгалтерской информации и формирование задач проверки каждого сегмента

Сегментирование бухгалтерской информации (распределение ее на участки) имеет место при проведении проверки группой аудиторов, что чаще всего и встречается. Проводится сегментирование именно для того, чтобы оптимальным образом распределить аудируемую информацию между участниками проверки. Сегментирование может осуществляться по-разному. На сегодняшний день известны два подхода к сегментированию аудита:

- пообъектный [5, 6, 23];
- циклический [4, 10, 11].

При пообъектном подходе бухгалтерская документация распределяется (сегментируется) между участниками проверки в соответствии с Планом счетов: каждый сегмент состоит из одного или нескольких счетов бухгалтерского учета (табл. 4.1).

Таблица 4.1. Возможная структура сегментов аудита при пообъектном подходе

№ сег-мента	Содержание сегмента
1	Основные средства и нематериальные активы (дебетовые и кредитовые обороты на счетах 01, 04, 02, 05)
2	Материально-производственные запасы (дебетовые и кредитовые обороты на счетах 10 и 41)
3	Затраты на производство (дебетовые и кредитовые обороты на счетах 20, 23, 25, 26)
и т. д.	...

При циклическом подходе каждый сегмент состоит из совокупности оборотов по счетам, связанным содержанием хозяйственных операций и документооборотом (табл. 4.2).

Таблица 4.2. Возможная структура сегментов аудита при циклическом подходе

№ сег-мента	Содержание сегмента
1	Приобретение (дебетовые обороты на счетах 08, 10, 41 и кредитовые обороты на корреспондирующих счетах 60, 71, 76)
2	Производство (дебетовые обороты на счетах 20, 23, 25, 26 и кредитовые обороты на корреспондирующих счетах 02, 05, 10, 60 и др.)
3	Реализация, получение доходов и формирование финансового результата
4	Оплата
5	Использование прибыли и формирование капитала
6	Инвестирование

Указанная выше структура циклического сегментирования приведена в [10]. Известны и другие способы структурирования при циклическом сегментировании [4, 11].

Оба подхода имеют свои достоинства и недостатки.

При пообъектном подходе имеет место дублирование: аудитор, проверяющий обороты по счету 10, и аудитор, проверяющий обороты по счету 60, будут делать одну и ту же работу при проверке дебетовых оборотов счета 10, корреспондирующих с кредитовыми оборотами счета 60.

При циклическом подходе такое дублирование исключено. Но для выявления ожидаемой ошибки в сальдо на счетах необходимо обобщать

результаты работы аудиторов, проверяющих различные циклы (например, для выявления ожидаемой ошибки в дебетовом сальдо счета 10 следует обобщить результаты работы аудитора, проверяющего цикл приобретения, и аудитора, проверяющего цикл производства). Пообъектный же подход от указанного недостатка свободен.

Выбор подхода к сегментированию аудируемой информации – дело аудиторской фирмы. При осуществлении такого выбора может быть принято во внимание следующее обстоятельство: при более низкой квалификации членов аудиторской группы, наверное, целесообразнее пообъектное сегментирование (взаимное дублирование уменьшает риск необнаружения $R_{НО}$). И наоборот, при более высокой квалификации – циклическое сегментирование.

При дальнейшем рассмотрении осуществления проверок по сегментам методически более удобно изложение материала применительно к пообъектному сегментированию. Поэтому в дальнейшем будем исходить из того, что стратегия проверки предусматривает пообъектное сегментирование¹⁰.

После осуществления сегментирования далее для каждого сегмента формируется перечень задач, подлежащих решению в ходе проверки.

Задачи проверки соответствующего сегмента вытекают из критериев достоверности статей бухгалтерской отчетности: существование, возникновение, права и обязательства, полнота, оценка, точность, представление и раскрытие (см. параграф 3.1). Указанные критерии как раз определяют содержание задач проверки достоверности каждой статьи отчетности (сегмента аудита).

Содержание задачи, в свою очередь, определяет вид возможных аудиторских процедур и возможные источники информации (табл. 4.3).

Таблица 4.3. Задачи проверки достоверности статей бухгалтерской отчетности

¹⁰ С особенностями формирования стратегии и осуществления проверок при циклическом сегментировании можно ознакомиться в [10].

№	Критерий достоверности бухгалтерской отчетности	Содержание задач аудиторской проверки	Возможные процедуры	Возможные источники информации
1	Существование	Аудитор должен убедиться в фактическом наличии активов и пассивов, отраженных в учете	Инвентаризация, осмотр, наблюдение, опрос, подтверждение, просмотр документов	Совокупность активов, результаты осмотра, наблюдения, опроса, запросов, акты инвентаризации, инвентаризационные описи, договора с дебиторами и кредиторами, прочие системные документы, обуславливающие наличие активов и обязательств
2	Возникновение	Аудитор должен убедиться в том, что отраженные в учете в отчетном периоде хозяйственные операции действительно имели место	Просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение	Первичные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета, системные документы, результаты опроса, запросов
3	Полнота	Аудитор должен убедиться в том, что все хозяйственные операции и события, имевшие место в отчетном периоде, полностью отражены в бухгалтерском учете и отчетности	Просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение, аналитические процедуры	Первичные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета, системные документы, результаты опроса, запросов, результаты аналитических процедур
4	Точность	Аудитор должен убедиться в том, что все хозяйственные операции отражены в бухгалтерском учете надлежащим образом, в соответствии с нормативными актами Минфина РФ, в правильных суммах и в надлежащем отчетном периоде	Просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение, аналитические процедуры, перерасчет расчетов бухгалтерии, аналитические процедуры	Первичные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета, системные документы, результаты опроса, запросов, аналитических процедур, расчеты бухгалтерии

5	Стоимостная оценка	Аудитор должен убедиться в том, что все элементы бухгалтерской отчетности приведены в оценке, соответствующей требованиям нормативных актов Минфина РФ	Просмотр документов, сравнение документов, опрос, пересчет расчетов бухгалтерии	Регистры бухгалтерского учета, расчеты бухгалтерии, бухгалтерская отчетность, результаты опроса
6	Права и обязательства	Аудитор должен убедиться в том, что активы, отраженные в бухгалтерской отчетности, принадлежат организации на законных основаниях, обязательства подтверждены законными основаниями	Просмотр документов, сравнение документов, опрос	Договора с дебиторами и кредиторами, прочие системные документы, обуславливающие наличие прав и обязательств, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность, результаты опроса
7	Представление и раскрытие	Аудитор должен убедиться в том, что информация об активах и обязательствах организации объяснена, классифицирована и раскрыта в бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями нормативных актов Минфина РФ	Просмотр документов, сравнение документов, опрос	Бухгалтерская отчетность, регистры бухгалтерского учета, результаты опроса

Например, для сегмента «Основные средства» к задачам проверки согласно табл. 4.3 будет относиться необходимость удостоверения в следующем:

- наличие основных средств, отраженных в учете, правильность отнесения

поступивших активов к основным средствам, правильность их группировки по классификации, участию в производственном процессе (критерии возникновения и существования);

- отраженные в учете основные средства получены экономическим субъектом в результате заключения надлежаще оформленных договоров и принадлежат ему на законных основаниях (критерий прав и обязательств);

- правильность отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств, правильность отражения в учете операций, увеличивающих стоимость основных средств (критерий полноты);

- соблюдение арифметической точности показателей при подготовке и составлении первичных документов, осуществлении записей в регистрах учета, переносе данных в бухгалтерскую отчетность (критерий точности);

- правильность оценки первоначальной стоимости основных средств, изменения первоначальной стоимости в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации, переоценки, правильность оценки срока полезного использования основных средств (критерий оценки);

- правильность отражения в бухгалтерской отчетности остаточной стоимости основных средств и ее расшифровки (критерий представления и раскрытия).

Теперь вспомним, что согласно федеральному стандарту № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита» аудитор в ходе проверки обязан уделить особое внимание соблюдению аудируемым лицом требований нормативных правовых актов Российской Федерации.

Как указывает федеральный стандарт № 14, нормативные правовые акты РФ значительно различаются по влиянию на бухгалтерскую отчетность. Некоторые из них определяют форму и содержание бухгалтерской отчетности, или показатели, которые должны быть в ней отражены, или форму и содержание раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Требования других нормативных правовых актов РФ должны соблюдаться руководством

аудируемого лица либо этими актами должны быть установлены условия, в рамках которых аудируемому лицу разрешается вести хозяйственную деятельность. Некоторые аудируемые лица ведут деятельность в областях, которые детально регулируются законодательством РФ (например, строительные организации). Деятельность других аудируемых лиц регулируется только такими нормативными правовыми актами РФ, которые определяют общие вопросы функционирования организации (например, техника безопасности, охрана здоровья работников и законодательство о труде в целом).

Несоблюдение законодательства может иметь негативные финансовые последствия для аудируемого лица, в частности штрафы, иски, поэтому аудитору следует уделить особое внимание влиянию на аудит нормативных правовых актов РФ.

Законодательные и нормативные акты, выполнение которых должно находиться в поле зрения аудитора, могут быть разделены на три группы:

- акты, устанавливающие порядок осуществления операций в отношении всех статей отчетности (сегментов аудита);
- акты, устанавливающие порядок осуществления и отражения конкретной группы операций либо операций в отношении конкретной статьи отчетности (сегмента аудита);
- акты, устанавливающие специфические требования к организациям, осуществляющим определенный вид деятельности.

Задачи проверки, вытекающие из требований указанных выше актов первой и второй групп, представлены в табл. 4.4 и 4.5.

Перечень актов третьей группы определяется видом деятельности проверяемой организации. Например, деятельность организаций розничной торговли регулируется следующими актами: Правила продажи отдельных видов товаров (Постановление Правительства РФ от 19.01.1998 г. № 55); Правила продажи товаров по образцам (Постановление Правительства РФ от 21.07.1997 г. № 918); Правила комиссионной торговли непродовольственными

товарами (Постановление Правительства РФ от 06.06.1998 г. № 569); Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ; Федеральный закон «О защите прав потребителей» от 07.02.1992 г. № 2300-1. Аудитор в ходе планирования должен достигнуть понимания деятельности аудируемого лица и уяснить, какими нормативными актами РФ эта деятельность регулируется. Состав задач, вытекающих из актов третьей группы, определяется содержанием этих актов.

Таблица 4.4. Задачи проверки порядка осуществления операций и ведения бухгалтерского учета, вытекающие из актов первой группы (общие задачи)

№	Акт	Норма акта	Содержание задач проверки	Возможные процедуры	Возможные источники информации
1	Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ	Обязательность оформления первичных учетных документов	Аудитор должен убедиться в наличии первичных учетных документов и в оформлении их в соответствии с установленными требованиями	Просмотр документов, опрос	Первичные документы, результаты опроса
2	Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ	Обязательность составления регистров бухгалтерского учета	Аудитор должен убедиться в наличии регистров бухгалтерского учета	Просмотр документов, опрос	Регистры бухгалтерского учета, результаты опроса
3	Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ	Обязательность проведения инвентаризации	Аудитор должен убедиться в проведении инвентаризации в установленных случаях	Просмотр документов, опрос	Акты инвентаризации, инвентаризационные описи, результаты опроса
4	Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н	Порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета	Аудитор должен убедиться в соответствии отражения операций установленному порядку	Просмотр документов, сравнение документов, опрос	Первичные документы, системные документы, регистры бухгалтерского учета, результаты опроса

Таблица 4.5. Задачи проверки порядка осуществления операций и ведения бухгалтерского учета, вытекающие из актов второй группы (частные задачи)

№	Сегмент аудита	Акт	Норма акта	Содержание задачи	Возможные процедуры	Возможные источники информации
1	Внеоборотные активы	НК РФ	Регистрация в налоговом органе по месту нахождения объектов недвижимости и регистрации транспортных средств	Аудитор должен убедиться в том, что указанная регистрация имела место	Просмотр документов, опрос	Свидетельство о регистрации, результаты опроса
		ГК РФ	Государственная регистрация права собственности и иных прав на объекты недвижимости, государственная регистрация сделок с недвижимостью	Аудитор должен убедиться в наличии государственной регистрации	Просмотр документов, опрос, подтверждение	Свидетельство о регистрации, договоры, результаты опроса, ответы на запросы
2	Финансовые вложения	НК РФ	Уведомление налогового органа об участии в капитале другой организации	Аудитор должен убедиться в наличии такого уведомления	Просмотр документов, опрос	Уведомление с меткой налогового органа, результаты опроса
3	Кассовые операции	Правила ведения кассовых операций в РФ	Ведение кассовой книги, соблюдение кассового лимита, использование наличности на установленные цели	Аудитор должен убедиться в наличии кассовой книги и ведении ее надлежащим образом, в соблюдении кассового лимита, в обоснованности использования наличных средств	Инвентаризация, осмотр, наблюдение, просмотр документов, опрос	Кассовая книга, первичные кассовые документы, результаты инвентаризации, осмотра, наблюдения, опроса

		Указание ЦБ РФ от 20.06.2007 г. № 1843-У	Предельный размер наличных расчетов между юридическими лицами по одной сделке	Аудитор должен убедиться в соблюдении организацией установленного предела	Просмотр документов, опрос	Кассовая книга, первичные кассовые документы, результаты опроса
		Федеральный закон от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ	Применение контрольно-кассовой техники при наличных расчетах	Аудитор должен убедиться в надлежащем применении ККТ при оприходовании наличных средств	Осмотр, наблюдение, опрос, просмотр документов	Результаты осмотра, наблюдения, опроса, книга кассира-операциониста
4	Валютные операции	Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ	Полное зачисление валютной выручки на счет в уполномоченном банке, представление в уполномоченный банк информации по валютным операциям, соблюдение установленных ограничений на валютные операции	Аудитор должен убедиться в полноте зачисления валютной выручки, полноте и своевременности представления в банк информации по валютным операциям, соблюдении установленных ограничений на осуществление валютных операций	Просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение, аналитические процедуры	Контракты с нерезидентами, грузовые таможенные декларации, международные перевозочные документы, инвойсы, первичные банковские документы, результаты опроса, ответы на запросы

5	Расчеты с покупателями, заказчиками, продавцами, исполнителями, подрядчиками	ГК РФ	Совершение сделок с другими лицами в письменном виде, действительность сделок	Аудитор должен убедиться в наличии письменного оформления сделок, в отсутствии причин недействительности сделок	Просмотр документов, опрос, подтверждение	Договоры оферты, результаты опроса, ответы на запросы
6	Исчисление и уплата налогов	НК РФ, приказы ФНС РФ	Полнота определения объектов обложения и налогооблагаемых баз, правильность применения ставок налога, обоснованность применения налоговых вычетов и налоговых льгот, своевременность исчисления и уплаты налога, правильность заполнения налоговой декларации и своевременность ее представления в налоговый орган	Аудитор должен убедиться в полноте, правильности, своевременности исчисления и уплаты налогов, правильности заполнения деклараций и своевременности их представления	Просмотр документов, сравнение документов, опрос, аналитические процедуры	Налоговые декларации, налоговые реестры, расчеты бухгалтерии, результаты опроса
7	Доходы	Федеральный закон от 08.08.2001 г. № 128-ФЗ	Наличие лицензии при получении дохода от лицензируемого вида деятельности	Аудитор должен убедиться в наличии соответствующих лицензий	Просмотр документов	Лицензии
8	Формирование уставного капитала	Федеральные законы от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ; от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ	Размер уставного капитала, своевременность его формирования	Аудитор должен убедиться в полноте и своевременности формирования уставного капитала	Просмотр документов, сравнение документов, инвентаризация, осмотр, опрос, подтверждение	Учредительные документы организации, первичные документы, результаты инвентаризации, осмотра, опроса, ответы на запросы
9	Расчеты по оплате труда	Трудовой кодекс РФ	Наличие надлежаще оформленных трудовых договоров, трудовых книжек, локальных нормативных актов, соблюдение условий труда и условий оплаты труда	Аудитор должен убедиться в наличии указанных документов и их надлежащем оформлении, соблюдении условий труда и его оплаты	Просмотр документов, опрос, наблюдение, подтверждение	Локальные нормативные акты, трудовые договоры, трудовые книжки, приказ, личные карточки, результаты опроса, ответы на запросы, результаты наблюдения

Например, Правила продажи отдельных видов товаров устанавливают, что организация розничной торговли обязана иметь и содержать в исправном состоянии средства измерения, своевременно и в установленном порядке проводить их метрологическую поверку; обязана иметь книгу отзывов и предложений, которая предоставляется покупателю по его требованию; обязана доводить до сведения покупателя фирменное наименование своей организации, ее адрес и режим работы, размещая указанную информацию на вывеске

организации; обязана предоставлять покупателю информацию о государственной регистрации.

Задача аудитора – убедиться в том, что указанные требования выполняются аудируемым лицом.

4.6. Выбор аудиторских процедур

Сформировав задачи проверки каждого сегмента, аудитор далее приступает к выбору аудиторских процедур, которые будут применяться при проверках выделенных совокупностей, определяет их вид, их объем и способ (метод) применения.

При выборе процедур аудитору с целью оптимизации проверки необходимо принять во внимание следующие обстоятельства:

- применение статистических выборочных методов оправданно лишь при достаточно больших объемах генеральных совокупностей (тысячи документов), а также при отсутствии информации о неравновозможности и неслучайности ошибок;

- из двух статистических выборочных методов метод, основанный на биномиальном распределении, менее трудоемок. Но его применение обоснованно лишь в том случае, если коэффициент вариации стоимости документов менее 0,3, а размер ошибок связан со стоимостью документа. Если размер ошибки не связан со стоимостью документа, то этот метод не имеет статистического обоснования и следует применять метод, основанный на нормальном распределении размера ошибки;

- при однотипных операциях, повторяющихся с определенным периодом времени (например, оплата труда и исчисление налога на доходы физических лиц, начисление амортизации основных средств и нематериальных активов и пр.), предпочтение может быть отдано содержательному выборочному методу «блочного отбора»;

- при значительной неоднородности стоимости документов, составляющих

генеральную совокупность, целесообразно применение содержательного выборочного метода «основного массива»;

- при имеющейся информации об областях с повышенным неотъемлемым риском целесообразно отдавать предпочтение процедурам сплошной проверки совокупностей, составляющих эти области. И наоборот, совокупности, составляющие незначимые области, могут быть проведены выборочно или с помощью аналитических процедур;

- если неотъемлемый $R_{НТ}$ и контрольный R_K – риски низкие, то оправданно применение аналитических процедур в качестве процедур по существу, так как это экономит время проведения проверки. Но при этом в ходе проверки полученные низкие оценки рисков ($R_{НТ}$ и R_K) должны быть подтверждены. Такое подтверждение может быть получено с помощью процедур на соответствие (например, процедур, позволяющих подтвердить надежность средств контроля).

Рассмотрим процесс выбора аудиторских процедур на конкретном примере.

Пример. Проверяемый сегмент – основные средства. Неотъемлемый и контрольный риски – низкие. Аудиторы проверяли данное предприятие в течение ряда лет и хорошо с ним знакомы.

В ходе опроса (беседы) с главным бухгалтером аудитор установил, что на конец отчетного периода на предприятии состоит на учете 250 инвентарных объектов основных средств; инвентаризация проведена в установленный срок; учетная политика в отношении основных средств неизменна; в течение отчетного периода имели место операции поступления и выбытия основных средств: поступило 15 объектов (в том числе 13 – по договорам купли-продажи и 2 – по договору мены), выбыло 12 объектов (в том числе 9 – списаны, 3 – проданы); в отчетном периоде имела место ротация кадров: в начале отчетного года уволилась бухгалтер, которая вела журнал-ордер № 10 (кредитовые обороты счета 02), и ведение этого журнала было поручено молодому

специалисту – выпускнице вуза. По результатам опроса аудитор выявила следующие значимые области:

- совокупность операций начисления амортизации по вновь приобретенным в отчетном году основным средствам (эти операции отражались в учете неопытным бухгалтером);
- совокупность операций поступления основных средств по договорам мены (отражение в учете таких операций незадолго до проверяемого периода подвергалось Минфином РФ существенному изменению);
- совокупность операций по списанию основных средств (из опыта предыдущих проверок аудитор предполагал, что бухгалтер могла допустить характерную ошибку – не оприходовать материалы, полученные при списании основных средств);
- совокупность операций по продаже основных средств (из своего опыта аудитор знал, что возможны ошибки в исчислении НДС при продаже основных средств).

Исходя из приведенной выше информации аудитор принимает решение сформировать стратегию аудиторской проверки следующим образом:

- наличие основных средств проверить путем просмотра акта инвентаризации. При этом данная процедура будет являться как процедурой по существу, так и процедурой на соответствие, так как по результатам ее проведения аудитор оценит надежность средства контроля – инвентаризации основных средств;
- правильность отнесения приобретенных активов к основным средствам проверить путем просмотра актов (форма ОС-1). Ввиду небольшого размера этой совокупности (15 единиц) применить процедуру сплошной проверки;
- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению основных средств проверить путем просмотра журнала-ордера № 16 и договоров. Поскольку значимой областью являются операции по поступлению основных средств по договорам мены, то применить выборочный содержательный метод: отобрать для сплошной проверки только договоры

мены и операции по ним. В ходе этой проверки одновременно проверить правильность оценки приобретенных по договорам мены основным средствам;

- правильность оформления и отражения в учете операций по выбытию основных средств проверить путем просмотра журнала-ордера № 13, актов (форма ОС-4), договоров. Поскольку все операции по выбытию основных средств значимы и число их невелико (12), то применить процедуру сплошной проверки документов;

- правильность начисления амортизации проверить путем просмотра разра-боточных таблиц и журнала-ордера № 10. Поскольку значимой областью являются только операции начисления амортизации по вновь поступившим основным средствам (15 объектов), то применить выборочный содержательный метод: отобрать для сплошного просмотра операции начисления амортизации только по вновь приобретенным основным средствам (15 операций). Правильность начисления амортизации по основным средствам, состоящим на учете на начало отчетного периода, проверить с помощью аналитической процедуры (сравнением с суммами амортизации начисленного в прошлом, проверенном периоде);

- правильность отражения информации в бухгалтерской отчетности проверить путем сравнения данных в отчетности с данными в регистрах учета (журналах-ордерах).

Установив перечисленные процедуры по существу, аудитор с целью подтверждения информации о низком уровне контрольного риска устанавливает ряд процедур «на соответствие»:

- наличие договоров о полной материальной ответственности лиц, ответственность за сохранность основных средств (опрос, просмотр документов);

- порядок списания основных средств, наличие приказов руководства, заключений комиссии (опрос, просмотр документов).

Сформулированную таким образом стратегию проверки аудитор оформляет в виде двух документов: плана аудита и программы аудита.

4.7. Документальное оформление результатов планирования

В соответствии с федеральным стандартом № 3 «Планирование аудита» результаты планирования оформляются в виде двух документов: плана и программы аудита.

План аудита содержит следующую информацию:

- планируемые трудозатраты;
- уровень (уровни) существенности;
- оценка аудиторского риска;
- сроки проведения проверки;
- состав аудиторской группы и ее руководитель;
- перечень сегментов аудита с указанием сроков их проведения и исполнителей.

Возможная форма плана аудита приведена в упомянутом выше федеральном стандарте, а также в приложении 7.

Программа аудита содержит подробную информацию (разработанную в ходе формирования стратегии аудита) о видах аудиторских процедур, используемых для проверки сегментов аудита, предусмотренных планом, о способах их применения, об их документировании. Программа аудита, с одной стороны, служит подробной инструкцией для членов аудиторской группы, проверяющих конкретные сегменты. С другой стороны, программа является средством контроля за работой аудиторов со стороны руководителя проверки и руководителя аудиторской организации.

Напомним, что кроме аудиторских процедур, по существу, программа должна также содержать процедуры на соответствие, позволяющие подтвердить полученные в ходе планирования оценки внутреннего и контрольного рисков.

Таблица 4.6. Программа аудита

№ п/п	Проверяемый сегмент	Задачи проверки	Проверяемые совокупности	Процедуры	Способ применения	Интерпретация результатов		Документиро- вание	Примечания
						по сущест- ву	на со- ответ- ствие		
1	Основные средства	Наличие основ- ных средств	Акт инвента- ризации	Просмотр документа	Сплош- ной	X	X		
		Правильность отнесения акти- вов к основным средствам	Акты (форма ОС-1)	Просмотр докумен- тов	Сплош- ной	X			
		Правильность оформления и от- ражения в учете операций по по- ступлению основ- ных средств, правильность оценки приобре- тенных основных средств	Журнал- ордер № 16, до- говора	Просмотр докумен- тов	Выбо- рочный содержа- тельный	X			Выборка формируется отбором опе- раций приобре- тения основных средств по до- говорам мен
		Правильность оформления и от- ражения в учете операций по вы- бытию основных средств	Журнал- ордер № 13, ак- ты (форма ОС-4), договора	Просмотр докумен- тов	Сплош- ной	X			

		Правильность начисления амор- тизации	Разрабо- точные таблицы, журнал- ордер № 10	Просмотр докумен- тов	Выбо- рочный содержа- тельный	X			Выборка фор- мируется от- бором операции начисления амортизации по вновь по- ступившим основным средствам
				Аналити- ческая процедура	Сравне- ние с преды- дущим перно- дом	X			По основным средствам, состоявшим на учете на начало отчет- ного периода
		Наличие до- говоров о полной материальной ответственности	Договора	Просмотр докумен- тов	Сплош- ной		X		
		Соблюдение по- рядка списания основных средств	Приказы руководи- теля, за- ключения комиссии	Опрос, просмотр докумен- тов			X		

В зависимости от получаемых в ходе проверки результатов программа может корректироваться.

При небольшом объеме проверки программа может составляться в виде

единого документа. При достаточно больших объемах проверяемой информации программа аудита в целом может состоять из совокупности программ проверки каждого сегмента.

Примерная форма программы аудита приведена в упомянутом выше федеральном стандарте и в приложении 8.

Пример программы аудита конкретного сегмента – основных средств (см. пример в предыдущем параграфе) приведен в табл. 4.6. Если программа аудита включает процедуры, основанные на выборочных методах (статистических или содержательных), то целесообразно дополнить программу приложениями, иллюстрирующими порядок определения объема выборки n , а также порядок определения ожидаемой ошибки.

Глава 5

Осуществление аудиторской проверки

5.1. Общие требования к рабочему документированию результатов проверки

Оформив результаты планирования в виде плана и программы, аудиторы приступают к осуществлению проверки каждого запланированного сегмента, т. е. к сбору аудиторских доказательств путем проведения аудиторских процедур по существу. В данной главе мы рассмотрим особенности осуществления проверки каждого сегмента аудита, взяв за основу пообъектное сегментирование. Но прежде, чем приступить к такому рассмотрению, укажем на следующее обстоятельство.

Проверка каждого сегмента должна сопровождаться документированием ее результатов. Необходимость рабочего документирования вытекает из следующих предпосылок:

- наличие рабочих документов с результатами проверки свидетельствует о

том, что аудит действительно проводился. И наоборот, отсутствие рабочих документов может послужить одним из поводов для обвинения аудиторской фирмы в составлении аудиторского заключения без проведения проверки, что может повлечь за собой аннулирование аттестата у лица, подписавшего такое заключение;

- наличие рабочих документов является одним из основных средств внутрифирменного контроля за качеством работы аудиторов;

- наличие рабочих документов может послужить решающим аргументом в пользу аудитора в случае возникновения спора с проверяемым субъектом по поводу качества проверки;

- хорошо подготовленная и оформленная рабочая документация позволяет оптимизировать процесс проверки (сократить трудозатраты), так как она ускоряет процесс обработки информации аудитором.

Требования к рабочей документации установлены федеральным стандартом № 9 «Документирование аудита». Эти требования являются общими для проверки любого из сегментов аудита. Поэтому, изучив вопросы документирования в данном параграфе, в дальнейшем будем учитывать изложенное при рассмотрении особенностей проверки каждого из сегментов.

В зависимости от источника информации, фиксируемой в рабочем документе, рабочую документацию аудитора можно подразделить на:

- полученную от проверяемого субъекта и третьих лиц (копии документов проверяемого субъекта, ответы на запросы аудитора, предоставленные проверяемым субъектом или третьим лицом);

- составленную аудитором в ходе проверки.

Рабочую документацию, составляемую аудитором, в свою очередь, можно подразделить на:

- документацию, составляемую в ходе планирования;
- документацию, составляемую в процессе осуществления проверки;
- документацию, составляемую по завершении проверки.

Федеральный стандарт, упомянутый выше, устанавливает обязательность

рабочего документирования и указывает, что формы составленных рабочих документов должны самостоятельно разрабатываться аудиторскими фирмами (в своих внутрифирменных стандартах). Желательно, чтобы рабочие документы, составляемые аудитором, имели свою систему реквизитов, установленную внутрифирменным стандартом, например: идентификационный номер, наименование документа, наименование проверяемого субъекта, проверяемый период, дату составления документа, содержание документа, подписи.

В качестве *рабочей документации, составляемой в ходе планирования*, могут быть рекомендованы формы, приведенные в приложениях 1, 4-6 (результаты предварительного планирования, оценка неотъемлемого риска и т. д.) и приложениях 7, 8 (план и программа аудита). Для использования указанных форм в качестве рабочих документов аудиторской организации их следует дополнить реквизитами, установленными внутрифирменным стандартом.

Рабочая документация, составляемая в ходе осуществления проверки, в соответствии с требованиями федерального стандарта должна содержать записи аудитора о характере, времени, объеме и результатах проведения аудиторских процедур, предусмотренных программой. Возможные формы подобных документов приведены в приложениях 9-11.

Рабочая документация, составляемая по завершении проверки, в соответствии с федеральным стандартом должна содержать выводы, сделанные на основе полученных в ходе проверки сведений. Возможная форма такой документации приведена в приложении 12.

В соответствии с Законом РФ «Об аудиторской деятельности» сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией. Эти сведения могут быть предоставлены уполномоченным государственным органам только в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации.

Комплектация и хранение рабочей документации организуются

аудиторской фирмой в соответствии с требованием своего внутрифирменного стандарта. Здесь следует отметить, что федеральный стандарт рекомендует комплектовать рабочую документацию в файлы, заведенные для каждой аудиторской проверки. По окончании проверки скомплектованная рабочая документация должна быть сдана на хранение (не менее 5 лет) в архив аудиторской организации, который исключал бы доступ в него посторонних лиц. Выдача рабочей документации из архива сотрудникам аудиторской фирмы должна быть регламентирована внутренней инструкцией.

5.2. Проверка основных средств

При проверке основных средств аудитор должен руководствоваться следующими законодательными и нормативными актами:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Минфина РФ № 34н от 29.07.1998 г.);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ № 94н от 31.10.2000 г.);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ № 49 от 13.06.1995 г.);
- Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР (Постановление Совета министров СССР № 1072 от 22.10.1990 г.)¹¹;
- О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ № 1 от 01.01.2002 г.);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01

¹¹ Постановление № 1072 не отменено в связи с появлением Постановления № 1, так как амортизация основных средств, состоящих на учете на 01.01.2002 г., продолжает начисляться согласно нормам Постановления № 1072.

(Приказ Минфина РФ № 26н от 30.03.2001 г.);

- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (Приказ Минфина РФ № 91н от 13.10.2003 г.);

- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств (Постановление Госкомстата РФ № 7 от 21.01.2003 г.);

- Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий (Письмо Госплана СССР № НБ-36-Д, Госстроя СССР № 23-Д, Стройбанка СССР № 144, ЦСУ СССР № 6-14 от 08.05.1984 г.);

- Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94 (Постановление Госстандарта РФ № 359 от 26.12.1994 г.).

К задачам проверки основных средств относится следующее:

- наличие основных средств, отраженных в учете (и полнота отражения в учете фактически наличествующих основных средств);

- правильность отнесения активов к основным средствам, правильность формирования инвентарных объектов основных средств, правильность их группировки по классификации, участию в производственном процессе;

- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;

- правильность оценки первоначальной стоимости основных средств;

- правильность оформления и отражения в учете операций, изменяющих стоимость основных средств (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация, переоценка);

- последовательность применения учетной политики в отношении выбора способа начисления амортизации;

- правильность определения срока полезного использования основных средств и начисления их амортизации;

- своевременность проведения инвентаризации основных средств;

- ведение аналитического учета по отдельным инвентарным объектам

основных средств;

- полнота и правильность раскрытия информации об основных средствах в отчетности;

- своевременность постановки на учет в налоговом органе по месту нахождения объектов недвижимости и транспортных средств.

Рассмотрение каждой из перечисленных выше задач проверки будем осуществлять по следующей схеме:

- содержание задачи;
- источники информации, которые могут быть использованы аудитором при проверке;
- рекомендуемые аудиторские процедуры;
- ошибки и нарушения, характерные для рассматриваемого сегмента аудита.

Наличие основных средств, отраженных в учете (и полнота отражения в учете фактически наличествующих основных средств).

Согласно Инструкции по применению Плана счетов на 01 счете должны быть отражены все основные средства организации, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, безвозмездном пользовании – ссуде, в доверительном управлении.

Для удостоверения в этом аудитор может подвергнуть проверке следующие документы и натуральные объекты:

- ведомость аналитического учета по счету 01 «Основные средства»;
- инвентаризационные описи основных средств;
- инвентарные карточки учета основных средств (форма ОС-6);
- совокупность инвентарных объектов, фактически находящихся на предприятии в качестве основных средств;
- договоры на передачу основных средств в аренду, ссуду, доверительное управление.

В ходе проверки могут быть использованы такие аудиторские процедуры, как инвентаризация основных средств, опрос, просмотр документов, сравнение документов (взаимная проверка).

При проверке соответствия фактического наличия основных средств и отражения их в учете аудиторы могут столкнуться со следующими характерными ошибками и нарушениями:

- отсутствие в организации основных средств, отраженных в учете (иногда под видом основных средств приобретается имущество для сотрудников – компьютеры, телевизоры, видеомagniтофоны и т. д.);
- невключение в состав основных средств объектов, фактически находящихся в организации и используемых в производственном процессе.

Пример. В офисе проверяемой организации находился ксерокс, принадлежавший директору (и вследствие этого не отраженный в учете). Ксерокс фактически был передан директором своей организации и использовался в производственных целях, в связи с чем регулярно приобреталась и списывалась на себестоимость бумага. При налоговой проверке правомерность списания на себестоимость бумаги была оспорена, так как документально наличие на предприятии ксерокса подтверждено не было.

Правильность отнесения активов к основным средствам. В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и Положением «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) к основным средствам в бухгалтерском учете должны быть отнесены активы, предназначенные для использования в производстве и управлении свыше 12 месяцев, приносящие организации экономическую выгоду и приобретенные не с целью перепродажи, в частности здания, сооружения, устройства, машины, оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, земельные участки, объекты природопользования, прочие объекты.

Аудитору следует убедиться в обоснованности отнесения активов к

основным средствам. Необоснованное включение активов в состав основных средств может вызвать необоснованное начисление амортизации, искажение расходов и балансовой прибыли.

Возможные источники информации при данной проверке:

- инвентарные карточки учета основных средств (форма ОС-6);
- акты приемки-передачи основных средств (форма ОС-1).

Возможные аудиторские процедуры: просмотр документов, опрос. Практика показывает, что необоснованное отнесение активов к основным средствам возможно в следующих случаях:

- отражение на счете 01 в качестве основных средств активов, являющихся капитальными вложениями (например, оборудования, находящегося в монтаже или в пути; объекта недвижимости, на который не поданы документы на государственную регистрацию);
- отражение на счете 01 в качестве основных средств объектов, приобретенных для последующей перепродажи.

Правильность формирования инвентарных объектов основных средств. В качестве единицы бухгалтерского учета основных средств должен быть принят инвентарный объект, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций. Инвентарным объектом может быть как обособленный предмет, так и обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, каждый из которых может выполнять свои функции только в составе комплекса. Если же входящие в комплекс предметы (совокупности предметов) имеют существенно различающиеся сроки полезного использования, то каждый такой предмет (совокупность предметов) должен учитываться как отдельный инвентарный объект.

Обоснованное формирование инвентарных объектов в некоторых случаях представляет собой непростую задачу.

Пример. Организация для перевозки продуктов приобретает

автомобильное шасси (грузовой автомобиль без кузова) и комплектует его отдельно приобретенным фургоном, предназначенным специально для перевозки продуктов. Является инвентарным объектом такой автомобиль или отдельными инвентарными объектами должны быть шасси и фургон? В данном случае срок полезного использования фургона, установленный изготовителем, меньше, чем срок полезного использования шасси. Поэтому в соответствии с требованием ПБУ 6/01 (п. 6) организация приняла решение учитывать шасси и фургон как два отдельных инвентарных объекта.

Неправильное формирование инвентарных объектов может привести к необоснованному списанию основных средств, ошибочному исчислению амортизации, занижению налога на имущество и т. д. Правильность формирования инвентарных объектов может быть оценена аудитором путем проверки инвентарных карточек учета основных средств (форма ОС-6) и актов приемки-передачи основных средств (форма ОС-1).

Аудиторская процедура – просмотр этих документов.

Характерные ошибки:

- включение в состав одного инвентарного объекта частей, имеющих различные сроки полезного использования;
- признание различными инвентарными объектами предметов, которые выполняют свои функции в составе комплекса, а не самостоятельно.

Пример. Организация приобрела компьютер в стандартной комплектации (процессор, монитор, принтер) и отразила в учете каждую указанную часть как отдельный инвентарный объект. Если для указанных частей не установлены различные сроки полезного использования (изготовителем, например, установлен срок для компьютера в целом), то у организации нет оснований для такого решения (см. Письмо Минфина РФ от 02.12.1999 г. № 04-02-05/6).

Правильность оформления и отражения в учете операций по

поступлению и выбытию основных средств. Поступление и выбытие основных средств должно отражаться дебетовыми и кредитовыми оборотами на счете 01 и могут иметь место: поступление – в случае покупки, изготовления (подрядом или хозспособом), получения безвозмездно, получения по договору мены, получения в виде вклада в уставной капитал; выбытие – в случае продажи, списания вследствие морального или физического износа, списания вследствие хищения (пропажи), ликвидации при аварии, пожаре, иной чрезвычайной ситуации, передачи по договору мены, передачи в качестве вклада в уставной капитал, передачи в совместную деятельность.

Правильность оформления и отражения в учете указанных операций может быть установлена проверкой следующих документов:

- карточка счета 01 «Основные средства»;
- акты приемки-передачи основных средств (форма ОС-1);
- акты списания основных средств (форма ОС-4);
- договоры, связанные с операциями поступления и выбытия основных средств (купли-продажи, мены, дарения, подряда, совместной деятельности, учредительный);
- иные системные документы (устав организации, приказы, акты по чрезвычайным ситуациям и пр.).

Рекомендуемые аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос.

Характерные нарушения и ошибки:

- несоответствие данных учетных регистров данным, содержащимся в системных документах;
- отсутствие системных документов, обосновывающих правомерность учетных данных.

Пример. Учредитель организации в соответствии с уставом должен внести денежные средства в качестве вклада в уставный капитал. Вместо этого он вносит основные средства, что организация и отражает в учете.

Пример. Основное средство списано со счета 01 как переданное в качестве вклада в уставный капитал. Однако учредительный договор, предусматривающий эту операцию, в организации отсутствует.

Правильность оценки первоначальной стоимости основных средств.

Оценка первоначальной стоимости основных средств зависит от способа их поступления в организацию.

Первоначальная стоимость основного средства в случае его покупки или изготовления должна быть оценена в сумме фактических затрат на приобретение, сооружение, изготовление, начисленных и отраженных в учете до момента принятия основного средства к учету на счете 01.

При приобретении основного средства за иностранную валюту его покупная цена принимается к бухгалтерскому учету в рублях по курсу ЦБ РФ, действующему на дату признания затрат, формирующих стоимость внеоборотного актива.

При безвозмездном получении основного средства и получении по договору мены первоначальная стоимость его должна быть оценена по рыночной стоимости.

Первоначальная стоимость основного средства, полученного в виде вклада в уставный капитал, должна быть оценена исходя из денежной оценки, согласованной учредителями в учредительном договоре, но не выше оценки эксперта.

Во всех вышеперечисленных случаях в первоначальную стоимость основных средств должны быть включены также затраты по доставке объектов основных средств и доведению их до состояния, пригодного к эксплуатации.

Ошибочная оценка первоначальной стоимости основного средства вызовет неправильное исчисление амортизации, искажение расходов, прибыли, неправильное исчисление налога на имущество.

Источники информации при проверке правильности оценки

первоначальной стоимости основных средств:

- карточка счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- ведомость аналитического учета по счету 01 «Основные средства»;
- инвентарные карточки учета основных средств (форма ОС-6);
- системные документы (устав организации, заключения оценщиков, иные системные документы, содержащие информацию о рыночной стоимости основных средств).

Возможные аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение (например, независимого оценщика).

Характерные ошибки:

- отражение в учете основных средств, полученных по договорам мены или дарения, не по рыночной стоимости;
- невключение в первоначальную стоимость основного средства фактических затрат, связанных с его приобретением, сооружением, изготовлением.

Пример. Работник ездил в командировку по вопросу приобретения для организации основного средства. Бухгалтер отнес командировочные расходы на счет 26, а следовало включить их в первоначальную стоимость основного средства путем отражения их на счете 08.

Правильность оформления и отражения в учете операций, изменяющих стоимость основных средств. Организация не вправе произвольно изменять первоначальную стоимость основных средств, в которой они были приняты к бухгалтерскому учету.

Изменение может иметь место только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации, переоценки основных средств.

Аудитор должен убедиться в правильности изменения первоначальной стоимости основных средств, если оно имело место, поскольку необоснованное

изменение первоначальной стоимости приведет к искажению суммы амортизации, расходов, прибыли, налога на имущество. При этом следует помнить, что произведенные затраты являются затратами на реконструкцию и модернизацию, если в результате улучшаются, повышаются технико-экономические показатели основного средства (срок полезного использования, мощность, площадь и т. д.).

Источники информации:

- карточка счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- инвентарные карточки учета основных средств (форма ОС-6);
- системные документы (договоры подряда, сметы, приказы, прочие документы);
- акты приемки выполненных строительных работ (формы КС-2 и КС-3).

Характерные ошибки:

- изменение первоначальной стоимости основных средств, не предусмотренное ПБУ 6/01;
- неотражение увеличения первоначальной стоимости основного средства при проведении реконструкции или модернизации.

Пример. Проверяемая организация являлась собственником производственного здания, стоимость которого была отражена на счете 01. Для оформления в бюро регистраций свидетельства на право собственности пришлось оплатить услуги проектно-инвентаризационного бюро, связанные с кадастровой съемкой. Эту сумму организация отнесла на увеличение стоимости здания, что и было оспорено при проверке.

Пример. Организация – собственник здания установила решетки на окна первого этажа и списала затраты по изготовлению и установке решеток на текущие расходы (счет 26). Согласно ПБУ 6/01 эти затраты следовало включить в стоимость здания в качестве затрат на реконструкцию, поскольку в результате улучшились его показатели (в частности, такой показатель, как защищенность

здания).

Последовательность применения учетной политики в отношении выбора способа начисления амортизации. Согласно ПБУ 6/01 амортизация может начисляться по каждой группе однородных объектов основных средств одним из способов: линейный, уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет срока полезного использования, пропорционально объему продукции.

Способы начисления амортизации должны быть установлены учетной политикой организации на весь срок полезного использования объектов основных средств. Менять способ начисления амортизации основного средства в течение срока полезного использования организация не вправе. Кроме того, учетной политикой организации может быть предусмотрено списание основных средств стоимостью до 20 000 руб., а также книг, брошюр и других подобных изданий по мере отпуска их в эксплуатацию.

Аудитор должен убедиться в том, что данные учетные аспекты установлены учетной политикой организации и неизменны в течение срока полезного использования основных средств и в течение года.

Источники информации:

- приказ по учетной политике организации;
- расчеты амортизации основных средств;
- карточка счета 02 «Амортизация основных средств».

Аудиторские процедуры: просмотр документов, пересчет, опрос, аналитическая процедура (сравнение сумм амортизации по объекту, начисленных в различные периоды).

Правильность определения срока полезного использования основных средств и начисления их амортизации. Срок полезного использования основных средств в бухгалтерском учете должен быть определен организацией при принятии основных средств к учету исходя из таких факторов, как ожидаемая производительность основного средства, ожидаемый физический

износ, рекомендации изготовителя, нормативно-правовые ограничения и пр.

Срок полезного использования может быть увеличен в результате реконструкции или модернизации основного средства.

Сумма амортизационных отчислений должна быть определена исходя из принятого способа начисления амортизации по первоначальной (остаточной) стоимости и срока полезного использования.

Начисление амортизации должно начинаться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, заканчиваться с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости либо списания объекта.

Амортизация не должна начисляться только при консервации основного средства (более 3 месяцев) и его восстановлении (ремонте, реконструкции, модернизации), длящемся более 12 месяцев.

Источники информации:

- карточка счета 02 «Амортизация основных средств»;
- инвентарные карточки учета основных средств (форма ОС-6);
- расчеты амортизационных отчислений;
- системные документы, связанные с определением срока полезного использования (приказы, рекомендации изготовителей и пр.).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, пересчет расчетов бухгалтерии, опрос, подтверждение (например, организации-изготовителя), аналитические процедуры.

Своевременность проведения инвентаризации основных средств.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета инвентаризация основных средств должна быть проведена перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (допускается проведение один раз в три года), при смене материально ответственных лиц, при выявлении фактов хищения, в случае чрезвычайных ситуаций (пожар, наводнение и т. д.), при реорганизации или ликвидации организации.

Аудитор может оценить своевременность проведения инвентаризации из соответствующего акта путем его просмотра, а также применением процедуры опроса. Если инвентаризация осуществляется в момент присутствия аудитора в организации, то аудитор может оценить надежность данного средства контроля, например, путем наблюдения за проведением инвентаризации.

Ведение аналитического учета по отдельным инвентарным объектам основных средств. Аналитический учет по отдельным инвентарным объектам основных средств должен вестись так, чтобы была обеспечена возможность получения информации о наличии и движении основных средств бухгалтерской отчетности. Источники информации:

- ведомости аналитического учета по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств»;
- инвентарные карточки основных средств (форма ОС-6).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос.

Полнота и правильность раскрытия информации об основных средствах в отчетности. В бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта по крайней мере следующая информация об основных средствах: первоначальная стоимость, начисленная амортизация на начало и конец отчетного года, движение основных средств по группам, оценка основных средств, полученных по договорам мены и дарения, изменение стоимости основных средств, принятые сроки полезного использования по группам, способы начисления амортизации по группам, объекты недвижимости, находящиеся в процессе государственной регистрации.

Источники информации:

- оборотно-сальдовые ведомости по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств»;
- баланс (форма № 1);

- приложение к балансу (форма № 5);
- пояснительная записка.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов.

Своевременность постановки на учет в налоговом органе по месту нахождения объектов недвижимости и транспортных средств. При наличии в организации таких основных средств, как объекты недвижимости и транспортные средства, организация обязана встать на налоговый учет по месту (местам) нахождения недвижимости и месту (местам) регистрации транспортных средств.

Аудитору следует проверить факт постановки на налоговый учет в подобном случае, так как нарушение срока постановки на учет влечет штраф 5-10 тыс. руб., а уклонение от постановки – штраф в размере 10 (20%) полученных доходов.

Источник информации – свидетельство о постановке на налоговый учет, аудиторская процедура – просмотр этого документа.

5.3. Проверка нематериальных активов

Законодательные и нормативные акты, используемые аудитором при проверке нематериальных активов:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 (Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н);

- Гражданский кодекс РФ, часть IV от 18.12.2006 г.;

- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету... нематериальных активов... (Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 г. № 71а).

Задачи проверки нематериальных активов следующие:

- правильность отнесения активов к нематериальным;
- наличие документального оформления нематериальных активов;
- правильность оценки первоначальной стоимости нематериальных активов;
- обоснованность последующей оценки нематериальных активов;
- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию нематериальных активов;
- правильность определения срока полезного использования нематериальных активов и начисления амортизационных отчислений;
- последовательность применения учетной политики в отношении выбора способа начисления и отражения в учете амортизации нематериальных активов;
- ведение аналитического учета по отдельным объектам нематериальных активов;
- полнота раскрытия информации о нематериальных активах в отчетности.

Правильность отнесения активов к нематериальным. В соответствии с Положением «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) к нематериальным активам относятся такие активы, как:

- произведения науки, литературы, искусства;
- программы для ЭВМ;
- изобретения;
- полезные модели;
- селекционные достижения;
- секреты производства (ноу-хау);

- товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);
- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом);
- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении

исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Для удостоверения в обоснованности включения активов в состав нематериальных и правильности формирования их инвентарных объектов аудитор может подвергнуть проверке карточки учетов нематериальных активов (форма НМА-1) путем просмотра этих документов.

Характерные ошибки:

- включение в состав нематериальных активов активов, имеющих материально-вещественную форму (например, дискеты с записью программы для ЭВМ);
- списание расходов на приобретение (создание) нематериальных активов на текущие расходы, что приводит к неправильному отражению в учете нематериальных активов.

Наличие документального оформления нематериальных активов.

Нематериальные активы согласно требованию ПБУ 14/2007 должны быть надлежащим образом документально оформлены (организация должна иметь надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора, и т. п.).

Исключительное право на произведение науки, литературы, искусства у

организации может возникнуть по договору об отчуждении исключительного права.

Исключительное право на изобретение оформляется патентом (договором об отчуждении исключительного права), который выдается (регистрируется) Российским агентством по патентам и товарным знакам (Роспатентом).

Исключительное право на полезную модель, товарный знак, знак обслуживания оформляется свидетельством (либо договором об отчуждении исключительного права), которое выдается (регистрируется) также Роспатентом.

Исключительное право на программу для ЭВМ оформляется свидетельством (договором об отчуждении исключительного права), которое может быть получено (договор – зарегистрирован) в Российском агентстве по охране авторских прав программ для ЭВМ (РосАПО).

Исключительное право на селекционные достижения оформляется патентом, который выдается Государственной комиссией РФ по испытанию и охране селекционных достижений.

Исключительное право на секрет производства (ноу-хау) у организации может возникнуть либо в силу его создания, либо по договору об отчуждении исключительного права.

Указанные выше патенты и свидетельства должны быть выданы на имя проверяемой аудитором организации.

Документальным оформлением деловой репутации как нематериального актива являются документы, свидетельствующие о приобретении предприятия в целом как имущественного комплекса (договор купли-продажи предприятия, зарегистрированный соответствующим государственным органом, передаточный акт и т. д. – см. ст. 559-565 ГК РФ).

Источники информации: патенты, свидетельства, прочие указанные выше документы.

Аудиторская процедура: просмотр этих документов.

Характерная ошибка: отсутствие документов, подтверждающих права

организации на отраженный в учете нематериальный актив.

Правильность оценки первоначальной стоимости нематериальных активов. Оценка первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию.

Первоначальная стоимость нематериальных активов в случае их покупки или создания должна быть оценена в сумме затрат на их приобретение (создание), за исключением возмещаемых налогов.

При безвозмездном получении нематериального актива или получении его по договору отчуждения исключительного права с оплатой неденежными средствами первоначальная стоимость должна быть оценена исходя из рыночной стоимости.

При внесении нематериального актива в уставный капитал его первоначальная стоимость определяется исходя из оценки, согласованной учредителями в учредительном договоре, но не выше оценки эксперта.

Первоначальная стоимость такого нематериального актива, как деловая репутация, должна быть определена как разница между суммой, уплаченной при покупке предприятия в целом как имущественного комплекса и суммой всех приобретенных активов и обязательств по бухгалтерскому балансу (при покупке на аукционе – по оценочной стоимости).

Источники информации: обороты счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», карточки учета нематериальных активов (форма НМА-1).

Аудиторские процедуры: опрос, просмотр документов, сравнение документов.

Характерная ошибка – невключение в первоначальную стоимость нематериального актива затрат, связанных с его приобретением или созданием (например, материалов, израсходованных в процессе проведения опытно-конструкторских работ, необходимых для оформления заявки на изобретение).

Обоснованность последующей оценки нематериальных активов. Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива,

по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал

организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

Источники информации: обороты счета 04 «Нематериальные активы», карточки учета нематериальных активов (форма НМА-1).

Аудиторские процедуры: опрос, просмотр документов, сравнение документов.

Правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию нематериальных активов. Поступление и выбытие нематериальных активов должно отражаться дебетовыми и кредитовыми оборотами на счете 04 и может иметь место: поступление – в случае создания собственными силами (с привлечением сторонних организаций или без), получение по договору отчуждения исключительного права (с оплатой денежными, неденежными средствами или безвозмездно), получение в виде вклада в уставный капитал, покупки предприятия в целом (деловая репутация); выбытие – в случае передачи по договору отчуждения исключительного права (продажа с оплатой денежными или неденежными средствами, передача безвозмездно, передача во вклад в уставный капитал), списание вследствие прекращения использования для производственных или управленческих нужд.

Правильность оформления и отражения в учете указанных операций может быть установлена проверкой следующих документов:

- карточка счета 04 «Нематериальные активы»;
- первичные и системные документы, связанные с созданием

нематериальных активов (приказы, договоры подряда и т. д.);

- договоры уступки;
- договор купли-продажи предприятия в целом;
- приемо-передаточные акты;
- акты списания нематериальных активов.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов.

Правильность определения срока полезного использования нематериальных активов и начисления амортизационных отчислений.

Срок полезного использования нематериальных активов в бухгалтерском учете должен быть определен организацией при принятии нематериальных активов к учету.

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой

организации).

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

Сумма амортизационных отчислений должна быть определена исходя из принятого способа начисления амортизации и срока полезного использования.

Амортизация нематериальных активов должна быть начата с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к учету, и продолжаться до полного погашения стоимости либо до выбытия актива.

Амортизационные отчисления в бухгалтерском учете должны отражаться либо кредитовыми оборотами на счете 05, либо кредитовыми оборотами на

счете 04. В последнем случае после полного погашения стоимости нематериального актива он должен быть отражен в учете в условной оценке, принятой организацией.

Источники информации:

- карточки счетов 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- расчеты бухгалтерии;
- первичные и системные документы, связанные с приобретением и созданием нематериальных активов.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос.

Характерная ошибка: необоснованное определение срока полезного использования.

Последовательность применения учетной политики в отношении выбора способа начисления и отражения в учете амортизации нематериальных активов. Согласно ПБУ 14/2007 амортизация может начисляться по нематериальному активу одним из способов: линейным, уменьшаемого остатка, списания стоимости пропорционально объему продукции.

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом.

Способы начисления амортизации должны быть установлены учетной политикой организации на весь срок полезного использования нематериальных активов. Менять способ начисления амортизации в течение срока полезного использования организация не вправе.

Аудитор должен убедиться в том, что данные учетные аспекты установлены учетной политикой организации и неизменны в течение срока полезного использования.

Источники информации:

- приказ по учетной политике;

- расчеты амортизации;
- карточки счетов 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Аудиторские процедуры: просмотр документов, пересчет, опрос, аналитическая процедура (сравнение сумм амортизации актива, начисленной в различные периоды).

Ведение аналитического учета по отдельным объектам нематериальных активов. Аналитический учет должен вестись по отдельным объектам нематериальных активов таким образом, чтобы обеспечить возможность получения данных об их наличии и движении.

Источники информации:

- ведомости аналитического учета по счету 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- карточки учета (НМА-1).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос.

Полнота и правильность раскрытия информации о нематериальных активах в отчетности. В бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта по крайней мере следующая информация о нематериальных активах:

- способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов;
- способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;
- изменения сроков полезного использования нематериальных активов;
- изменения способов определения амортизации нематериальных активов.

В бухгалтерской отчетности организации, кроме того, подлежит раскрытию как минимум следующая информация по отдельным видам

нематериальных активов:

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года;
- стоимость списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов;
- сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;
- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных моментов;
- стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов;
- оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;
- стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения;
- наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды;
- наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о

нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.

Источники информации:

- оборотно-сальдовые ведомости по счетам 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- баланс (форма № 1);
- приложение к балансу (форма № 5);
- пояснительная записка.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов.

5.4. Проверка доходных вложений в материальные ценности

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н);
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н);
- Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ;
- Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (Приказ Минфина РФ от 17.02.1997 г. № 15).

Задачи проверки доходных вложений в материальные ценности:

- обоснованность отнесения активов к доходным вложениям в материальные ценности;
- соответствие условий постановки на баланс лизингового имущества условиям договора лизинга;
- правильность оценки первоначальной стоимости лизингового имущества лизингодателем;
- правильность отражения в учете операций передачи и возврата лизингового имущества;
- правильность определения срока полезного использования лизингового имущества и начисления амортизационных отчислений;
- полнота отражения информации о доходных вложениях в отчетности;
- ведение аналитического учета по видам материальных ценностей, лизингополучателям и отдельным объектам материальных ценностей;
- полнота раскрытия информации о доходных вложениях в материальные ценности в отчетности;
- постановка на учет в Федеральной службе по финансовому мониторингу и предоставление в нее установленной информации.

Обоснованность отнесения активов к доходным вложениям в материальные ценности. К доходным вложениям в материальные ценности, подлежащим учету на счете 03, организация должна относить активы, приобретенные для предоставления за плату во временное владение и пользование (в лизинг).

Обоснованность отражения материальных ценностей на счете 03 может быть проверена аудиторским путем, изучением следующих источников информации:

- оборотно-сальдовая ведомость по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности»;
- акты приемки-передачи материальных ценностей;
- контракты (договоры лизинга), прочие системные документы.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос.

Соответствие условий постановки на баланс лизингового имущества условиям договора лизинга. Согласно Указаниям об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга материальные ценности, приобретенные для передачи в лизинг, по условиям контракта (договора лизинга) могут учитываться у лизингодателя либо на счете 03, либо на забалансовом счете 011.

Аудитор должен убедиться в том, что отражение лизингового имущества на счете 03 или 011 соответствует условиям соответствующего контракта.

Источники информации:

- карточки счетов 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 011 «Основные средства, сданные в аренду»;
- контракты (договоры лизинга).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение (например, организации-лизингополучателя).

Полнота раскрытия информация о доходных вложениях в материальные ценности в отчетности. В составе информации об учетной политике лизингодателя и лизингополучателя в бухгалтерской отчетности в обязательном порядке подлежит раскрытию следующая информация в части совершения организацией операций по договору лизинга:

- о выбранных условиях постановки лизингового имущества на баланс;
- о предстоящих лизинговых платежах в последующем отчетном периоде и до конца действия договора лизинга.

Постановка на учет в Федеральной службе по финансовому мониторингу и предоставление в нее установленной информации. В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ лизинговые компании (в числе некоторых других организаций) подлежат постановке на учет в Федеральной службе по финансовому мониторингу в течение 30 дней с даты государственной регистрации в порядке, установленном Постановлением

Правительства РФ от 18.01.2003 г. № 28. В ходе хозяйственной деятельности лизинговые компании обязаны предоставлять в Федеральную службу по финансовому мониторингу установленные Законом № 115-ФЗ сведения по каждой операции предоставления в лизинг имущества стоимостью свыше 600 тыс. руб.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, опрос.

Содержание остальных задач проверки доходных вложений в материальные ценности аналогично содержанию соответствующих задач проверки основных средств.

5.5. Проверка вложений во внеоборотные активы

Законодательные и нормативные акты, используемые при проверке вложений во внеоборотные активы:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (Приказ Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 160);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 (Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н);
- Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий

(Письмо Госплана СССР № НБ-36-Д, Госстроя СССР № 23-Д, Стройбанка СССР № 144, ЦСУ СССР № 6-14 от 08.05.1984 г.);

- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве (Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 г. № 100).

К задачам проверки вложений во внеоборотные активы относится следующее:

- правильность оформления и отражения в учете операций по приобретению основных средств, нематериальных активов, объектов природопользования, земельных участков;

- правильность оформления и отражения в учете операций по строительству объектов основных средств (подрядным или хозспособом);

- правильность оформления и отражения в учете операций по созданию нематериальных активов, выполнению научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР);

- правильность оформления и отражения в учете операций, связанных с изменением стоимости основных средств (реконструкция, расширение, техническое перевооружение);

- правильность определения инвентарной стоимости приобретаемых и вводимых в действие объектов основных средств, нематериальных активов, объектов природопользования, земельных участков;

- ведение аналитического учета по каждому строящемуся или приобретаемому объекту;

- полнота отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о стоимости вложений во внеоборотные активы.

Содержание задач проверки вложений во внеоборотные активы аналогично содержанию соответствующих задач проверок основных средств и нематериальных активов (см. параграфы 5.2 и 5.3).

Источники информации при проверке вложений во внеоборотные активы:

- объекты незавершенного строительства;

- объекты, подвергаемые реконструкции, достройке (расширению), дооборудованию;
- карточки счетов, анализ счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- акты приемки выполненных работ в строительстве (форма КС-2);
- справки стоимости выполненных работ в строительстве (форма КС-3);
- акты приемки законченных объектов строительства (форма КС-11);
- документы, свидетельствующие о направлении расходов на строительство объектов основных средств, создание нематериальных активов, выполнение НИОКР (расчетные ведомости, требования – накладные и др.);
- акты инвентаризации вложений во внеоборотные активы;
- договоры (подряда на капитальное строительство, подряда на реконструкцию, купли-продажи, мены и др.).

При проверке вложений во внеоборотные активы могут быть использованы следующие процедуры: инвентаризация объектов незавершенного строительства и объектов, подвергаемых реконструкции, достройке, дооборудованию; осмотр и обследование таких объектов; контрольные замеры (например, объемов выполненных строительно-монтажных работ); просмотр документов, сравнение документов; опрос; подтверждение (например, организации-подрядчика).

Характерной ошибкой при отражении вложений во внеоборотные активы является отнесение расходов, связанных с реконструкцией, достройкой, дооборудованием, на счета текущих расходов (20-е счета), а не на счет 08. Типичность данной ошибки обусловлена тем, что в проектно-сметной документации ремонтные работы (относимые на текущие расходы) и работы по реконструкции (относимые на вложения во внеоборотные активы) очень часто имеют весьма близкое содержание (например, разборка строительных конструкций и замена их новыми). Согласно указанному в нормативных источниках письму Госплана СССР № НБ-36-Д от 08.05.1984 г. в том случае, когда в результате выполненных работ улучшаются основные технические

показатели объекта, имеет место его реконструкция (а не ремонт).

5.6. Проверка финансовых вложений

Законодательные и нормативные акты, используемые при проверке финансовых вложений:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (Приказ Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 (Приказ Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н).

Аудитор, проверяющий финансовые вложения, должен удостовериться в следующем:

- обоснованность отнесения активов к финансовым вложениям;
- наличие документов, подтверждающих существование прав на финансовые вложения;
- правильность оценки первоначальной стоимости финансовых вложений;
- обоснованность и правильность отражения в учете текущей рыночной оценки финансовых вложений;
- правильность отражения в учете операций выбытия финансовых вложений;

- обоснованность и правильность создания резерва под обесценение финансовых вложений;
- ведение аналитического учета финансовых вложений;
- полнота отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности финансовых вложений;
- наличие документов, свидетельствующих о письменном уведомлении налогового органа обо всех случаях участия в капитале российских и иностранных организаций в течение 1 месяца.

Обоснованность отнесения активов к финансовым вложениям.

Согласно ПБУ 19/02, к финансовым вложениям относятся следующие активы: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций (акции, облигации, векселя), вклады в уставный капитал, предоставленные займы, вклады в совместную деятельность, депозитные вклады в банках, дебиторская задолженность, приобретенная по договору цессии, прочие финансовые вложения.

Источник информации при проверке: оборотно-сальдовая ведомость по счету 58 «Финансовые вложения».

Аудиторские процедуры: просмотр документа, опрос.

Типичная ошибка: включение в состав финансовых вложений таких активов, как собственные акции, выкупленные у акционеров, векселя, полученные от векселедателя за отпущенный ему товар.

Наличие документов, подтверждающих существование прав на финансовые вложения. Право организации на финансовые вложения (и соответственно вытекающее из него право получения в будущем дохода в виде процентов, дивидендов, доли прибыли, дисконта и пр.) должно быть подтверждено надлежаще оформленными документами. К таким документам относятся: сертификаты акций, облигации, векселя, другие ценные бумаги, акты приемки-передачи материальных ценностей (вкладов в уставные или складочные капиталы, совместную деятельность), выписки из реестра акционеров, договоры (купли-продажи ценных бумаг, купли-продажи доли в

уставном капитале, цессии, учредительные, займа, совместной деятельности).

Источники информации: перечисленные выше документы. Аудиторская процедура: просмотр документов.

Типичные ошибки:

- несоответствие фактического осуществления финансового вложения условиям договора (например, по учредительному договору участник обязуется вложить в уставный капитал денежные средства, а фактически вкладывает имущество – в этом случае право участника может быть оспорено);

- несоответствие Гражданскому кодексу РФ договора, в соответствии с которым осуществляются финансовые вложения (чаще всего это имеет место в отношении договора о совместной деятельности). В этом случае право участника также может быть оспорено.

Правильность оценки первоначальной стоимости финансовых вложений. Аудитор должен убедиться в обоснованности оценки первоначальной стоимости финансовых вложений, в которой они приняты к учету на счете 58.

В первоначальную стоимость финансовых вложений должны быть включены все фактические затраты, связанные с их приобретением (кроме возмещаемых налогов).

Финансовые вложения в уставный (складочный) капитал, а также в совместную деятельность должны быть приняты к учету в оценке, согласованной учредителями (участниками).

Источники информации:

- карточка и ведомость аналитического учета по счету 58 «Финансовые вложения»;

- системные документы, содержащие информацию о согласованной оценке, о рыночной стоимости финансовых вложений.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение (например, независимого оценщика). Характерные ошибки:

- отражение в учете финансовых вложений, полученных безвозмездно или по договорам мены, не по рыночной стоимости;

- невключение в первоначальную стоимость финансовых вложений фактических затрат, связанных с их приобретением.

Обоснованность и правильность отражения в учете текущей рыночной оценки финансовых вложений. Учетная оценка финансовых вложений, по которым может быть определена текущая рыночная стоимость, должна ежемесячно или ежеквартально корректироваться организацией с отнесением разницы на прочие доходы (счет 91/1) или расходы (счет 91/2).

Источники информации:

- карточка счета и ведомость аналитического учета по счету 58 «Финансовые вложения»;

- системные документы, связанные с определением текущей рыночной стоимости финансовых вложений.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение (например, биржи о результатах котировки ценных бумаг).

Типичная ошибка: отражение в учете и отчетности финансовых вложений (например, котируемых на бирже ценных бумаг) по первоначальной стоимости, а не по текущей рыночной.

Правильность отражения в учете операций выбытия финансовых вложений. Выбытие финансовых вложений может иметь место в случае погашения ценной бумаги, продажи, уступки (по договору цессии), передачи по договору мены или дарения (безвозмездно), передачи в уставный капитал или в совместную деятельность.

Аудитор должен убедиться, правильно ли списана стоимость выбывших в течение проверяемого периода финансовых вложений.

Если финансовые вложения учитывались по первоначальной стоимости, то при их выбытии стоимость может быть списана одним из трех способов, предусмотренных учетной политикой:

- по первоначальной стоимости единицы бухгалтерского учета;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (ФИФО).

При этом вклады в уставный капитал (за исключением акций), предоставленные займы, депозитные вклады, дебиторская задолженность, приобретенная путем цессии, при их выбытии могут быть списаны только первым способом (по первоначальной стоимости единицы бухгалтерского учета).

В ходе решения рассматриваемой задачи аудитор должен также убедиться в последовательности применения учетной политики в отношении способа списания: по каждому виду финансовых вложений в течение отчетного года может быть применен один способ списания.

Если финансовые вложения учитывались по текущей рыночной стоимости, то при выбытии они списываются исходя из стоимости последней оценки.

Источники информации:

- карточка счета 58 «Финансовые вложения»;
- расчеты бухгалтерии.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, опрос, пересчет.

Обоснованность и правильность создания резерва под обесценение финансовых вложений. Резерв под обесценение может быть создан только в отношении тех финансовых вложений, которые учитываются по первоначальной стоимости, так как их текущая рыночная стоимость не определяется.

Организация должна создать резерв под обесценение таких финансовых вложений, в случае если имеет место устойчивое снижение их стоимости (например, вследствие появления у эмитента признаков банкротства, существенного снижения процентов или дивидендов и пр.).

Резерв под обесценение должен быть создан в сумме разницы между учетной (первоначальной) стоимостью финансовых вложений и их расчетной

стоимостью. Данный резерв должен быть отражен на счете 59 в корреспонденции с прочими расходами (91/2).

Источники информации:

- карточка счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»;
- расчеты бухгалтерии;
- информация от третьих лиц (о наличии признаков устойчивого снижения стоимости финансовых вложений).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, пересчет, подтверждение.

Ведение аналитического учета финансовых вложений. Аналитический учет должен вестись по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений (сериям, партиям и др.) и по организациям, в которые эти вложения осуществлены (эмитентам ценных бумаг, учреждаемым лицам, заемщикам, простым товариществам и пр.).

По финансовым вложениям в ценные бумаги в аналитическом учете должна быть сформирована по крайней мере следующая информация: наименование эмитента и ценной бумаги, номер, серия, номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением, общее количество, дата покупки, дата выбытия, место хранения.

Источники информации: ведомость аналитического учета по счету 58.

Аудиторская процедура: просмотр документа.

Полнота отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности финансовых вложений. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию по крайней мере следующее: способы оценки финансовых вложений при их выбытии; стоимость финансовых вложений, учитываемых по первоначальной стоимости и по текущей рыночной стоимости; разница последней и предыдущей оценок текущей рыночной стоимости; стоимость и виды заложенных финансовых вложений; стоимость и виды выбывших финансовых вложений; данные о резерве под обесценение финансовых вложений. Участник договора о совместной деятельности, кроме того, должен раскрывать в

отчетности следующую информацию: цель совместной деятельности и вклад в нее; способ извлечения дохода; классификация отчетного сегмента (операционный или географический); стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности; суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

Источники информации:

- оборотно-сальдовые ведомости по счетам 58 «Финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»;
- баланс (форма № 1);
- приложение к балансу (форма № 5);
- пояснительная записка.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов.

Наличие документов, свидетельствующих о письменном уведомлении налогового органа. В соответствии со ст. 23 (п. 2) НК РФ организация обязана письменно сообщить в налоговый орган по месту учета обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях в срок не позже 1 месяца со дня начала такого участия.

Участием в другой организации может быть вклад в уставный (складочный) капитал, приобретение акций этой организации, приобретение пая и др.

Источник информации: документ, свидетельствующий о факте уведомления (почтовая квитанция, копия письма с отметкой налогового органа и др.).

Аудиторская процедура: просмотр документа.

Типичной ошибкой является неуведомление налогового органа об участии в другой организации.

5.7. Проверка материально-производственных запасов

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (Приказ Минфина РФ от 15.06.1998 г. № 25н);
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н);
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (Приказ Минфина РФ от 26.12.2002 г. № 135н);
- Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте (Руководящий документ от 14.03.2008 г. № АМ23-р Минтранса РФ);
- Типовые нормы выдачи сертифицированных специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты работникам сквозных профессий и должностей всех отраслей экономики, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением (Приказ Минздравсоцразвития РФ от 01.10.2008 г. № 541н);
- Нормы бесплатной выдачи работникам смывающих и обезвреживающих средств, порядок и условия их выдачи (Постановление Минтруда от 04.07.2003 г. № 45);
- Перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых

работниками, с которыми работодатель может заключить письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности (Постановление Минтруда РФ от 31.12.2002 г. № 85);

- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету материалов (Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 г. № 71а);

- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций (Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. № 132).

Основные задачи проверки материально-производственных запасов следующие:

- полнота отражения в учете всех материально-производственных запасов организации, наличие в организации материально-производственных запасов в соответствии с данными учета;

- обоснованность оценки фактической себестоимости материально-производственных запасов, последовательность применения учетной политики в части оценки фактической себестоимости;

- правильность учета движения материально-производственных запасов, соответствие данных бухгалтерского и складского учета, последовательность применения учетной политики в отношении выбранных методов учета;

- правильность учета специальной одежды и специальной оснастки;

- подтвержденность первичными документами и правильность документального оформления движения материально-производственных запасов;

- надежность контроля за сохранностью материально-производственных запасов в местах хранения, эксплуатации, на всех этапах движения;

- наличие и обоснованность норм расхода материалов, надежность контроля за их соблюдением;

- обоснованность оценки, правильность формирования и восстановления резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов;

- полнота отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации

о материально-производственных запасах.

Полнота отражения в учете всех материально-производственных запасов организации, наличие в организации материально-производственных запасов в соответствии с данными учета.

В бухгалтерском учете организации (на счетах 10, 41, 43 соответственно) должны быть отражены все принадлежащие организации на праве собственности материально-производственные запасы, в том числе:

- производственные запасы (сырье, материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия, запасные части, топливо, специальная одежда, специальная оснастка, тара, прочие материалы);
- товары (материально-производственные запасы, приобретенные у других лиц для перепродажи);
- готовая продукция¹².

Материально-производственные запасы, находящиеся согласно заключенным договорам во временном владении организации (хранении, переработке, комиссии), должны быть отражены на соответствующих забалансовых счетах (002, 003, 004).

Наличие в организации материально-производственных запасов должно соответствовать данным их учета.

Для решения указанной задачи аудитором могут быть проверены следующие совокупности элементов:

- фактически находящиеся в организации материально производственные запасы;
- инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей;
- оборотно-сальдовые ведомости по счетам 10 «Материалы», 41 «Товары»;
- карточки учета материалов (форма М-17);
- журнал учета товаров на складе (форма ТОРГ-29).

Рекомендуемые аудиторские процедуры: инвентаризация

¹² Проверка готовой продукции и товаров отгруженных будет рассмотрена в параграфе 5.12.

материально-производственных запасов, осмотр и обследование (например, мест хранения материально-производственных запасов), лабораторный контроль (например, соответствия свойств материала установленным требованиям), опрос, просмотр документов, сравнение документов.

Типичное нарушение, встречающееся при проверках данного сегмента: несоответствие фактического наличия материально-производственных запасов данным бухгалтерского учета.

Пример. При обследовании емкостей с бензином аудиторы, проверяющие организацию – продавца нефтепродуктов, не выявили излишков или недостачи. Но лабораторный контроль показал, что в одной из емкостей вместо бензина находилось дизельное топливо, что не соответствовало данным бухгалтерского учета.

Обоснованность оценки фактической себестоимости материально-производственных запасов, последовательность применения учетной политики в части оценки фактической себестоимости. Оценка материально-производственных запасов производится при их поступлении и выбытии.

При поступлении в организацию материально-производственные запасы должны быть отражены в учете по фактической себестоимости. Оценка фактической себестоимости зависит от способа поступления и вида материально-производственных запасов.

При поступлении за плату (покупке) фактической себестоимостью производственных запасов (сырья, материалов и пр.) признается сумма фактических затрат организации, связанных с их приобретением, в том числе:

- стоимость приобретения (суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику);
- транспортно-заготовительные расходы (расходы по транспортировке, погрузке-разгрузке, оплачиваемые сверх цены производственных запасов, складские расходы, комиссионные и пр.);
- расходы по доведению производственных запасов до пригодного к

использованию состояния (сортировка, фасовка и пр.).

Фактической себестоимостью товаров при их покупке признается стоимость приобретения. Торговые организации могут учитывать транспортно-заготовительные расходы в составе издержек обращения. Организации розничной торговли могут оценивать приобретенные товары по продажной стоимости.

При приобретении материально-производственных запасов за иностранную валюту их стоимость для отражения в бухгалтерском учете подлежит пересчету в рубли на дату признания расходов по их приобретению.

Если производственные запасы изготовлены самой организацией, то их фактической себестоимостью признается сумма фактических затрат, связанных с их производством.

При поступлении материально-производственных запасов в качестве вклада в уставный капитал они должны быть отражены в учете в оценке, согласованной в учредительном договоре.

При поступлении материально-производственных запасов, остающихся от ликвидации основных средств, полученных по договору дарения (безвозмездно), по договору мены, они должны быть оценены по рыночной стоимости.

При выбытии материально-производственных запасов (отпуск в производство и реализация на сторону производственных запасов, продажа товаров (кроме учитываемых по продажной стоимости), списание, прочее выбытие) они могут быть оценены одним из трех способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (ФИФО).

Аудитор должен убедиться в обоснованности оценок фактической себестоимости при поступлении и выбытии материально-производственных запасов, а также в том, что выбранный в учетной политике способ оценки

фактической себестоимости при списании материально-производственных запасов соответствующей их группы (вида) применяется последовательно.

Источники информации:

- карточки и анализ счетов учета материально-производственных запасов (10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары», 42 «Торговая наценка»);

- приходные ордера (форма М-4) и акты приемки материалов (форма М-7);
- лимитно-заборные карты (форма М-8), требования-накладные (форма М-11), накладные на отпуск материалов на сторону (форма М-15);

- карточки учета материалов (форма М-17);
- акты оприходования материалов, полученных при ликвидации основных средств (форма М-35);

- акты о приеме товаров (форма ТОРГ-1-ТОРГ-5);

- товарные накладные (форма ТОРГ-12-ТОРГ-14).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, пересчет расчетов бухгалтерии. Характерные ошибки:

- невключение в фактическую себестоимость материально-производственных запасов затрат, связанных с их заготовлением (например, работник ездил в командировку для решения вопроса о приобретении материалов). Командировочные расходы в таком случае должны включаться в себестоимость материалов, а их часто списывают на текущие расходы;

- несоблюдение принятого в учетной политике способа списания материально-производственных запасов (например, учетной политикой предусмотрено списание по средней себестоимости, а на деле материалы списываются по стоимости последних закупок).

Правильность учета движения материально-производственных запасов, соответствие данных бухгалтерского и складского учета, последовательность применения учетной политики в отношении

выбранных методов учета. Бухгалтерский учет движения производственных запасов может осуществляться организацией либо на счете 10 (без использования счетов 15 и 16), либо на счетах 10, 15, 16.

В первом случае на счете 10 при поступлении производственных запасов должна быть отражена их фактическая себестоимость. Транспортно-заготовительные расходы в этом случае могут быть либо непосредственно включены в фактическую себестоимость производственных запасов, либо отражены на отдельном субсчете к счету 10.

Во втором случае на счете 10 (в корреспонденции со счетом 15) при поступлении производственных запасов отражается их учетная цена, а фактическая себестоимость, в том числе и транспортно-заготовительные расходы, отражается по дебету счета 15 на основании поступивших расчетных документов от продавцов. В качестве учетной цены может быть применена:

- стоимость приобретения (сумма, подлежащая уплате в соответствии с договором поставщику);
- фактическая себестоимость предыдущего периода (месяца, квартала, года);
- планово-расчетная цена, установленная организацией.

Сумма разницы фактической себестоимости и учетной цены поступивших производственных запасов в этом случае списывается со счета 15 на счет 16. Накопленные на счете 16 разницы в конце отчетного периода списываются (дополнительной записью или сторнируются) на счета расходов пропорционально расходу производственных запасов.

Бухгалтерский учет движения товаров осуществляется на счете 41 по стоимости их приобретения либо по продажной стоимости (в розничной торговле).

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов, поступивших на хранение, в переработку, на комиссию (т. е. без перехода права собственности), должен вестись на забалансовых счетах (002, 003, 004).

Аналитический бухгалтерский учет движения

материально-производственных запасов может вестись как в количественном и суммовом (стоимостном) выражении (оборотный метод), так и только в стоимостном выражении (сальдовый метод). В первом случае аналитический бухгалтерский учет дублирует учет складской. Во втором случае количественные остатки материально-производственных запасов на 1-е число каждого месяца переносятся из данных складского учета в сальдовую ведомость.

В местах хранения материально-производственных запасов (на складах) должен вестись складской учет (количественный в установленных единицах измерения либо количественно-суммовой). Количественный складской учет должен вестись по каждому наименованию, сорту, артикулу, марке, размеру и другим отличительным признакам материальных ценностей.

Данные аналитического бухгалтерского учета и учета складского должны систематически сверяться в установленные организацией сроки.

Аудитор должен убедиться в правильности бухгалтерского и складского учета материально-производственных запасов, соответствии их друг другу, последовательности применения учетной политики в отношении выбранных методов синтетического и аналитического учета.

Источники информации:

- карточки и оборотно-сальдовые ведомости счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары», 42 «Торговая наценка»;
- карточки учета материалов (форма М-17);
- журнал учета товаров на складе (форма ТОРГ-18);
- товарные отчеты (форма ТОРГ-29).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, аналитические процедуры (например, анализ нехарактерных сальдо на счетах учета материально-производственных запасов, анализ нетиповых корреспонденций счетов).

Характерные ошибки:

- несоответствие данных бухгалтерского и складского учета;
- списание неоприходованных материально-производственных запасов (кредитовое сальдо на активном счете);
- отражение на счетах 10 или 41 запасов, поступивших в организацию на переработку или на комиссию (без перехода права собственности).

Правильность учета специальной одежды и специальной оснастки.
Минфином РФ установлен особый порядок учета специальной одежды и специальной оснастки.

К специальной одежде относятся средства труда, используемые для индивидуальной защиты работников (комбинезоны, костюмы, халаты, куртки, брюки, обувь, каски, шлемы, рукавицы и пр.).

К специальной оснастке (специальному инструменту, приспособлениям, оборудованию) относятся средства труда, обладающие уникальными свойствами и предназначенные для выполнения специфических (нетиповых) операций.

Состав специальной одежды и специальной оснастки должен быть установлен организацией исходя из особенностей технологического процесса.

Поступление специальной одежды и отпуск ее в производство отражаются в учете на соответствующих субсчетах счета 10. Стоимость отпущенной в производство специальной одежды должна погашаться в течение срока ее полезного использования путем списания ее фактической себестоимости на счета расходов. Исключение установлено для специальной одежды со сроком полезного использования не более 12 месяцев. Такая специальная одежда может быть единовременно списана на счета расходов в момент отпуска.

Поступление специальной оснастки и отпуск ее в производство в учете также должны отражаться на соответствующих счетах счета 10. Организация может учитывать специальную оснастку на счете 01 в порядке, предусмотренном для учета основных средств. Если специальная оснастка учтена на счете 10, то ее стоимость при отпуске в производство может погашаться двумя способами:

- линейный (исходя из срока полезного использования и фактической себестоимости);

- пропорциональный объему выпущенной продукции (исходя из предполагаемого объема выпуска продукции за весь срок полезного использования и фактического объема выпуска за отчетный период).

Письмом от 12.05.2003 г. № 16-00-14/159 Минфин РФ разрешил организациям и стоимость специальной одежды учитывать на счете 01 в порядке, предусмотренном для учета основных средств (правда, в Приказе Минфина РФ от 26.12.2002 г. № 135н эта норма отражения не нашла).

Стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве, может быть единовременно списана на счета расходов в момент передачи в производство.

Аудитор должен убедиться в том, что организацией установлен состав специальной одежды и специальной оснастки, определен порядок учета специальной оснастки и способ погашения ее стоимости.

Источники информации:

- карточка счета 10, субсчета «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» и «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»;

- ведомости учета выдачи спецодежды и спецобуви (форма МБ-8).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, осмотр.

Подтверждение первичными документами оформления движения материально-производственных запасов. Движение материально-производственных запасов в организации должно оформляться надлежащими первичными документами.

Поступление производственных запасов должно быть оформлено приходным ордером (форма М-4) либо проставлением штампа на накладной поставщика. При наличии претензий к поставщику должен быть составлен акт о приемке материалов (форма М-7). Оприходование производственных запасов,

полученных в ходе ликвидации основных средств, оформляется актами по форме М-35. Складской учет производственных запасов ведется на карточках учета материалов (форма М-17). Отпуск производственных запасов в производство, возврат, прочее выбытие (продажа, передача безвозмездно) должны быть оформлены либо лимитно-заборными картами (форма М-8), либо требованиями-накладными (форма М-11), либо накладными (форма М-15). Накладными по форме М-15 оформляется также внутреннее перемещение запасов (например, со склада на склад). Списание производственных запасов (ввиду истечения сроков хранения, морального устаревания, выявления недостатков, хищений, порчи) должно быть оформлено актом на списание, в котором указываются следующие сведения: наименование и отличительные признаки списываемых ценностей, их количество, фактическая себестоимость, сроки хранения, дата поступления, причина списания, информация о взыскании ущерба с виновных лиц.

Движение товаров должно быть оформлено следующими первичными документами: товарные накладные (форма ТОРГ-12-ТОРГ-14), акты о приемке товаров (форма ТОРГ-1-ТОРГ-5), акты о списании товаров (форма ТОРГ-16), журнал учета товаров на складе (форма ТОРГ-18), товарный отчет (форма ТОРГ-29).

Аудитор должен убедиться в наличии и надлежащем оформлении первичных документов, соответствии данных в первичных документах и учетных регистрах.

Источники информации: указанные выше первичные документы. Аудиторские процедуры: просмотр этих документов, сравнение документов, опрос.

Типичные нарушения:

- отсутствие первичных документов, незаполнение установленных реквизитов;
- несоответствие данных в первичных документах друг другу и данным бухгалтерского учета, что может, например, свидетельствовать о недостатке на

складе.

Надежность контроля за сохранностью материально-производственных запасов в местах хранения, эксплуатации, на всех этапах движения. Для обеспечения контроля за сохранностью материально-производственных запасов организация должна заключать с работниками договоры о полной материальной ответственности, своевременно проводить инвентаризации и проверки.

Договоры о полной материальной ответственности (по форме, установленной Постановлением Минтруда РФ от 31.12.2002 г. № 85) заключаются с руководителями организаций и подразделений, их заместителями, помощниками, продавцами, товароведом, кладовщиками, экспедиторами и пр.

Инвентаризации должны проводиться в обязательном порядке:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае чрезвычайных ситуаций (пожар, наводнение и пр.);
- при реорганизации или ликвидации организации.

Проверки фактического наличия материально-производственных запасов по отдельным наименованиям или группам могут проводиться с целью текущего контроля за сохранностью запасов в местах их хранения и эксплуатации. Порядок проведения проверок устанавливается руководителем организации.

Аудитор должен убедиться в наличии договоров о полной материальной ответственности, своевременности, полноте и неформальности проведения инвентаризаций, проведении проверок, надлежащем оформлении результатов проведения инвентаризаций и проверок, принятии по ним соответствующих мер.

Источники информации:

- договоры о полной материальной ответственности;

- инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей;
- распорядительные документы (приказы директора).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, опрос, наблюдение (например, за проведением инвентаризации или проверки).

Наличие и обоснованность норм расхода материалов, надежность контроля за их соблюдением. Отпуск запасов в производство должен осуществляться на основе разработанных организацией норм расхода, производственных программ подразделений.

Контроль за расходованием производственных запасов в соответствии с установленными нормами может осуществляться следующими способами:

- документирование отклонений (выявление отклонений путем составления специальных документов на дополнительный отпуск при отклонении от норм);
- партионный раскрой (выявление отклонений путем нормирования раскроя материала и сравнения фактического расхода материала с нормативным);
- инвентаризация (выявление отклонений путем инвентаризации остатков неизрасходованных материалов за смену, декаду, месяц).

Аудитор должен убедиться в наличии норм расхода производственных запасов, их обоснованности, действенности контроля за их соблюдением.

Источники информации – распорядительные документы организации (приказы руководства).

Аудиторские процедуры: наблюдение (например, за технологическим процессом), осмотр и обследование (например, производственных помещений), технологический контроль (например, обоснованности установленных норм), просмотр документов, опрос, составление альтернативного баланса (например, прихода и расхода материалов), аналитические процедуры (например, сравнение отпуска материалов с нормативными данными, с данными предыдущих периодов, с данными аналогичных производств и пр.).

Характерные ошибки и нарушения:

- отсутствие или неэффективность контроля за соблюдением норм расхода материалов;
- отпуск в производство материалов, не предусмотренных нормами, сметами;
- непринятие мер при выявлении фактов отклонения расхода материалов от установленных норм.

Обоснованность оценки, правильность формирования и восстановления резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов. Резерв под снижение стоимости материально-производственных запасов может быть создан на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью запасов, если текущая рыночная стоимость стала ниже себестоимости (например, вследствие потери первоначального качества, снижения покупательского спроса и пр.). В начале следующего периода зарезервированная сумма восстанавливается. Источники информации – карточка счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Аудиторские процедуры: просмотр документов, опрос, подтверждение (например, третьих лиц о текущей рыночной стоимости запасов).

Полнота отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о материально-производственных запасах. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию по крайней мере следующая информация:

- о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки;
- о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материально-производственных запасов.

Источники информации:

- бухгалтерская отчетность;
- оборотно-сальдовые ведомости счетов 10 «Материалы»; 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары».

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов.

5.8. Проверка кассовых операций

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (Решение Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.1993 г. № 40);
- Правила организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации (Положение ЦБ РФ от 05.01.1998 г. № 14-П);
- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин (Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. № 132);
- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций (Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 г. № 88);

- Федеральный закон « О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ;

- Положение об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники (Постановление Правительства РФ от 06.05.2008 г. № 359);

- Положение о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями (Постановление Правительства РФ от 23.07.2007 г. № 470);

- О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или индивидуального предпринимателя (Указание ЦБ РФ от 20.06.2007 г. № 1843-У);

- Перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности (Постановление Минтруда РФ от 31.12.2002 г. № 85).

В ходе проверки кассовых операций аудитор должен проверить следующее:

- наличие в кассе денежных средств, денежных документов, отраженных в учете (и наоборот, полнота отражения в учете фактически наличествующих в кассе денежных средств и документов);

- полнота и правильность оформления первичных кассовых документов, книг, журналов;

- соблюдение порядка выдачи денег по доверенности;

- соблюдение установленного лимита хранения наличных денег в кассе;

- соблюдение установленного порядка и предела наличных расчетов с юридическими лицами;

- соблюдение установленного порядка расходования наличной выручки;

- наличие договора о полной материальной ответственности с кассиром организации;
- применение контрольно-кассовой техники при наличных расчетах;
- правильность отражения в учете и бухгалтерской отчетности кассовых операций;
- наличие в организации действующей системы проведения ревизий кассы.

Наличие в кассе денежных средств, денежных документов, отраженных в учете (и наоборот, полнота отражения в учете фактически наличествующих в кассе денежных средств и документов). В кассе организации должны храниться все ее наличные деньги и денежные документы. Как правило, наличные деньги и денежные документы должны храниться в несгораемом металлическом шкафу, который по окончании рабочего дня должен быть закрыт ключом и опечатан печатью кассира.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих организации, запрещено.

Остаток денежной наличности в кассе должен соответствовать данным кассовой книги.

Источники информации:

- кассовая книга (форма КО-4);
- книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма КО-5);
- акты инвентаризации наличия денежных средств (форма ИНВ-15);
- инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (форма ИНВ-16).

Аудиторские процедуры: инвентаризация кассы, осмотр (обследование) помещения кассы, опрос, просмотр документов, сравнение документов.

Характерные нарушения: недостача или излишек денег в кассе и несвоевременное оприходование поступивших в кассу наличных денежных сумм.

Полнота и правильность оформления первичных кассовых

документов, книг, журналов. Прием наличных денег в кассу должен производиться по приходным кассовым ордерам, выдача денег из кассы – по расходным кассовым ордерам или другим документам (платежным ведомостям, расчетно-платежным ведомостям) с наложением на них штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Кассовые ордера должны быть подписаны главным бухгалтером, кассиром, приходные ордера – заверены печатью (штампом, оттиском кассового аппарата). Подпись руководителя должна присутствовать либо на расходных кассовых ордерах, либо на приложенных к ним разрешительных документах (заявлениях, счетах и др.), которые должны быть погашены штампом или надписью «Оплачено» с датой и подписью кассира.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам должны производиться только в день их составления. Подчистки, помарки и исправления в кассовых ордерах недопустимы.

Кассовые ордера (документы, заменяющие расходные ордера) должны быть зарегистрированы в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов.

Все поступления и выдачи наличных денег должны быть учтены в кассовой книге, записи в которую должны быть произведены кассиром сразу же после получения или выдачи денег.

Общее количество листов кассовой книги (при автоматизированном ее оформлении – за год) должно быть заверено подписями руководителя и главного бухгалтера.

Источники информации:

- приходные кассовые ордера (форма КО-1);
- расходные кассовые ордера (форма КО-2);
- журнал регистрации кассовых ордеров (форма КО-3);
- кассовая книга (форма КО-4).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, проверка соблюдения установленных в организации правил (например,

совершения кассовых операций).

Типичные ошибки и нарушения:

- подделка подписей в первичных документах (кассовых ордерах, платежных ведомостях);
- незаполнение установленных реквизитов в кассовых ордерах;
- отсутствие подписей главного бухгалтера, руководителя в кассовых ордерах;
- наличие исправлений в кассовых ордерах.

Соблюдение порядка выдачи денег по доверенности. Выдача наличных денег из кассы может быть произведена только лицу, указанному в расходном ордере (заменяющем его документе), либо другому лицу, действующему от его имени на основании доверенности.

Доверенность на получение платежей, связанных с трудовыми отношениями (оплата труда и пр.), может быть удостоверена организацией, в которой работает или учится доверитель, ЖЭУ по месту жительства, администрацией лечебного учреждения.

Доверенность от имени юридического лица должна быть подписана руководителем (иным уполномоченным лицом) организации и скреплена печатью.

Срок доверенности не может превышать 3 лет. Если срок в доверенности не указан, она действует в течение года со дня ее выдачи.

Доверенность, в которой не указан срок ее выдачи, — ничтожна (недействительна).

При выдаче денег по доверенности последняя должна быть приложена к расходному ордеру или ведомости, в которых кассиром должна быть сделана надпись «По доверенности».

Источники информации: доверенности, приложенные к расходным ордерам или ведомостям.

Аудиторская процедура: просмотр доверенностей.

Характерные нарушения: выдача денег без доверенности (в случае ее

необходимости), по доверенности с истекшим сроком действия.

Соблюдение установленного лимита хранения наличных денег в кассе. Наличные деньги в кассе организации должны храниться только в пределах лимита, который устанавливает банк. Денежная наличность, поступившая сверх установленного лимита, должна быть сдана в банк.

Наличные деньги сверх установленного лимита могут находиться в кассе организации только для оплаты труда, выплаты социальных пособий, стипендий в течение трех рабочих дней, включая день получения денег в банке.

Источник информации: кассовая книга.

Аудиторская процедура: просмотр этого документа.

Характерное нарушение: превышение установленного кассового лимита.

Соблюдение установленного порядка и предела наличных расчетов с юридическими лицами. Размер предела расчетов между юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями не должен превышать 100 тыс. руб. в рамках одного договора.

Источники информации:

- расходные кассовые ордера (форма КО-2);
- кассовая книга (форма КО-4).

Аудиторские процедуры: опрос, просмотр документов.

Характерное нарушение: превышение установленного предельного размера наличных расчетов (например, подотчетное лицо приобрело в магазине за наличный расчет материальные ценности на 80 тыс. руб.; организация, заключив договор поставки на 100 тыс. руб., оплатила поставку наличными в два приема по 50 тыс. руб. и пр.).

Соблюдение установленного порядка расходования наличной выручки. Организация может расходовать наличную выручку, поступившую в кассу организации, только на заработную плату и иные выплаты работникам, стипендии, командировочные расходы, оплату товаров (кроме ценных бумаг), работ, услуг, возврат денег (ранее оплаченных наличными) за возвращенные товары, невыполненные работы, неоказанные услуги.

Источники информации:

- расходные кассовые ордера (форма КО-2);
- кассовая книга (форма КО-4).

Аудиторские процедуры: опрос, просмотр документов.

Наличие договора о полной материальной ответственности с кассиром организации. При назначении на должность кассира руководитель организации должен под расписку ознакомить его с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации и заключить договор о полной материальной ответственности.

Кассир должен нести материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный им организации умышленно или по неосторожности.

Источник информации: договор о полной материальной ответственности.
Аудиторская процедура: просмотр этого документа.

Применение контрольно-кассовой техники при наличных расчетах. Наличные денежные расчеты при осуществлении торговых операций, оказании услуг должны производиться всеми организациями и индивидуальными предпринимателями с обязательным применением контрольно-кассовой техники. Исключение составляют операции, которые в соответствии с Федеральным законом № 54-ФЗ могут осуществляться без кассовых машин (оказание услуг населению при условии выдачи бланков строгой отчетности, продажа ценных бумаг, лотерейных билетов и пр.).

На кассовую машину должен быть заведен журнал кассира-операциониста (форма КМ-4).

Записи в журнале кассира-операциониста должны производиться в хронологическом порядке, чернилами или шариковой ручкой. Исправления должны быть заверены подписями трех лиц: кассира-операциониста, директора (заведующего), главного (старшего) бухгалтера.

Если в соответствии с Законом № 54-ФЗ при расчетах наличными или банковской картой ККТ не используется, то продавец обязан выдать

покупателю бланк строгой отчетности. Бланки строгой отчетности могут изготавливаться типографским способом либо с использованием автоматизированных систем. Бланк должен иметь установленные Постановлением Правительства РФ № 359 реквизиты.

Источник информации: журнал кассира-операциониста; аудиторские процедуры: просмотр журнала, сравнение данных журнала кассира-операциониста с показаниями контрольных лент и данными кассовой книги.

Правильность отражения в учете и бухгалтерской отчетности кассовых операций. Поступление денежных средств и денежных документов в кассу и выдача их должны отражаться дебетовыми и кредитовыми оборотами на счете 50.

Денежные документы должны учитываться на счете 50 в сумме фактических затрат на их приобретение. Аналитический учет денежных документов должен вестись по их видам.

Источники информации:

- карточка и оборотно-сальдовая ведомость по счету 50 «Касса»;
- ведомость аналитического учета по субсчету 50/3 «Денежные документы»;
- бухгалтерская отчетность.

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов.

Наличие в организации действующей системы проведения ревизий кассы. Проведение ревизий кассы (инвентаризации) обязательно:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления;
- при чрезвычайных ситуациях (пожар, наводнение и пр.);
- при реорганизации или ликвидации организации;
- при смене материально-ответственного лица – кассира.

Кроме того, внезапная ревизия кассы должна проводиться в сроки, установленные руководителем организации.

Для производства ревизии приказом руководителя должна быть назначена комиссия, которая производит пересчет денежной наличности и денежных документов, находящихся в кассе, и сверяет результат с данными учета по кассовой книге.

Недостача по кассе должна быть взыскана с кассира (с виновного лица), излишек кассы должен быть зачислен в доход организации.

Источники информации: акты инвентаризации наличия денежных средств (форма ИНВ-15).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, опрос, проверка соблюдения установленных на предприятии правил.

Характерное нарушение: непроведение ревизий кассы.

5.9. Проверка операций по расчетным счетам

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- О безналичных расчетах в РФ (Положение ЦБ РФ от 12.04.2001 г. № 2-П).

К задачам проверки операций по расчетным счетам относится необходимость удостоверения:

- в полноте выписок банка, первичных денежно-расчетных и платежных документов, надлежащем их оформлении, соответствии друг другу;
- в наличии разрешительных подписей руководства на оплату платежных

документов;

- в правильности отражения в учете и бухгалтерской отчетности операций по расчетным счетам;

- в наличии письменного уведомления налогового органа об открытии и закрытии банковских счетов в 7-дневный срок.

Полнота выписок банка, денежно-расчетных и платежных документов, надлежащее их оформление, соответствие друг другу. Для отражения в учете операций данного сегмента в организации должны быть представлены выписки банков, в которых у организации открыты счета, денежно-расчетные документы (платежные поручения, платежные требования, инкассовые поручения, иные денежно-расчетные документы с отметкой банка), платежные документы (счета от поставщиков на оплату, счета-фактуры). Выписки банков должны присутствовать за каждый день, в котором производились операции по расчетному счету, денежно-расчетные и платежные документы – по каждой операции.

Платежные документы (счета, счета-фактуры) должны быть надлежащим образом оформлены, данные в них (плательщик, поставщик, содержание операции, сумма) должны соответствовать данным, указанным в денежно-расчетном документе (платежном поручении).

Источники информации:

- банковские выписки с расчетного счета;
- денежно-расчетные документы (платежные поручения, инкассовые поручения, объявления на взнос наличными др.);
- платежные документы (счета, счета-фактуры).

Характерные ошибки и нарушения:

- отсутствие выписок банка, денежно-расчетных документов, платежных документов;

- осуществление денежно-расчетных операций по платежным документам, оформленным с нарушением установленного порядка (оплата счета-фактуры несоответствующей формы, оплата счета, выписанного на другое лицо, оплата

счета, выписанного с арифметическими ошибками, и др.);

- оформление денежно-расчетных документов (платежных поручений) с текстом, не соответствующим тексту платежных документов.

Наличие разрешительных подписей руководства на оплату платежных документов. Разрешительные подписи руководства в документах на оплату (счетах, счетах-фактурах) являются одним из элементов системы внутреннего контроля в организации. Поэтому в ходе решения данной задачи аудитор может проверить оценку системы внутреннего контроля, полученную в ходе планирования.

Источники информации: платежные документы, аудиторские процедуры: просмотр документов, опрос.

Типичная ошибка: отсутствие разрешительных подписей руководства на оплату.

Правильность отражения в учете и бухгалтерской отчетности операций по расчетным счетам. Поступление и списание денежных средств с расчетных счетов организации должно отражаться дебетовыми и кредитовыми оборотами на счете 51. Аналитический учет должен вестись по каждому расчетному счету.

Источники информации:

- карточка, ведомости аналитического учета, оборотно-сальдовая ведомость по счету 51 «Расчетные счета»;
- бухгалтерская отчетность.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов.

Наличие письменного уведомления налогового органа об открытии и закрытии банковских счетов в 7-дневный срок. Об открытии или закрытии банковских счетов организации обязаны уведомлять налоговый орган в 7-дневный срок. Аудитор должен проверить факт такого уведомления.

Источники информации:

- копии уведомлений;
- договоры банковских счетов.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение.

5.10. Проверка операций в иностранной валюте

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 (Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н);
- Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ;
- Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации (Инструкция ЦБ РФ от 30.03.2004 г. № 111-И);
- О порядке резервирования и возврата суммы резервирования при осуществлении валютных операций (Инструкция ЦБ РФ от 01.06.2004 г. № 114-И);
- О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок (Инструкция ЦБ РФ от 15.06.2004 г. № 117-И);

- О порядке представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций с нерезидентами по внешнеторговым сделкам, и осуществления уполномоченными банками контроля за проведением валютных операций (Положение ЦБ РФ от 01.06.2004 г. № 258-П);

- Об открытии резидентами, являющимися физическими лицами – индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами, счетов (вкладов) в банках за пределами территории Российской Федерации (Указание ЦБ РФ от 04.05.2005 г. № 1574-У);

- Правила представления резидентами и нерезидентами подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций агентам валютного контроля, кроме уполномоченных банков (Постановление Правительства РФ от 17.02.2007 г. № 98);

- Правила представления резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации (Постановление Правительства РФ от 28.12.2005 г. № 819);

- Форма уведомления об открытии (закрытии) счетов и о наличии счетов за пределами территории Российской Федерации (Приказ ФНС РФ от 10.08.2006 г. № САЭ-3-09/518).

При проверке валютных операций аудитору необходимо удостовериться:

- в соответствии совершенных валютных операций порядку, установленному действующими законодательными и нормативными актами Российской Федерации, наличии соответствующих разрешений ЦБ РФ;

- в правильности определения дат совершения операций в иностранной валюте, точности пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, в рубли;

- в правильности отражения в учете курсовых разниц;

- в полноте и правильности формирования и раскрытия информации об операциях в иностранной валюте в бухгалтерской отчетности.

Соответствие совершенных валютных операций порядку, установленному действующими законодательными и нормативными актами Российской Федерации, наличие соответствующих разрешений ЦБ РФ. Законом РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» определены следующие основные принципы осуществления валютных операций¹³ в Российской Федерации.

Без ограничений могут осуществляться валютные операции между резидентами и нерезидентами.

Валютные операции между резидентами запрещены, за исключением:

- операций по посредническим договорам;
- операций по договорам экспедиции, фрахта, перевозки экспортных, импортных или транзитных грузов;
- операций по уплате налогов, сборов, обязательных платежей;
- операций по расчетам с работниками, направляемыми в служебные командировки за пределы РФ;
- некоторых других операций.

Без ограничений осуществляются между резидентами и уполномоченными банками валютные операции, относящиеся в установленном порядке к банковским операциям.

Купля-продажа иностранной валюты в РФ может производиться только через уполномоченные банки в порядке, установленном ЦБ РФ.

Резиденты вправе без ограничений открывать счета в иностранной валюте за границей в странах – членах Организации экономического сотрудничества и развития или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ОЭСР или ФАТФ). Об открытии такого счета резидент должен уведомить свой налоговый орган и представлять в него отчеты о движении средств с подтверждающими банковскими документами.

¹³ Напомним, что к валютным операциям относятся переход от резидента к резиденту валютных ценностей, переход от резидента к нерезиденту (или наоборот) валютных ценностей или валюты РФ, ввоз-вывоз в РФ (из РФ) валютных ценностей, валюты РФ, ценных бумаг, международные переводы.

При осуществлении валютных операций резиденты обязаны предоставлять в уполномоченный банк соответствующую информацию и в установленных случаях оформлять паспорта сделок, а также представлять подтверждающие документы и информацию другим агентам валютного контроля.

При осуществлении внешнеторговой деятельности резиденты обязаны в сроки, установленные контрактами, обеспечить полное получение от нерезидентов на свои банковские счета причитающейся валютной выручки.

Расчеты между юридическими лицами-резидентами и физическими лицами-нерезидентами в валюте Российской Федерации должны осуществляться только с использованием банковских счетов в уполномоченных банках. Исключение при этом могут составлять только расчеты в наличных рублях по договорам розничной купли-продажи товаров, при предоставлении бытовых услуг (гостиничных, общественного питания и т. д.) и в некоторых других случаях. Из этого следует, что выплата заработной платы в наличной валюте Российской Федерации юридическим лицом-резидентом физическому лицу-нерезиденту является запрещенной операцией (напомним, что иностранный гражданин является резидентом, если он постоянно проживает в РФ на основании вида на жительство).

Аудитор должен убедиться в том, что валютные операции совершены в соответствии с Законом № 173-ФЗ и нормативными актами ЦБ РФ.

Источники информации:

- контракты с нерезидентами;
- акты выполненных работ, счета (инвойсы), международные накладные;
- грузовые таможенные декларации;
- карточки и анализ счетов активов и обязательств в иностранной валюте.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение.

Характерные нарушения порядка осуществления валютных операций:

- непредставление в уполномоченный банк информации о валютных операциях;

- осуществление наличных рублевых расчетов с нерезидентом;
- открытие резидентом валютного счета за пределами РФ в стране, не являющейся членом ОЭСР или ФАТФ, без разрешения ЦБ РФ.

Правильность определения дат совершения операций в иностранной валюте, точность пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, в рубли. Стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в учете должна быть пересчитана в рубли по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте.

Датой совершения операции в иностранной валюте для отдельных операций при этом считается:

- для банковских операций с валютой – дата зачисления денежных средств на валютный счет организации или списания их с валютного счета (дата, указанная в выписке банка);
- для кассовых операций с валютой – дата поступления наличной валюты в кассу организации или выдачи ее из кассы (дата, указанная в кассовом ордере);
- доходы в валюте – дата признания доходов;
- расходы в валюте – дата признания расходов;
- импорт материально-производственных запасов – дата признания расходов по их приобретению;
- импорт услуги – дата признания расходов по услуге;
- вложения во внеоборотные активы – дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов;
- списание задолженности в иностранной валюте с подотчетного лица – дата утверждения авансового отчета.

Источники информации:

- карточки и ведомости аналитического учета счетов активов и обязательств в иностранной валюте;
- первичные документы по счетам активов и обязательств в иностранной валюте;

- расчеты бухгалтерии;
- контракты с нерезидентами.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, пересчет, опрос.

Характерная ошибка: неправильное определение даты совершения операции в иностранной валюте.

Правильность отражения в учете курсовых разниц. Курсовые разницы (разницы в рублевой оценке активов и обязательств, возникающие вследствие изменения курса Центрального банка РФ) в бухгалтерском учете могут возникать на счетах денежных средств (50, 52, 55, 57, 58), средств в расчетах (60, 62, 66, 67, 71, 75, 76), за исключением полученных и выданных авансов.

Пересчет в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости, отраженной на указанных выше счетах, должен осуществляться на дату совершения операции в иностранной валюте и на последнюю дату отчетного периода. Соответственно курсовые разницы на этих счетах также должны быть отражены в учете на дату совершения операции и отчетную дату.

Исключение составляют счета 50 и 52, на которых пересчет в рубли и отражение курсовой разницы могут производиться при каждом изменении курса Центрального банка РФ. Курсовые разницы, возникающие на всех указанных выше счетах (кроме 75), подлежат включению в прочие доходы или расходы организации.

Курсовая разница, возникающая на счете 75 (разница, связанная с формированием уставного или складочного капитала), подлежит отнесению на добавочный капитал¹⁴.

Активы и расходы, которые оплачены организацией в предварительном порядке либо в счет оплаты которых организация перечислила аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса,

¹⁴ В налоговом учете курсовые разницы без исключения зачисляются во внереализационные доходы или расходы.

здатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Доходы организации при условии получения аванса, задатка, предварительной оплаты признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату).

Источники информации и рекомендуемые аудиторские процедуры – те же, что и в предыдущей задаче.

Характерная ошибка: неотражение в учете курсовых разниц (чаще всего на счетах средств в расчетах) на отчетную дату.

Полнота и правильность формирования и раскрытия информации об операциях в иностранной валюте в бухгалтерской отчетности.

При отражении операций в иностранной валюте записи на счетах бухгалтерского учета должны производиться:

- на счетах активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте и на которых возникает курсовая разница (50, 52, 55, 57, 58, 60, 62, 66, 67, 71, 75, 76, 86), – в рублях и одновременно в иностранной валюте (валюте расчетов и платежей);
- на счетах прочих активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, – в рублях.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в рублях (кроме случаев ведения деятельности за пределами Российской Федерации, когда отчетность по требованию страны пребывания должна быть составлена и в иностранной валюте).

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию величина курсовых разниц, отнесенных на прочие доходы и расходы, величина курсовых разниц, отнесенных на добавочный капитал, курс Центрального банка РФ на дату составления отчетности.

Источники информации: регистры бухгалтерского учета по счетам активов и обязательств в иностранной валюте, бухгалтерская отчетность. Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов.

5.11. Проверка формирования расходов

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н);
- Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 г. № 64н);
- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, работ в капитальном строительстве (Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 г. № 71а);
- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету работ в автомобильном транспорте (Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 г. № 78);
- Обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов (Приказ Минтранса РФ от 18.09.2008 г. № 152).

Отраслевые рекомендации (отраслевые инструкции) по составу затрат и

калькуляции себестоимости продукции, работ, услуг:

- предприятий, объединений и организаций отрасли «Электроэнергетика» Минтопэнерго РФ (Минтопэнерго РФ от 07.01.1993 г. № 05-05/2);
- предприятий основной эксплуатационной деятельности морского транспорта (Минтранс РФ от 29.04.1994 г. № ВА-6/259);
- предприятий основной деятельности речного транспорта (Минтранс РФ от 08.03.1993 г. № ВА-6/152);
- предприятий автомобильного транспорта (Минтранс РФ от 29.08.1995 г.);
- деятельности проектной и изыскательской для строительства (Госстрой РФ от 06.04.1994 г.);
- научно-технической продукции (Миннауки РФ от 15.06.1994 г. № ОР-22-2-46);
- деятельности на автомобильном транспорте (Минтранс РФ от 24.06.2003 г. № 153);
- организаций, занимающихся туристской деятельностью (Госкомфизкультуры и туризма РФ от 04.12.1998 г. № 402);
- жилищно-коммунального хозяйства (Госкомстрой РФ от 23.02.1999 г. № 9);
- сельского хозяйства (Минсельхоз РФ от 06.06.2003 г. № 792);
- предприятий лесопромышленного комплекса (Рослеспром РФ от 19.10.1994 г.).

Ведомственные акты по определению затрат в строительстве:

- Методические указания по определению величины накладных расходов в строительстве (Постановление Госстроя РФ от 12.01.2004 г. № 6);
- Методические указания по определению величины сметной прибыли в строительстве (Постановление Госстроя РФ от 28.02.2001 г. № 15);
- Методика определения стоимости строительной продукции на территории РФ (Постановление Госстроя РФ от 05.03.2004 г. № 15/1);

- Методическое пособие по расчету затрат на службу заказчика-застройщика (Минстрой РФ от 13.12.1995 г. № ВБ-29/12-347);

- О затратах на службу заказчика-застройщика (Письмо Минстроя РФ от 17.04.1996 г. № ВБ-29/12-139).

Задачи, которые стоят перед аудитором, проверяющим расходы организации:

- обоснованность отнесения расходов организации к обычным и прочим, обоснованность их признания в учете;

- последовательность и правильность применения учетной политики в отношении учета расходов;

- обоснованность и правильность калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);

- обоснованность отнесения затрат к расходам будущих периодов, правильность их списания;

- обоснованность и правильность образования резервов предстоящих расходов и их списания;

- ведение аналитического учета расходов;

- полнота и правильность раскрытия информации о расходах в бухгалтерской отчетности.

Обоснованность отнесения расходов организации к обычным и прочим, обоснованность их признания в учете. Текущие расходы организации имеют место при выбытии активов и (или) возникновении обязательств, приводящих к уменьшению капитала (за исключением уменьшения вкладов по решению участников).

Текущими расходами организации не могут быть признаны:

- вложения во внеоборотные активы;

- финансовые вложения;

- авансы (предварительные оплаты, задатки) выданные;

- возврат кредитов и займов;

- перечисления сумм, причитающихся комитенту, принципалу и т. п., при

расчетах по посредническим договорам.

Текущие расходы организации согласно ПБУ 10/99 подразделяются на расходы по обычным видам деятельности (обычные расходы) и прочие расходы.

В составе обычных расходов (счета 20-29, 44) организации подлежат отражению расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, закупкой и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг, являющихся предметом деятельности организации (материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие расходы). Предмет деятельности организации может быть установлен уставом. Если в уставе организации предмет ее деятельности не определен, то он должен быть сформулирован в учетной политике.

В составе прочих (счета 91-2, 99) подлежат отражению расходы, связанные с получением доходов, не являющихся предметом деятельности организации (прочих доходов – арендной платы, роялти, дивидендов и пр.), расходы по оплате услуг банков (в том числе процентов за кредит), отчисления в создаваемые организацией резервы, штрафные санкции по договорам, возмещение причиненных убытков, списанная дебиторская задолженность, курсовые разницы, уценка активов, расходы (убытки) прошлых лет, признанные в отчетном году, оплата мероприятий социального характера (благотворительность, спорт, культура, развлечения и пр.), расходы, возникающие вследствие чрезвычайных обстоятельств (пожар, наводнение, катастрофа техногенного характера, хищение имущества и пр.).

Текущие расходы подлежат отражению в бухгалтерском учете (признаются в бухгалтерском учете), если:

- они произведены в соответствии с договором, требованием законодательного акта, обычаем делового оборота;
- сумма расхода определена;
- в отношении выбытия актива отсутствует неопределенность.

Определенность суммы расхода в бухгалтерском учете обуславливается

подтверждающим документом, из которого следует сумма расхода. К таким документам могут быть отнесены:

- лимитно-заборные карты (форма М-8), требования-накладные (форма М-11), путевые листы (форма 3, 4-с, 6) и пр. – для материальных затрат;
- таблицы учета рабочего времени (форма Т-12, Т-13), расчетные ведомости (форма Т-51) – для расходов на оплату труда;
- индивидуальные карточки учета сумм начисленного единого социального налога – для отчислений на социальные нужды;
- расчеты амортизации основных средств и нематериальных активов – для сумм амортизации;
- договоры с исполнителями, подрядчиками; акты выполненных работ (ремонтно-строительных по форме КС-2 и КС-3); документы, свидетельствующие о факте оказания услуг, – для расходов по оплате услуг сторонних организаций;
- авансовые отчеты, акты сверок, приказы директора, претензионные письма, решения суда и пр. – по прочим расходам.

Если договором предусмотрено, что организация должна исполнить свои обязательства заказчика, покупателя неденежными средствами, то расходы должны быть признаны в учете исходя из рыночной стоимости ценностей, подлежащих передаче.

При оплате работ, услуг на условиях коммерческого кредита расходы должны быть приняты к учету в полной сумме кредиторской задолженности.

При предоставлении организации скидок (бонусов) расходы должны быть признаны с их учетом.

Кроме определенности суммы расхода в бухгалтерском учете должна соблюдаться и временная определенность расхода, т. е. признание (отражение) расхода в том отчетном периоде, в котором он совершен, независимо от времени его оплаты¹⁵.

¹⁵ Кроме малых предприятий, применяющих в бухгалтерском учете кассовый метод признания доходов и расходов.

Аудитор должен убедиться в определенности (документальной подтвержденности) суммы отраженных в бухгалтерском учете расходов и их временной определенности, правильности их отражения в составе обычных или прочих расходов.

Источники информации:

- карточки и анализ счетов 20-29 (20-39) «Затраты на производство», 44 «Расходы на продажу», 91-2 «Прочие расходы», 99 «Прибыли и убытки»;
- первичные и системные документы, подтверждающие определенность расходов.

Аудиторские процедуры: аналитические процедуры (например, сравнение показателей, сформированных на основе отраженных в учете расходов, с плановыми, нормативными, среднеотраслевыми показателями или показателями предыдущих отчетных периодов), просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение (например, от третьего лица о фактически произведенных расходах).

Характерные ошибки и нарушения при учете расходов организации:

- отражение в учете расходов, сумма которых не определена (не имеет документального подтверждения, например отсутствует акт приемки-передачи результата выполненной работы);
 - нарушение временной определенности (отражение в составе обычных расходов убытков прошлых лет, выявленных в отчетном году);
 - отражение в составе текущих расходов затрат инвестиционного характера (например, капитальных вложений);
 - списание на текущие расходы затрат по выполненным для организации работам, услугам при отсутствии договора или по договору, который может быть признан ничтожным (отсутствие государственной регистрации, отсутствие лицензии и пр.);
 - списание на расходы организации материалов по мере их приобретения, минуя счета запасов (например, канцтоваров на основе кассовых и товарных
-

чеков, бензина на основе чеков АЗС и пр.);

- списание на расходы материалов по первичным документам, форма которых отлична от установленной Госкомстатом;
- списание на прочие расходы процентов по кредиту, использованному для выдачи аванса.

Правильность формирования и последовательность применения учетной политики в отношении учета расходов. В учетной политике организации в отношении учета расходов в общем случае подлежат отражению по крайней мере следующие моменты:

- способ формирования информации о расходах по обычным видам деятельности (либо на счетах 20-29, либо на счетах 20-39. Счета 30-39 при этом могут применяться для учета расходов по элементам);
- способ списания общехозяйственных расходов (либо на счета 20, 23, 29, либо в качестве условно-постоянных – на счет 90-2);
- способ распределения косвенных расходов между объектами калькулирования себестоимости. Косвенные расходы (общехозяйственные, если они списываются на счета 20, 23, 29, общепроизводственные) могут распределяться между объектами калькулирования себестоимости пропорционально либо прямым расходам, либо затратам на оплату труда основных работников, либо иным способом, отражающим специфику организации;
- способ отражения незавершенного производства в массовом и серийном производстве (по фактической производственной или нормативной себестоимости, по прямым статьям расходов, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов);
- способ калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);
- способ группировки расходов по статьям затрат для формирования информации в целях управления, калькулирования себестоимости. При этом следует руководствоваться отраслевыми рекомендациями и инструкциями. Например, при производстве строительных работ рекомендуется следующая

группировка расходов по статьям:

- ◆ материалы;
- ◆ расходы на оплату труда рабочих;
- ◆ расходы по содержанию и эксплуатации рабочих машин и механизмов;
- ◆ накладные расходы.

В организациях торговли рекомендуется иная группировка расходов:

- транспортные;
- оплата труда и отчисления на социальные нужды;
- аренда основных средств, оборудования, инвентаря;
- амортизация;
- ремонт;
- расходы на топливо, газ, энергию, воду;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку, упаковку товаров;
- реклама;
- потери и технологические отходы;
- расходы на тару;
- прочие.

В организациях, производящих научно-техническую продукцию, рекомендуется такая группировка расходов:

- материалы;
- услуги субподрядчиков;
- спецоборудование;
- оплата труда основных работников и отчисления на социальные нужды;
- прочие прямые расходы;
- накладные расходы; Источники информации:
- приказ по учетной политике;
- карточки и ведомости аналитического учета по счетам 20-29 (2039)

«Затраты на производство», 44 «Расходы на продажу».

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос.

Обоснованность и правильность калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Метод калькулирования себестоимости должен быть установлен учетной политикой организации исходя из типа производства, его сложности, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции. Выбор метода калькулирования себестоимости должен осуществляться с учетом отраслевых рекомендаций и инструкций.

Организации, связанные с производством продукции (работ, услуг), могут применять следующие методы калькулирования себестоимости:

- простой;
- нормативный;
- попередельный;
- позаказный.

Простой метод может быть применен в организациях с ограниченной номенклатурой продукции и отсутствием либо незначительностью незавершенного производства. При простом методе производственная себестоимость объекта калькуляции определяется делением расходов на количество единиц готовой продукции.

Нормативный метод калькулирования себестоимости целесообразен в массовом и серийном производстве разнообразной и сложной продукции. При нормативном методе фактическая себестоимость единицы готовой продукции определяется исходя из расходов по нормам, величин отклонений от норм и величин изменений норм.

Попередельный метод применим в производстве, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). В этом случае расходы учитываются не только по статьям затрат, но и по переделам.

Позаказный метод отраслевые инструкции рекомендуют применять при выполнении работ и оказании услуг. Объектом калькулирования в этом методе является заказ (изделие, работа, выполняемая по конкретному договору, услуга, оказываемая конкретному заказчику). Прямые расходы распределяются между

заказами прямым образом, косвенные – в соответствии с выбранным в учетной политике способом. Незавершенным производством в этом методе являются все расходы, отнесенные на не сданный заказчику заказ.

Аудитор в ходе решения данной задачи должен убедиться в обоснованности выбора объекта калькулирования, правильности калькулирования себестоимости, правильности отражения в учете стоимости незавершенного производства.

Источники информации:

- ведомости аналитического учета по счетам 20-29 «Затраты на производство»;
- расчеты бухгалтерии;
- производственные планы, сметы, нормы, нормативные калькуляции;
- сырье, материалы, полуфабрикаты, входящие в состав незавершенного производства;
- акты инвентаризации незавершенного производства.

Рекомендуемые аудиторские процедуры: инвентаризация (например, незавершенного производства), осмотр и обследование (например, производственных участков, технологических цепочек и т. д.), наблюдение (например, за технологическим процессом изготовления продукции), контрольные замеры (например, фактического объема израсходованных материалов), технологический контроль (например, осуществление контрольной операции), лабораторный контроль (например, соответствия свойств материалов, используемых в производстве, установленным нормам, требованиям), опрос, просмотр документов, сравнение документов, пересчет арифметических расчетов бухгалтерии.

Характерные ошибки и нарушения:

- необоснованное, не соответствующее специфике производства и отраслевым рекомендациям исчисление себестоимости продукции;
- недостоверная (не подтвержденная данными инвентаризации) оценка незавершенного производства.

Обоснованность отнесения затрат к расходам будущих периодов.

Произведенные организацией расходы подлежат отражению в составе расходов будущих периодов (счет 97), если они связаны с получением доходов в будущих отчетных периодах. Например, организацией признан расход на рекламу продукции, которая начнет выпускаться в следующих периодах. Это расход будущих периодов. Списание расходов будущих периодов на счета обычных расходов (20, 23, 25, 26, 44) должно осуществляться в течение срока, включающего периоды, к которым относятся указанные расходы, отраженные на счете 97.

Источники информации:

- карточка и ведомость аналитического учета по счету 97 «Расходы будущих периодов»;
- первичные и системные документы, подтверждающие временную определенность данных расходов.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос.

Характерные ошибки:

- отражение расходов будущих периодов в составе текущих (например, организация заключила договор страхования имущества на два года, а страховую премию, выплаченную полностью при заключении договора, сразу же включила в текущие расходы);
- отражение в составе расходов будущих периодов авансов выданных (например, организация выплатила аванс рекламной фирме, которая будет рекламировать продукцию организации, и включила эту сумму в состав расходов будущих периодов. Это аванс, а согласно ПБУ 10/99 авансы выданные не признаются расходами).

Обоснованность и правильность образования резервов предстоящих расходов и их списания. В целях соблюдения принципа соответствия доходов и расходов (принцип, установленный ПБУ 10/99) организация может создавать резервы предстоящих расходов, обеспечивающие равномерность их

формирования, в частности такие, как:

- резерв предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование);
- резерв на выплату вознаграждения по итогам работы за год;
- резерв в связи с сезонным характером производства;
- резерв на ремонт основных средств;
- резерв предстоящих расходов на осуществление природоохранных мероприятий;
- резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Создание резервов должно быть предусмотрено учетной политикой организации. Резервы образуются на счете 96 в суммах, исчисленных организацией путем расчета величины расходов, подлежащих резервированию. Образованные резервы на конец года должны инвентаризоваться и при необходимости корректироваться.

Источники информации:

- карточка и ведомость аналитического учета по счету 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- расчеты бухгалтерии;
- сметы расходов, иные системные документы, обосновывающие сумму формируемых резервов.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, пересчет расчетов бухгалтерии.

Ведение аналитического учета расходов. Аналитический учет расходов должен вестись:

- на счете 20 – по статьям затрат, видам выпускаемой продукции, подразделениям организации (если не используются счета 30-39);
- на счете 21 – по местам хранения полуфабрикатов и их видам (сортам, размерам и т. д.);
- на счете 23 – по видам производств;
- на счете 25 – по подразделениям организации и статьям затрат;

- на счете 26 – по месту возникновения, статьям затрат и др.;
- на счете 28 – по подразделениям организации, статьям затрат, видам продукции, причинам брака, виновникам брака;
- на счете 29 – по каждому обслуживаемому производству (хозяйству) и по статьям их затрат;
- на счете 44 – по статьям затрат;
- на счете 91-2 – по видам прочих расходов.

Источники информации: ведомости аналитического учета по этим счетам.
Аудиторские процедуры: просмотр этих документов, опрос.

Полнота и правильность раскрытия информации о расходах в бухгалтерской отчетности. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе статей затрат;
- изменение стоимости незавершенного производства;
- размер резервов предстоящих расходов.

При выделении в отчетности видов доходов, каждый из которых составляет не менее 5% от общей суммы доходов, в отчетности должна быть показана соответствующая каждому виду доходов часть расходов.

Источники информации:

- бухгалтерская отчетность;
- анализ счетов 90-2 «Себестоимость продаж», 91-2 «Прочие расходы», 99 «Прибыли и убытки», 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу».

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов.

5.12. Проверка учета выпуска готовой продукции и товаров отгруженных

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н);

- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н).

К задачам проверки этого сегмента аудита может быть отнесена необходимость удостоверения:

- в правильности формирования фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции и отражения ее в учете, последовательности применения учетной политики в этой части;

- в обоснованности и правильности отражения в учете операций списания готовой продукции;

- в ведении аналитического учета на счетах 43 и 45;

- в полноте раскрытия информации о готовой продукции и товарах отгруженных в бухгалтерской отчетности.

Правильность формирования фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции и отражения ее в учете, последовательность применения учетной политики в этой части. Готовая продукция в зависимости от выбранного организацией метода калькулирования себестоимости может учитываться:

- по фактической производственной себестоимости (в сумме фактических затрат, связанных с ее изготовлением);

- по нормативной (плановой) себестоимости с использованием учетных цен. В качестве учетной цены единицы готовой продукции может быть

применена:

- ◆ фактическая производственная себестоимость прошлого периода;
- ◆ планово-расчетная (нормативная) цена, установленная организацией;
- ◆ договорная цена.

Выбор способа учета готовой продукции должен быть закреплён в учетной политике, и аудитору следует убедиться в последовательности ее применения.

При учете готовой продукции по первому варианту ее фактическая производственная себестоимость отражается по дебету счета 43 в корреспонденции со счетом 20.

При учете готовой продукции по второму варианту нормативная (плановая) себестоимость ее выпуска может быть отражена по дебету счета 43 в корреспонденции со счетом 40 «Выпуск продукции». По кредиту счета 40 подлежит отражению в этом случае фактическая производственная себестоимость готовой продукции. Отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной в конце каждого месяца должно списываться с кредита счета 40 в дебет счета продаж (90) обычной или сторнировочной проводкой.

Учетной политикой организации может быть предусмотрено отражение нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции по дебету счета 43 к корреспонденции со счетом 20. В этом случае отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной в конце каждого месяца должно отражаться на отдельном субсчете счета 43 (в корреспонденции со счетом 20) обычной или сторнировочной проводкой.

Независимо от выбранного способа учета готовая продукция должна учитываться как в стоимостных, так и в количественных показателях. Единица измерения готовой продукции должна быть принята организацией исходя из ее физических свойств (штука, объем, масса, площадь, длина и пр.).

Источники информации:

- готовая продукция в местах хранения;
- карточки и ведомости аналитического учета счетов 40 «Выпуск

продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция»;

- расчеты бухгалтерии;
- первичные документы на поступление на склад готовой продукции;
- акты инвентаризации;
- договоры с покупателями.

Аудиторские процедуры: инвентаризация (готовой продукции на складе), осмотр, контрольные замеры, лабораторный контроль (например, соответствия свойств готовой продукции установленным нормам, требованиям и т. д.), опрос, просмотр документов, сравнение документов.

Характерные ошибки и нарушения:

- несвоевременное списание отклонения фактической себестоимости готовой продукции от плановой (сальдо на счете 40 на конец месяца);
- отражение готовой продукции собственного производства, реализуемой в розницу, на счете 41, а не 43.

Обоснованность и правильность отражения в учете операций по списанию готовой продукции. Стоимость готовой продукции, учтенная на счете 43, при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи должна быть списана на счет продаж (90).

Списание готовой продукции (как и материалов) должно производиться одним из трех способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первой по времени оприходования готовой продукции.

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то ее стоимость должна быть списана на счет товаров отгруженных (45) до момента признания выручки. В качестве товаров отгруженных (на счете 45), в частности, должна учитываться готовая продукция (товары), отгруженная:

- комиссионеру по договору комиссии;
- покупателю по договору, предусматривающему отсроченный переход

права собственности.

Источники информации:

- карточки и ведомости аналитического учета счетов 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные»;
- первичные документы на отпуск со склада готовой продукции (накладные);
- договоры с покупателями, комиссионерами.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение (например, комиссионера об отгрузке продукции комитента).

Характерная ошибка: отражение продукции (товаров) на счете 45, в то время как выручка от продаж может быть признана.

Ведение аналитического учета на счетах 43, 45. Аналитический учет готовой продукции должен вестись по материально ответственным лицам, местам хранения, наименованиям (с отдельным учетом по отличительным признакам – марки, артикулы, модели, типоразмеры и пр.). Кроме того, аналитический учет должен вестись по укрупненным группам готовой продукции (например, изделия основного производства, изделия вспомогательного производства).

Аналитический учет товаров отгруженных должен вестись по местам нахождения и видам отгруженной продукции (товаров).

Источники информации: ведомости аналитического учета счетов 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные».

Аудиторские процедуры: просмотр документов, опрос.

Полнота раскрытия информации о готовой продукции и товарах отгруженных в бухгалтерской отчетности. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию информация о способе учета готовой продукции.

Источник информации: бухгалтерская отчетность. Аудиторская процедура: просмотр документа.

5.13. Проверка формирования доходов

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 г. № 64н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н);
- Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 г. № 914);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 (Приказ Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116н);
- Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 08.08.2001 г. № 128-ФЗ.

В ходе проверки формирования доходов аудитор должен удостовериться в следующем (задачи проверки):

- обоснованность отнесения доходов организации к обычным и прочим;
- последовательность применения учетной политики в отношении учета доходов;
- полнота, правильность и своевременность признания доходов и

отражения их в учете;

- обоснованность отнесения доходов к доходам будущих периодов, правильность их списания;
- ведение аналитического учета по каждому виду обычных и прочих доходов;
- правильность отражения в бухгалтерской отчетности информации об обычных и прочих доходах и полнота ее раскрытия;
- наличие лицензий на виды деятельности, осуществляемые организацией, в предусмотренных законодательством случаях.

Обоснованность отнесения доходов организации к обычным и прочим.

Доходы организации имеют место при поступлении активов и (или) погашении ее обязательств, в результате чего увеличивается ее капитал (за исключением вкладов участников). Доходами организации не являются:

- поступившие суммы НДС, акциза, налога с продаж, иных обязательных налогов и сборов;
- поступления от третьих лиц в пользу комитента, принципала, доверителя по посредническим сделкам;
- авансы;
- залог, задаток, поступившие в счет обеспечения обязательств;
- займы и кредиты.

Согласно ПБУ 9/99 доходы организации подразделяются на доходы по обычным видам деятельности (обычные доходы) и прочие. В составе обычных доходов (счет 90-1) подлежит отражению выручка от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, являющихся предметом деятельности организации. Предмет деятельности организации может быть установлен ее уставом либо сформулирован в учетной политике.

В составе прочих (счета 91-1, 99) подлежат отражению доходы от продажи имущества (работ, услуг), не являющегося предметом деятельности организации (арендная плата, роялти, дивиденды, проценты и пр.), доходы от штрафных санкций по договорам, возмещения убытка, дарения, доходы

прошлых лет, выявленные в отчетном году, списанная кредиторская задолженность, курсовые разницы, дооценка активов, доходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами: страховое возмещение понесенного ущерба, материальные ценности, остающиеся от списания не пригодных к эксплуатации активов, и пр.

Источники информации:

- карточки и ведомости аналитического учета по счетам 90-1 «Выручка», 91-1 «Прочие доходы», 99 «Прибыли и убытки»;
- системные документы (устав организации, приказ по учетной политике, договоры с покупателями, заказчиками).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос.

Последовательность применения учетной политики в отношении учета доходов. Учетная политика организации в отношении признания доходов может предусматривать следующие моменты:

- метод признания доходов (по начислению, кассовый¹⁶);
- метод признания дохода от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления (по мере готовности работы, услуги, продукции либо по завершении работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом);
- метод отражения доходов при выполнении работ долгосрочного характера (с использованием счета 46, без использования счета 46). При использовании счета 46 на нем (проводкой Д 46 – К 90-1) отражается стоимость принятых и оплаченных заказчиком законченных этапов работ, имеющих самостоятельное значение.

Источник информации и аудиторские процедуры: те же, что указаны в предыдущей задаче.

Полнота, правильность и своевременность признания доходов и

¹⁶ Напомним, что согласно Приказу Минфина РФ от 21.12.1998 г. № 64н кассовый метод признания доходов в бухгалтерском учете вправе применять только малые предприятия.

отражения их в учете. Доходы подлежат признанию в учете, если определены их сумма и момент возникновения, право на их получение не вызывает сомнений, отсутствует неопределенность в расходах, необходимых для получения доходов, подлежащих признанию.

Определенность суммы доходов следует из договора, отгрузочных документов (накладной, акта выполненных работ, счета, счета-фактуры), иных документов. Если сумма доходов договором не определена (покупатель, заказчик исполняет свои обязательства неденежными средствами), то доход должен быть признан в учете по рыночной стоимости ценностей, подлежащих получению.

При продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита доходы подлежат признанию в полной сумме дебиторской задолженности.

При предоставлении торговых скидок (бонусов) сумма дохода подлежит признанию с их учетом.

Временная определенность доходов возникает в момент перехода права собственности на продукцию, товар (в момент передачи продукции, товара покупателю или перевозчику), в момент принятия выполненной работы заказчиком, в момент оказания услуги¹⁷.

Прочие доходы от предоставленных займов (проценты) подлежат признанию в учете за каждый истекший отчетный период.

Прочие доходы в виде штрафных санкций по договорам и возмещения причиненных убытков должны быть отражены в учете в том периоде, когда они признаны виновником либо когда по ним вынесено решение суда. Прочие доходы от списания кредиторской задолженности подлежат признанию в том отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности (в общем случае 3 года с момента окончания срока, установленного для исполнения обязательств

¹⁷ Кроме малых предприятий, применяющих в бухгалтерском учете кассовый метод признания доходов и расходов.

дебитором).

Аудитор должен проверить полноту и своевременность отражения в учете всех операций по признанию доходов, а также их правильность.

Источники информации:

- карточки и ведомости аналитического учета по счетам 90-1 «Выручка», 91-1 «Прочие доходы», 99 «Прибыли и убытки»;
- договоры с покупателями, заказчиками;
- книга продаж;
- счета и счета-фактуры, выставленные покупателям;
- товарные (форма ТОРГ-12, 13, 14) и товарно-транспортные (форма 1-Т) накладные;
- накладные на отпуск материалов на сторону (форма М-15);
- акты на списание основных средств (форма ОС-4);
- акты приемки-передачи результатов выполненных работ;
- документы, свидетельствующие о факте оказания услуг;
- отчеты агента, комиссионера об отгрузке товаров комитента;
- уведомление участника, ведущего общие дела по совместной деятельности, о причитающейся ему прибыли;
- решения суда о присуждении штрафных санкций в пользу организации;
- иные документы.

Аудиторские процедуры: аналитические (например, сравнение выручки от продаж с плановыми, средне-отраслевыми данными, с данными предыдущих периодов и пр.), опрос, подтверждение (например, третьего лица о факте отгрузки ему продукции), просмотр документов, сравнение документов (например, взаимная проверка оборотов на счете 90-1 и итогов книги продаж), пересчет арифметических расчетов (например, пересчет реализованного торгового наложения, определяемого расчетом).

Характерные ошибки и нарушения:

- неполное отражение фактов продаж (например, отпуск материалов работникам с последующим вычетом из зарплаты бухгалтер строительной

организации отражал проводкой Д 70 – К 10);

- несвоевременное признание доходов (например, при продаже продукции, реализуемой через комиссионера);
- несоответствие друг другу различных учетных регистров (например, оборота по счету 90-1 и итога книги продаж).

Обоснованность отнесения доходов к доходам будущих периодов, правильность их списания. Полученные (начисленные) доходы подлежат включению в состав доходов будущих периодов (счет 98-1), если в момент их получения (начисления) право на них у организации отсутствует. Например, денежная сумма, перечисленная участнику совместной деятельности участником, ведущим общие дела, в счет прибыли, причитающейся в следующем отчетном периоде, является доходом будущих периодов. Безвозмездно полученное имущество также является доходом будущих периодов.

Аудитор должен убедиться в том, что доход обоснованно отнесен к доходам будущих периодов и что он своевременно списан на обычные или прочие доходы.

Источники информации:

- карточка и ведомость аналитического учета по счету 98 «Доходы будущих периодов»;
- системные документы, связанные с поступлением доходов будущих периодов.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос, подтверждение. Характерные ошибки:

- отражение доходов не в составе доходов будущих периодов, а в составе доходов текущего периода;
- несвоевременное списание доходов будущих периодов;
- отражение в составе доходов будущих периодов авансов полученных.

Ведение аналитического учета по каждому виду обычных и прочих доходов. Аналитический учет доходов от обычных видов деятельности должен

вестись по каждому виду проданных товаров (продукции), выполняемых работ, оказываемых услуг. Кроме того, аналитический учет может вестись по направлениям, необходимым для управления организацией (например, по регионам продаж).

Аналитический учет прочих доходов должен вестись по каждому их виду таким образом, чтобы была обеспечена возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Источники информации: ведомости аналитического учета по счетам 90-1 «Выручка», 91-1 «Прочие доходы», 99 «Прибыли и убытки». Аудиторские процедуры: просмотр документов, опрос.

Правильность отражения в бухгалтерской отчетности информации об обычных и прочих доходах и полнота ее раскрытия. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию информация о порядке признания выручки; о способе определения готовности работ, услуг, продукции, если выручка признается по мере готовности.

В бухгалтерской отчетности доходы, составляющие не менее 5% от общей суммы доходов, должны быть показаны по каждому виду в отдельности.

При получении выручки от связанных сторон в отчетности следует указать долю такой выручки.

При получении выручки неденежными средствами в отчетности следует указать количество организаций, от которых такая выручка получена, а также указать способ определения стоимости ценностей, переданных организацией.

Источники информации:

- бухгалтерская отчетность;
- анализ счетов 90-1 «Выручка», 91-1 «Прочие доходы», 99 «Прибыли и убытки».

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов.

Характерные нарушения: невыделение в отчетности видов доходов, составляющих 5% и более от общей суммы доходов.

Наличие лицензий на виды деятельности, осуществляемые

организацией, в предусмотренных законодательством случаях.

Федеральным законом от 08.08.2001 г. № 128-ФЗ установлено, что деятельность по получению доходов, указанная в Законе, должна осуществляться только при наличии соответствующих лицензий (например, страхование, оказание медицинских услуг и пр.). При осуществлении деятельности организацией, не имеющей соответствующей лицензии, сделка, по которой были получены доходы, может быть в силу ст. 173 ГК РФ признана недействительной, что повлечет за собой необходимость возврата всего полученного по сделке.

Источники информации: лицензии на виды деятельности.

Аудиторская процедура: просмотр этих документов.

5.14. Проверка расчетов с дебиторами и кредиторами

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Гражданский кодекс РФ, часть I от 30.11.1994 г.;
- Гражданский кодекс РФ, часть II от 26.01.1996 г.;
- О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги (Письмо Минфина РФ от 31.10.1994 г. № 142).

В ходе проверки расчетов с дебиторами и кредиторами аудитор должен

убедиться:

- в наличии договоров с дебиторами и кредиторами, соответствии их оформления и содержания требованиям ГК РФ;
- в своевременности, правильности и обоснованности отражения на расчетах с дебиторами и кредиторами сумм задолженностей покупателей, заказчиков, поставщикам, подрядчикам;
- в своевременности, правильности и обоснованности отражения на расчетах с дебиторами и кредиторами сумм по претензиям;
- в обоснованности и правильности отражения в учете перемены лиц в обязательствах по дебиторской и кредиторской задолженности;
- в своевременности и обоснованности списания дебиторской и кредиторской задолженности;
- в правильности формирования резерва по сомнительным долгам;
- в своевременности и полноте проведения инвентаризации расчетов с дебиторами и кредиторами;
- в ведении аналитического учета расчетов с дебиторами и кредиторами;
- в полноте раскрытия информации о расчетах с дебиторами и кредиторами в бухгалтерской отчетности.

Наличие договоров с дебиторами и кредиторами, соответствие их оформления и содержания требованиям ГК РФ. Гражданским законодательством Российской Федерации (ст. 161 ГК РФ) установлено, что любая совершаемая организацией сделка (действие, направленное на возникновение, изменение, прекращение прав и обязательств, т. е. дебиторской и кредиторской задолженности) должна быть оформлена письменным образом (договором).

Договор может быть заключен как путем составления одного документа, так и путем обмена документами (письмами, телеграммами, документами электронной или иной связи), исходящими от сторон по договору (ст. 434 ГК РФ).

Договор должен содержать так называемые существенные условия:

- предмет договора;
- условия, предусмотренные законодательными или нормативными актами, как существенные или необходимые для договоров данного вида;
- условия, сочтенные существенными любой из сторон. Договор, не содержащий хотя бы одно существенное условие, не считается заключенным (ст. 432 ГК РФ).

Организация может заключать договоры, как предусмотренные, так и не предусмотренные законом; договор может содержать элементы различных договоров, предусмотренных законом (ст. 421 ГК РФ).

Гражданским законодательством Российской Федерации (ст. 4541054 ГК РФ) предусмотрены такие виды договоров, как купля-продажа, мена, дарение, аренда, лизинг, безвозмездное пользование, подряд, выполнение НИОКР, возмездное оказание услуг, перевозка, экспедиция, заем, кредит, факторинг, хранение, страхование, поручение, комиссия, агентирование, доверительное управление имуществом, простое товарищество (совместная деятельность).

Аудитор должен убедиться, что договоры с дебиторами и кредиторами, заключенные организацией, содержат существенные условия, должным образом оформлены и соответствуют требованиям законодательных и нормативных актов.

Источники информации: договоры с дебиторами и кредиторами.

Аудиторская процедура: просмотр этих документов.

В качестве характерных ошибок при проверке договоров могут быть указаны следующие:

- несоответствие содержания договоров требованиям ГК РФ;
- отсутствие договоров при совершении сделок.

Пример. В договоре подряда с исполнителем – физическим лицом указан предмет договора: выполнение исполнителем обязанностей мастера цеха. Подобный предмет противоречит ГК РФ, поскольку является не «определенной работой», имеющей конечный результат, а трудовой функцией. Подобная функция должна быть предметом трудового договора, а не

гражданско-правового.

Пример. В договоре купли-продажи товара продавец обязуется передать покупателю товар на своем складе, а покупатель обязуется принять товар, вывезти его за свой счет и оплатить. При этом договором предусмотрен момент перехода права собственности на товар от продавца к покупателю через месяц после даты отгрузки. Исходя из условия договора бухгалтер продавца не отражал доходы в момент отгрузки. Подобное обстоятельство может быть оспорено, поскольку из содержания договора следует, что воля сторон направлена на передачу права собственности в соответствии с общими принципами договора купли-продажи (ст. 458 ГК РФ – переход права собственности в момент передачи товара). А так как указанное условие (отсрочка перехода права собственности) не подкреплено действительными объективными причинами, то можно говорить о том, что оно в данном случае значения не имеет, поскольку противоречит действительной общей воле сторон (ст. 431 ГК РФ).

Своевременность, правильность и обоснованность отражения на расчетах с дебиторами и кредиторами сумм задолженностей покупателей, заказчиков поставщикам, подрядчикам. На расчетах с поставщиками, подрядчиками, исполнителями (счет 60) должна быть отражена задолженность организации за полученные товарно-материальные ценности, принятые результаты выполненных работ, потребленные услуги. Сумма задолженности подлежит отражению на счете 60 согласно расчетным документам поставщиков и подрядчиков. По неотфактурованным поставкам задолженность подлежит отражению исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах. На счете 60 должны быть также отражены авансы, выданные поставщикам, подрядчикам, исполнителям в соответствии с условиями договоров.

На расчетах с покупателями и заказчиками (счет 62) подлежит отражению задолженность, причитающаяся организации за отпущенные товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги согласно расчетным документам, а также авансы, полученные в соответствии с

условиями договоров.

Обоснованность сумм задолженности, отраженной на счетах 60 и 62, должна быть подтверждена договорами купли-продажи, мены, подряда, возмездного оказания услуг, перевозки, хранения и пр., оформленными в соответствии с требованиями ГК РФ.

При оформлении задолженности векселем организация-векселедатель должна отразить эту операцию на субсчете «Векселя выданные» счета 60. При выдаче векселя с причитающимися к уплате процентами (дисконтом) векселедатель должен включить проценты (дисконт) в стоимость товарно-материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг в момент выдачи векселя либо отразить их на расходах будущих периодов.

При получении векселей от покупателей и заказчиков организация-векселедержатель должна отразить эту операцию на субсчете «Векселя полученные» счета 62. Если по полученному векселю, обеспечивающему задолженность покупателя (заказчика), предусмотрен процент, то по мере погашения задолженности этот процент подлежит отражению на счете доходов. Согласно Письму Минфина РФ от 31.10.1994 г. № 142 указанный процент должен отражаться на счете 91-1, а согласно ПБУ 9/99 процент по векселю должен учитываться в составе обычных доходов (т. е. на счете 90-1). Поскольку ПБУ 9/99 утверждено Приказом Минфина РФ, то данную операцию следует отражать в порядке, предусмотренном ПБУ.

Источники информации:

- карточки и ведомости аналитического учета по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- счета, счета-фактуры, полученные от поставщиков, подрядчиков, исполнителей и выданные покупателям, заказчикам;
- книга покупок;
- книга продаж;
- договоры (купли-продажи, мены, подряда, оказания услуг пр.).

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов, опрос,

подтверждение (например, кредиторов о фактическом размере задолженности).

Характерные ошибки:

- несоответствие расчетных документов, выставленных покупателям, заказчикам или полученных от поставщиков, подрядчиков, исполнителей, условиям договоров;
- необоснованное (не вытекающее из условий договора) отражение задолженности (например, получение вклада от участника совместной деятельности бухгалтер отразил в балансе организации проводкой Д 10 – К 60, вместо того чтобы отразить в отдельном балансе проводкой Д 10 – К 80 «Вклады товарищей»).

Своевременность, правильность и обоснованность отражения на расчетах с дебиторами и кредиторами сумм по претензиям. На расчетах с дебиторами и кредиторами по претензиям (счет 76-2) подлежат отражению суммы претензий, предъявленные:

- поставщикам, подрядчикам, исполнителям, перевозчикам, хранителям и прочим по выявленным в ходе проверки их счетов ошибкам, несоответствиям цен и тарифов условиям договоров;
- поставщикам товарно-материальных ценностей за обнаруженное несоответствие качества стандартам, техническим условиям договоров;
- подрядчикам и исполнителям за обнаруженное несоответствие качества работ и услуг техническому заданию;
- поставщикам, перевозчикам, хранителям за недостачу груза;
- банкам по суммам, ошибочно списанным со счетов организации;
- организациям по предусмотренным договорами штрафным санкциям, а также по суммам возмещения убытка, присужденных судом или признанных плательщиком.

Источники информации:

- карточка и ведомость аналитического учета по счету 76-2 «Расчеты по претензиям»;
- претензионные письма, акты;

- договоры с дебиторами и кредиторами.

Аудиторские процедуры: те же, что и в предыдущей задаче.

Обоснованность и правильность отражения в учете перемены лиц в обязательствах по дебиторской и кредиторской задолженности.

Погашение задолженности покупателей, заказчиков может быть возложено ими на третье лицо (если из закона или договора не вытекает, что дебиторская задолженность должна быть погашена дебитором лично). В этом случае организация-кредитор обязана принять исполнение обязательства этим третьим лицом и отразить в учете погашение дебиторской задолженности.

Организация-кредитор может передать дебиторскую задолженность (требование уплаты) третьему лицу по договору цессии. При этом не требуется согласия организации-дебитора (должника), если иное не вытекает из закона или договора между кредитором и должником. Передача дебиторской задолженности по договору цессии (уступка требования) подлежит отражению у кредитора как операция по продаже дебиторской задолженности в составе прочих доходов и расходов на счете 91 (если только финансирование уступки требования не является предметом деятельности организации). Разница, возникающая на счете 91 в результате цессии, подлежит списанию со счета 91-1 или 91-2 на счет 99.

Организация-дебитор (должник) с согласия организации-кредитора может перевести свою задолженность на третье лицо по договору цессии. Организация-кредитор при своем согласии должна отразить переход долга на третье лицо внутренними проводками на счете 62.

Аудитор должен удостовериться в правильности оформления перемены лиц в обязательствах.

Источники информации:

- ведомости аналитического учета по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- договоры цессии (уступки требования, перевода долга);
- извещения кредиторов об их согласии на перевод долга;

- извещения о возложении обязанностей по погашению долга на третье лицо.

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов, опрос, подтверждение.

Своевременность и обоснованность списания дебиторской и кредиторской задолженности. Дебиторская и кредиторская задолженность считается погашенной и подлежит списанию со счетов 60, 62 по следующим основаниям:

- исполнение обязательств должником в соответствии с условиями договора (уплата денег, передача имущества);

- зачет встречного однородного требования, для чего должен быть составлен двух– или многосторонний акт либо (при двухстороннем зачете) должно присутствовать заявление одной из сторон;

- совпадение должника и кредитора в одном лице;

- ликвидация юридического лица (смерть физического лица);

- прощение долга;

- уплата или передача отступного (исполнение обязательства по соглашению сторон иным образом).

Дебиторская и кредиторская задолженность подлежит списанию со счетов 60, 62 в следующих случаях:

- истечение срока исковой давности (в общем случае 3 года с момента окончания срока, установленного для исполнения обязательств должником);

- нереальность для взыскания дебиторской задолженности (неплатежеспособность должника, его исчезновение и т. д.).

В последних случаях списанная со счета 62 дебиторская задолженность должна в течение 5 лет учитываться на забалансовом счете 007.

Источники информации:

- карточки и ведомости аналитического учета по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- карточка счета 007 «Списанная в убыток задолженность»

неплатежеспособных дебиторов»;

- акты взаимозачета;
- письма дебиторов и кредиторов, соглашения, прочие системные документы.

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов, опрос, подтверждение.

Характерное нарушение: не списание дебиторской и кредиторской задолженности по истечении срока исковой давности, в случае совпадения должника и кредитора в одном лице (например, при реорганизации юридического лица путем присоединения).

Правильность формирования резерва по сомнительным долгам.

Организация может создавать резерв по сомнительным долгам в бухгалтерском учете, если это предусмотрено ее учетной политикой.

Резерв по сомнительным долгам подлежит отражению на счете 63 в сумме, определенной организацией по каждому сомнительному дебитору путем проведения инвентаризации дебиторской задолженности. По истечении срока исковой давности или нереальности взыскания долга, признанного сомнительным, последний подлежит списанию за счет резерва.

Сомнительным долгом в целях формирования резерва может быть признана каждая дебиторская задолженность, не погашенная в установленные договором сроки и не обеспеченная соответствующими гарантиями.

По окончании отчетного года неиспользованная сумма резерва по сомнительным долгам, созданного в предыдущем отчетном году, подлежит списанию в прочие доходы.

Источники информации:

- приказ по учетной политике;
- карточка и ведомость аналитического учета по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам»;
- акты инвентаризации дебиторской задолженности;
- договоры с дебиторами.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос.

Своевременность и полнота проведения инвентаризации расчетов с дебиторами и кредиторами. Инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами должна проводиться в том же порядке и в те же сроки, как это установлено для инвентаризации прочих активов и обязательств организации.

Источник информации: акт инвентаризации расчетов с дебиторами и кредиторами.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, подтверждение.

Характерное нарушение: непроведение инвентаризации (сверки) расчетов с дебиторами и кредиторами.

Ведение аналитического учета расчетов с дебиторами и кредиторами. На расчетах с поставщиками, подрядчиками, исполнителями (счет 60) аналитический учет должен вестись по каждому предъявленному счету, при уплате авансов или плановых платежей – по каждому поставщику, подрядчику, исполнителю. Расчеты со связанными сторонами должны в аналитическом учете группироваться обособленно.

В аналогичном порядке должен вестись аналитический учет расчетов с покупателями и заказчиками (счет 62).

По счету 63 аналитический учет должен вестись по каждой зарезервированной сомнительной задолженности.

По счету 76-2 аналитический учет должен вестись по каждому дебитору и каждой отдельной претензии.

Источники информации: ведомости аналитического учета по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 76-2 «Расчеты по претензиям».

Аудиторская процедура: просмотр документов.

Полнота раскрытия информации о расчетах с дебиторами и кредиторами в бухгалтерской отчетности. В бухгалтерской отчетности

расчеты с дебиторами и кредиторами должны быть показаны развернуто и подтверждены данными инвентаризации.

Дебиторская задолженность должна быть показана в оценке нетто, т. е. за вычетом сформированного резерва по сомнительным долгам.

Источники информации:

- оборотно-сальдовые ведомости по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 76-2 «Расчеты по претензиям»;

- бухгалтерская отчетность.

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов.

5.15. Проверка расчетов по оплате труда и исчисления налога на доходы физических лиц

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Трудовой кодекс РФ от 30.12.2001 г.;
- Правила об очередных и дополнительных отпусках (Постановление НКТ СССР от 30.04.1930 г.)¹;
- Положение об условиях работы по совместительству (Постановление Госкомтруда СССР, Минюста СССР, ВЦСПС от 09.03.1989 г. № 81/604-К-3/6-84);

- Порядок и условия совмещения профессий (должностей) (Постановление Совета Министров СССР от 04.12.1981 г. № 1145);

- Инструкция о порядке применения списка производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день (Постановление Госкомтруда СССР, ВЦСПС от 21.11.1975 г. № 273/П-20);

- Список производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на дополнительный отпуск и сокращенный рабочий день (Постановление Госкомтруда СССР и Президиума ВЦСПС от 25.10.1974 г. № 298/П-22);

- Об установлении сокращенной продолжительности рабочего времени, ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, повышенной оплаты труда работникам, занятым на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда (Постановление Правительства РФ от 20.11.2008 г.

№ 870);

1 Действуют в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ.

- Перечень вредных и (или) опасных производственных факторов и работ, при выполнении которых проводятся предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования), и порядка проведения этих осмотров (обследований) (Приказ Минздрава РФ от 16.08.2004 г. № 83);

- Перечень вредных производственных факторов, при воздействии которых в профилактических целях рекомендуется употребление молока или других равноценных пищевых продуктов, нормы и условия их бесплатной выдачи (Приказ Минздравсоцразвития РФ от 16.02.2009 г. № 45н);

- Перечень производств, профессий и должностей, работа в которых дает право на бесплатное получение лечебно-профилактического питания в связи с особо вредными условиями труда, нормы и условия его выдачи (Приказ Минздравсоцразвития РФ от 16.02.2009 г. № 46н);

- Об особенностях работы по совместительству педагогических,

медицинских, фармацевтических работников и работников культуры (Постановление Минтруда РФ от 30.06.2003 г. № 41);

- Положение о выплате полевого довольствия работникам геологоразведочных и топографо-геодезических предприятий, организаций и учреждений Российской Федерации, занятым на геологоразведочных и топографо-геодезических работах (Постановление Минтруда РФ от 15.07.1994 г. № 56);

- Порядок начисления процентных надбавок к заработной плате лицам, работающим в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностям, в южных районах Восточной Сибири, Дальнего Востока и коэффициентов (районных, за работу в высокогорных районах, за работу в пустынных и безводных местностях) (Постановление Минтруда РФ от 11.09.1995 г. № 49);

- Типовые нормы выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты работникам сквозных профессий и должностей всех отраслей экономики, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением (Приказ Минздравсоцразвития РФ от 01.10.2008 г. № 541н);

- Нормы бесплатной выдачи работникам смывающих и обезвреживающих средств, порядка и условий их выдачи (Постановление Минтруда РФ от 04.07.2003 г. № 45);

- Перечень тяжелых работ и работ с вредными или опасными условиями труда, при выполнении которых запрещается применение труда лиц моложе восемнадцати лет (Постановление Правительства РФ от 25.02.2000 г. № 163);

- Перечень тяжелых работ и работ с вредными или опасными условиями труда, при выполнении которых запрещается применение труда женщин (Постановление Правительства РФ от 25.02.2000 г. № 162);

- О размерах и порядке выплаты надбавки за вахтовый метод работникам организаций, финансируемых из федерального бюджета (Постановление Правительства РФ от 03.02.2005 г. № 51);

- Основные положения о вахтовом методе организации работ (Постановление Госкомтруда СССР, Минздрава СССР от 31.12.1987 г. № 794/33-82);

- Федеральный закон «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» от 25.07.2007 г. № 115-ФЗ;

- Порядок выдачи разрешительных документов для осуществления иностранными гражданами временной трудовой деятельности в РФ (Постановление Правительства РФ от 16.11.2006 г. № 681);

- Правила подачи работодателем или заказчиком работ (услуг) уведомления о привлечении и использовании для осуществления трудовой деятельности иностранных граждан и (или) лиц без гражданства, прибывших в Российскую Федерацию в порядке, не требующем получения визы, и имеющих разрешение на работу (Постановление Правительства РФ от 18.03.2008 г. № 183);

- О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время (Постановление Правительства РФ от 22.07.2008 г. № 544);

- Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (Постановление Правительства РФ от 24.12.2007 г.

№ 922);

- О трудовых книжках (Постановление Правительства РФ от 16.04.2003 г. № 225);

- Инструкция по заполнению трудовых книжек (Постановление Минтруда РФ от 10.10.2003 г. № 69);

- Об изменении предельных норм компенсации за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок (Приказ Минфина РФ от 04.02.2000 г. № 16н);

- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты (Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 г. № 1);

- Налоговый кодекс РФ, часть I от 31.07.1998 г.;

- Налоговый кодекс, часть II от 05.08.2000 г. (глава 23);

- Формы отчетности по налогу на доходы физических лиц (Приказ МНС РФ от 31.10.2003 г. № БГ-3-04/583);

- Формы сведений о доходах физических лиц (Приказ ФНС РФ от 13.10.2006 г. №САЭ-3-04/706@);

- Перечни медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счет собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета (Постановление Правительства РФ от 19.03.2001 г. № 201).

Задачи проверки расчетов по оплате труда:

- соблюдение требований законодательных и нормативных актов о труде, наличие системных документов, связанных с оплатой труда;

- соблюдение требований федерального законодательства в отношении работников – иностранных граждан;

- правильность начислений заработной платы и удержаний из нее;

- соблюдение требований гражданского законодательства при заключении с физическими лицами гражданско-правовых договоров;

- своевременность осуществления выплат по оплате труда и депонирования не выплаченных в срок сумм;

- ведение аналитического учета расчетов по оплате труда, правильность отражения данных в бухгалтерской отчетности.

Задачи проверки исчисления налога на доходы физических лиц:

- полнота определения налоговой базы;

- правильность применения налоговых вычетов при исчислении налога;

- правильность применения налоговой ставки;

- правильность ведения учета доходов физических лиц и исчисления налога;

- своевременность уплаты налога, наличие инвентаризации (сверки расчетов с налоговым органом).

Соблюдение требований законодательных и нормативных актов о

труде, наличие системных документов, связанных с оплатой труда.

Действующими законодательными и нормативными актами предусмотрен ряд требований к условиям труда работников, которые должен обеспечивать работодатель.

Трудовым кодексом, в частности, установлены следующие условия труда в Российской Федерации:

- максимальная продолжительность рабочего времени в общем случае не может превышать 40 часов в неделю. Для некоторых категорий работников продолжительность рабочего времени сокращена: для вредных и опасных условий труда – на 4 часа в неделю, для инвалидов и работников в возрасте от 16 до 18 лет – на 5 часов в неделю, для работников в возрасте до 16 лет – на 16 часов в неделю. Продолжительность рабочего времени должна быть сокращена на 1 час накануне нерабочих праздничных дней (Новый год, Рождество Христово и др.) и при работе в ночное время (с 22 до 6 часов);

- работникам должен предоставляться ежегодный оплачиваемый отпуск продолжительностью не менее 28 календарных дней, а также дополнительный отпуск за вредные или опасные условия труда, за ненормированный рабочий день, в связи с обучением и в других случаях, предусмотренных Трудовым кодексом РФ;

- месячная заработная плата не может быть менее установленного законом минимального размера (МРОТ) и должна выплачиваться не реже чем раз в полмесяца.

Кроме того, Трудовым кодексом РФ установлены особые нормы, регулирующие условия труда женщин и лиц с семейными обязанностями, молодежи (до 18 лет), лиц, работающих в условиях Крайнего Севера, других категорий работников.

Для контроля за соблюдением установленных условий труда, учета состава работников, начисления оплаты труда каждый работодатель (организация или индивидуальный предприниматель) должен составлять системные документы, что предусмотрено Трудовым кодексом РФ. К таким документам, в частности,

относятся трудовые договоры с работниками установленного содержания, составленные в письменной форме; трудовые книжки работников установленного образца с произведенными в них записями о приеме на работу; приказы о приеме на работу с росписями работников; локальные нормативные акты организации, устанавливающие в ней систему оплаты труда и стимулирующих выплат (премий, доплат, надбавок и пр.). Подобным локальным нормативным актом может быть, например, внутреннее положение об оплате труда, положение о премировании и пр.

Несоблюдение работодателем установленных Трудовым кодексом условий труда в Российской Федерации, отсутствие обязательных системных документов может повлечь за собой административный штраф, налагаемый в соответствии с Кодексом РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ) госорганами, судебные иски со стороны работников, чьи права оказались нарушенными, уголовную ответственность руководства. Поэтому аудитору следует убедиться в соблюдении организацией условий труда, наличии обязательных системных документов.

Источники информации:

- трудовые договоры и коллективный договор;
- трудовые книжки;
- приказы о приеме на работу (форма Т-1);
- личные карточки (форма Т-2);
- штатное расписание (форма Т-3);
- приказы о предоставлении отпуска (форма Т-6);
- график отпусков (форма Т-7);
- приказы о прекращении действия трудовых договоров (форма Т-8);
- локальные нормативные акты организации (положение по оплате труда, по премированию и пр.).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, опрос. Характерные нарушения:

- отсутствие обязательных системных документов, связанных с оплатой

труда (Положения по оплате труда, Положения по премированию, штатного расписания, приказов, трудовых договоров, трудовых книжек и пр.);

- несоответствие формы и содержания системных документов установленным требованиям;

- несоблюдение условий труда, предусмотренных Трудовым кодексом РФ (непредоставление отпуска или предоставление его менее установленной продолжительности, принуждение к сверхурочной работе, невыплата заработной платы в установленные сроки и пр.).

Соблюдение требований федерального законодательства в отношении работников – иностранных граждан. Работодатель или заказчик работ (услуг), пригласивший иностранного гражданина в Российскую Федерацию в целях осуществления трудовой деятельности либо заключивший с иностранным работником в Российской Федерации новый трудовой договор или гражданско-правовой договор на выполнение работ (оказание услуг), в случае если иностранец прибыл в РФ в визовом режиме (из Грузии, Туркмении, стран Балтии, дальнего зарубежья), обязан:

- иметь разрешение на право привлечения и использования иностранных работников;

- обеспечить получение иностранным гражданином разрешения на работу;

- представить документы, необходимые для регистрации иностранного гражданина по месту пребывания в Российской Федерации;

- уведомить налоговый орган по месту своего учета о привлечении и об использовании иностранных работников в течение 10 дней со дня подачи ходатайства о выдаче иностранному гражданину приглашения в целях осуществления трудовой деятельности, либо прибытия иностранного гражданина к месту работы или к месту пребывания, либо получения иностранным гражданином разрешения на работу, либо заключения с иностранным работником в Российской Федерации нового трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг), либо приостановления действия или аннулирования разрешения на

привлечение и использование иностранных работников, либо приостановления действия или аннулирования разрешения на работу иностранному гражданину, зарегистрированному в качестве индивидуального предпринимателя, либо аннулирования разрешения на работу иностранному работнику.

Указанный порядок не распространяется на иностранных граждан:

- постоянно проживающих в Российской Федерации;
- являющихся участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, и членов их семей, переселяющихся совместно с ними в Российскую Федерацию;
- являющихся сотрудниками дипломатических представительств, работниками консульских учреждений иностранных государств в Российской Федерации, сотрудниками международных организаций, а также частными домашними работниками указанных лиц;
- являющихся работниками иностранных юридических лиц (производителей или поставщиков), выполняющих монтажные (шеф-монтажные) работы, сервисное и гарантийное обслуживание, а также послегарантийный ремонт поставленного в Российскую Федерацию технического оборудования;
- являющихся журналистами, аккредитованными в Российской Федерации;
- обучающихся в Российской Федерации в образовательных учреждениях профессионального образования и выполняющих работы (оказывающих услуги) в течение каникул;
- обучающихся в Российской Федерации в образовательных учреждениях профессионального образования и работающих в свободное от учебы время в качестве учебно-вспомогательного персонала в тех образовательных учреждениях, в которых они обучаются;
- приглашенных в Российскую Федерацию в качестве преподавателей для проведения занятий в образовательных учреждениях, за исключением лиц, въезжающих в Российскую Федерацию для занятия преподавательской

деятельностью в учреждениях профессионального религиозного образования (духовных образовательных учреждениях);

- граждан Республики Беларусь независимо от того, проживают они в РФ или пребывают.

Иностранные граждане, прибывшие в РФ из стран СНГ в безвизовом режиме, получают разрешение на работу самостоятельно. Организация, взявшая на работу такого иностранца, обязана в течение трех дней уведомить об этом региональное управление Федеральной миграционной службы и орган занятости населения, при необходимости продлить срок его миграционного учета, так как разрешение на работу, полученное иностранцем, действует в течение 3 месяцев. Также организация должна в порядке, указанном ранее, уведомить налоговый орган по месту своего учета.

Аудиторские процедуры и источники информации: те же, что и в предыдущей задаче.

Правильность начислений заработной платы и удержаний из нее. Начисление причитающейся работнику заработной платы должно соответствовать условиям, предусмотренным трудовым договором, коллективным договором, нормативными актами организации (положениями). В установленных Трудовым кодексом РФ случаях работнику должны быть начислены доплаты. Доплаты, в частности, причитаются:

- за сверхурочную работу (за первые 2 часа не менее чем в 1,5 раза, за последующие часы не менее, чем в 2 раза);
- за совмещение профессий или исполнение обязанностей временно отсутствующего работника;
- за работу в выходные и праздничные дни (не менее чем в 2 раза);
- за работу в ночное время (от 22 до 6 часов, в размере не менее 20% часовой тарифной ставки за каждый час проработанного ночного времени);
- в некоторых других случаях, предусмотренных Трудовым кодексом РФ.

В ряде случаев во время перерывов в работе за работником должен быть сохранен средний заработок (например, при направлении работника на

повышение квалификации, при направлении на обязательное медицинское обследование и др.), определяемый в соответствии с порядком, установленным Правительством РФ.

В установленных Трудовым кодексом случаях работнику должна выплачиваться компенсация (за неиспользованный отпуск, за использование работником личного имущества, за расходы по переезду на работу в другую местность, за подвижной и разъездной характер работы, за выполнение полевых работ и пр.).

Удержания из заработной платы (кроме налога на доходы физических лиц, который будет рассмотрен отдельно) работника могут производиться для погашения его задолженности работодателю в следующих случаях:

- возмещение неотработанного аванса;
- возврат сумм, полученных за неотработанные дни отпуска;
- погашение неизрасходованных подотчетных сумм;
- возврат излишне выплаченных по ошибке сумм заработной платы;
- возмещение ущерба, причиненного работодателю;
- по исполнительным листам и заявлениям работника (например, для перечисления в кассу взаимопомощи);
- в некоторых других случаях, предусмотренных Трудовым кодексом.

При этом общий размер удержаний из месячной заработной платы работника не может превышать 20%, при удержаниях по исполнительным листам – 50%, и в некоторых случаях, предусмотренных Трудовым кодексом, – 70%.

Источники информации:

- карточка счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- локальные нормативные акты организации (положения по оплате труда, по премированию и пр.);
- трудовые договоры и коллективный договор;
- штатное расписание;
- табели учета рабочего времени (форма Т-12, Т-13);

- расчетные и расчетно-платежные ведомости (форма Т-51, Т-49);
- расчетные листки;
- лицевые счета работников (форма Т-54).

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов, опрос, аналитические процедуры (например, сравнение данных за различные периоды).

Характерные ошибки и нарушения:

- несоответствие начисленной заработной платы или стимулирующих выплат условиям трудовых договоров, действующим в организации положениям;
- неправильное начисление доплат, установленных Трудовым кодексом;
- неправильное исчисление среднего заработка;
- неправильное исчисление причитающихся работнику компенсаций (в частности, за неиспользованный отпуск).

Пример. Работник, получающий месячный оклад, отработал сверх месячной нормы рабочего времени в нерабочий праздничный день. Бухгалтер исчислил его дневную ставку (200 руб.) и начислил доплату за работу в праздничный день в размере 400 руб. (двойная дневная ставка), а должен был начислить 600 руб. (ст. 153 ТК РФ – двойная дневная ставка сверх оклада).

Пример. Работник увольняется, проработав в организации 1 месяц. Бухгалтер решил, что поскольку право на отпуск возникнет у работника только по истечении 6 месяцев, то за 1 проработанный месяц компенсации ему не полагается. Это ошибка, так как при увольнении работника, проработавшего менее 11 месяцев, ему полагается пропорциональная компенсация (п. 28 Постановления НКТ СССР от 30.04.1930 г.).

Соблюдение требований гражданского законодательства при заключении с физическими лицами гражданско-правовых договоров.

Организация (или индивидуальный предприниматель) может заключать с физическими лицами гражданско-правовые договоры: договор подряда, договор оказания услуг, договор аренды, договор поручения, агентский договор

и т. д. При этом организация будет выступать не в качестве работодателя, а в качестве заказчика, принципала, арендатора, а физическое лицо – в качестве подрядчика, исполнителя, поверенного, арендодателя, агента. Отношения их при этом регулируются не Трудовым, а Гражданским кодексом РФ. Содержание соответствующего гражданско-правового договора должно отвечать требованиям ГК РФ.

Источники информации:

- гражданско-правовые договоры с физическими лицами;
- акты выполненных работ;
- карточка счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Аудиторские процедуры: просмотр документов, опрос.

Характерное нарушение: несоответствие договора требованиям ГК РФ.

Пример. Организация заключает с гражданином договор подряда. В предмете договора указано, что заказчик (организация) поручает, а исполнитель (гражданин) обязуется в установленный договором срок исполнять обязанности слесаря-ремонтника. Исполнение обязанностей слесаря есть трудовая функция, и она должна быть предметом трудового договора. А предметом договора подряда должно быть выполнение определенной работы, имеющей конечный результат, подлежащий передаче заказчику. Заключение договора подряда с несоответствующим ГК РФ содержанием может привести к конфликтной ситуации в будущем.

Своевременность осуществления выплат по оплате труда и депонирования не выплаченных в срок сумм. Выплаты заработной платы должны производиться по платежным, расчетно-платежным ведомостям или расходным кассовым ордерам в установленные организацией дни (не реже, чем раз в полмесяца).

По истечении 3 рабочих дней со дня, установленного для выплат, невыплаченная заработная плата должна быть депонирована. Для этого в платежных (расчетно-платежных) ведомостях кассиром ставится надпись (штамп) «Депонировано», невыплаченные суммы должны быть списаны на

счет 76-4 и сданы в банк.

Источники информации:

- карточки счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»;

- платежные (форма Т-53) и расчетно-платежные (форма Т-49) ведомости;
- расходные кассовые ордера.

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов, опрос.

Характерное нарушение: неотражение невыданной заработной платы на счете 76-4 (недепонирование).

Ведение аналитического учета расчетов по оплате труда, правильность отражения данных в бухгалтерской отчетности. Аналитический учет расчетов по оплате труда должен вестись по каждому работнику организации.

Источники информации: ведомость аналитического учета по счету 70; аудиторская процедура: просмотр этого документа.

Полнота определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц. Если проверяемая аудитором организация является источником дохода физического лица, то согласно НК РФ на нее возложены обязанности налогового агента, т. е. она обязана исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на доходы этого физического лица. Обязанности налогового агента распространяются на все виды доходов физических лиц, источником которых он является, за исключением:

- дохода от продажи физическим лицом принадлежащего ему имущества и (с 01.01.2009 г.) имущественных прав;
- дохода физического лица в результате выигрыша в лотерее, тотализаторе и других основанных на риске игр, проводимых организацией;
- дохода физического лица в денежной или натуральной форме, полученного в порядке дарения (до 01.01.2009 г.).

В перечисленных случаях исчислить, задекларировать и уплатить налог обязано само физическое лицо, получившее доход.

С 01.01.2009 г. при выдаче физическим лицам подарков, облагаемых НДФЛ (стоимостью более 4000 руб. – п. 28 ст. 217 НК РФ; напомним, что подарки меньшей стоимости НДФЛ не облагаются), организации и индивидуальные предприниматели признаются налоговыми агентами, а значит, обязаны удерживать налог, вести учет данных доходов и подавать сведения о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ.

Все остальные виды доходов физического лица, которые оно получило от организации – налогового агента (или в результате отношений с этой организацией), организация обязана включить в налоговую базу для исчисления налога. Подлежат включению в налоговую базу доходы, полученные физическим лицом как в денежной, так и в натуральной форме. При этом доходом в натуральной форме признается оплата (полностью или частично) за физическое лицо товаров, работ, услуг, имущественных прав (в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах физического лица); полученные физическим лицом товары, выполненные (оказанные) в его интересах работы (услуги) на безвозмездной основе или с частичной оплатой; оплата труда в натуральной форме.

При получении доходов в натуральной форме налоговая база должна быть исчислена исходя из рыночной стоимости товаров, работ, услуг.

К доходам, подлежащим включению в налоговую базу, в частности, относятся:

- оплата труда, стимулирующие и иные выплаты, начисленные работодателем физическому лицу по результатам его работы за месяц (в том числе пособие по временной нетрудоспособности);
- компенсационные выплаты, произведенные работодателем работнику сверх норм, установленных действующим законодательством;
- выплаты социального характера, произведенные работодателем работнику или третьему лицу в интересах работника сверх установленного НК РФ перечня доходов, не облагаемых налогом;
- суммы, выплаченные организацией физическому лицу (либо доходы,

переданные в натуральной форме) по гражданско-правовым сделкам (подряд, оказание услуг, поручение, комиссия, агентирование, аренда, дарение и пр.);

- доходы, переданные организацией физическому лицу в денежной или натуральной форме в связи с использованием его авторских или смежных прав (авторское вознаграждение, роялти и пр.);

- доходы, переданные организацией физическому лицу в денежной или натуральной форме в связи с использованием его капитала (проценты, дивиденды, доля прибыли и пр.);

- страховые выплаты, произведенные физическому лицу при наступлении страхового случая;

- иные виды доходов.

Для целей исчисления налога на доходы физических лиц не признаются доходами и не включаются в налоговую базу:

- все виды компенсаций, выплачиваемых физическому лицу в соответствии с действующим законодательством в пределах установленных норм (командировочные расходы, компенсация за использование личного имущества, за переезд на работу в другую местность, за выполнение полевых работ, за подвижной и разъездной характер работы и пр.);

- материальная помощь, выплачиваемая работодателем членам семьи работника в связи с его смертью;

- материальная помощь, выплачиваемая организацией пострадавшим от террористических актов в Российской Федерации;

- материальная помощь, выплачиваемая работодателем работнику в пределах 4000 руб. в год;

- материальная помощь, выплачиваемая работодателем работнику в пределах 50 000 руб. при рождении ребенка;

- компенсация стоимости путевок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения РФ работникам, членам их семей, неработающим инвалидам, выплачиваемая работодателем за счет средств, оставшихся после уплаты налога на прибыль;

- суммы, уплаченные работодателем из средств, оставшихся после уплаты налога на прибыль, за лечение (медицинское обслуживание) своих работников и членов их семей;

- денежные суммы или имущество, переданное организацией физическому лицу безвозмездно (в качестве дарения), в пределах 4000 руб. в год;

- выигрыши и призы (в пределах 4000 руб. в год), полученные физическим лицом на конкурсах, играх, иных мероприятиях, проводимых организацией в целях рекламы;

- некоторые иные виды доходов, установленные НК РФ.

Источники информации для проверки полноты определения налоговой базы:

- карточки и ведомости аналитического учета счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДФЛ»;

- налоговые карточки (форма № 1-НДФЛ).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос.

Характерная ошибка: невключение в налоговую базу доходов физического лица, выплаченных ему в натуральной форме либо путем перечисления третьим лицам (например, оплата вузу получения работником высшего образования).

Правильность применения налоговых вычетов при исчислении налога. Налоговым кодексом РФ предусмотрено четыре вида налоговых вычетов при исчислении налога на доходы физических лиц: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты.

Организация – налоговый агент, являющаяся источником дохода физического лица, при исчислении налога вправе применять только стандартные и профессиональные вычеты.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются работодателем работнику и составляют в общем случае 400 руб. в месяц на физическое лицо и по 600 руб. в месяц на каждого ребенка (до 18 лет, учащегося – до 24 лет),

находящегося на обеспечении у физического лица. Одиноким родителям, опекунам, попечителям стандартный налоговый вычет (600 руб.) производится в двойном размере. Стандартные налоговые вычеты (400 руб. и 600 руб.) применяются до того месяца налогового периода (года), в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит 20 000 руб. и 40 000 руб. соответственно.

Отдельным категориям физических лиц (ликвидаторам аварии на ЧАЭС, участникам Великой Отечественной войны, Героям СССР и РФ и др.) НК РФ предусмотрены стандартные налоговые вычеты в размере 3000 руб. и 500 руб. в месяц (без ограничения применения). Стандартные налоговые вычеты предоставляются при исчислении налога работодателем работнику на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на вычеты (свидетельство о рождении ребенка, удостоверение участника войны и пр.).

Профессиональные налоговые вычеты могут быть предоставлены организацией физическому лицу, получающему от нее вознаграждение по гражданско-правовому договору (подряд, оказание услуг и пр.) либо получающему вознаграждение по договору об использовании интеллектуальной собственности (авторскому, лицензионному и пр.). Профессиональные налоговые вычеты предоставляются в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов физического лица. При использовании организацией интеллектуальной собственности физического лица профессиональный налоговый вычет (в случае отсутствия документальной подтвержденности расходов) может быть предоставлен организацией в размере норматива (в процентах от суммы дохода), установленного НК РФ (20% при создании литературных произведений, 30% при создании фильмов и пр.). Профессиональный налоговый вычет предоставляется при исчислении налога организацией – налоговым агентом физическому лицу на основании его письменного заявления и в установленном случае – документов, подтверждающих фактически понесенные расходы.

Источники информации и аудиторские процедуры: те же, что и в предыдущей задаче.

Характерные ошибки и нарушения:

- отсутствие письменного заявления работника о предоставлении стандартного вычета;
- предоставление организацией-работодателем налоговых вычетов, которые она не вправе предоставлять (имущественный, социальный).

Правильность применения налоговой ставки. НК РФ установлены следующие ставки налога на доходы физических лиц: 13, 15, 35, 30, 9%.

Ставка 9% применяется организацией в отношении доходов, полученных физическим лицом от долевого участия в деятельности организации (дивидендов).

Ставка 30% применяется организацией при исчислении налога на доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ (налоговый резидент – физическое лицо, фактически находящееся на территории Российской Федерации более 183 дней в течение следующих подряд 12 месяцев).

Ставка 15% применяется организацией при исчислении налога на доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, в отношении доходов, получаемых ими в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций.

Ставка 35% применяется организацией в отношении выигрышей и призов сверх 4000 руб. в год, полученных физическим лицом на конкурсах, играх, проводимых организацией в рекламных целях; процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы процентов, исчисленных исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ (превышения 9% годовых по вкладам в иностранной валюте); материальной выгоды за счет экономии на процентах.

По всем остальным видам доходов физических лиц организацией – налоговым агентом применяется ставка 13%.

При получении физическим лицом доходов, облагаемых по разным

ставкам, организация – налоговый агент должна определять налоговую базу отдельно по каждому виду дохода, облагаемому по своей ставке.

Источники информации и аудиторские процедуры: те же, что и в первой задаче проверки исчисления налога.

Правильность ведения учета доходов физических лиц и исчисления налога. Организация обязана вести бухгалтерский и налоговый учет начисленных (выплаченных, переданных) доходов физических лиц и удержанного налога.

Аналитический бухгалтерский учет налога на доходы физических лиц должен вестись на соответствующем субсчете счета 68 по каждому физическому лицу. Налоговый учет доходов и удержанного налога организация – налоговый агент обязана вести в налоговых карточках по форме № 1-НДФЛ, установленной ФНС РФ.

Не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (годом), организация – налоговый агент обязана предоставить в налоговый орган по месту своего учета сведения по форме № 2-НДФЛ о доходах физических лиц и об удержанном налоге.

Источники информации:

- карточки и ведомости аналитического учета счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДФЛ»;

- налоговые карточки (форма № 1-НДФЛ);
- сведения о доходах физических лиц (форма № 2-НДФЛ).

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, опрос.

Своевременность уплаты налога, наличие инвентаризации (сверки расчетов с налоговым органом). Налог на доходы физических лиц должен быть уплачен организацией – налоговым агентом не позднее дня получения наличных денег в банке на выплату дохода, дня перечисления денежных средств на счет физического лица либо на счета третьих лиц в его интересах.

Если физическое лицо получает доход в натуральной форме либо денежными средствами из имеющейся кассовой наличности, то налог должен быть уплачен не позднее дня, следующего за днем фактического получения дохода.

При наличии в организации обособленных подразделений налог, удержанный из доходов работников подразделений, должен быть уплачен по месту нахождения этих подразделений.

Уплата налога организацией – налоговым агентом должна производиться только за счет средств, удержанных из дохода физического лица (уплата за счет средств налогового агента НК РФ запрещена). При невозможности удержания налога (например, вследствие передачи дохода в натуральной форме) организация – налоговый агент обязана в месячный срок письменно известить об этом налоговый орган.

В сроки, установленные для инвентаризации обязательств, организация обязана проводить сверку расчетов по налогу на доходы физических лиц с налоговым органом.

Источники информации:

- карточка счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДФЛ»;
- акт инвентаризации.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, подтверждение.

Характерные ошибки и нарушения:

- несвоевременная уплата налога;
- неуведомление налогового органа о невозможности удержания налога с физического лица;
- отсутствие сверки расчетов с налоговым органом.

5.16. Проверка расчетов с подотчетными лицами

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Трудовой кодекс РФ от 30.12.2001 г.;
- Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (Решение Совета директоров Банка России от 22.09.1993 г. № 40);
- Об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт (Положение ЦБ РФ от 24.12.2004 г. № 266-П);
- Об особенностях направления работников в служебные командировки (Постановление Правительства РФ от 13.10.2008 г. № 749);
- Об установлении случаев осуществления трудовой деятельности иностранным гражданином, временно пребывающим (проживающим) в РФ, вне пределов субъекта РФ, на территории которого им выдано разрешение на работу (разрешено временное проживание) (Постановление Правительства РФ № 97 от 17.02.2007 г.);
- О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории РФ работникам организаций, финансируемых за счет федерального бюджета (Постановление Правительства РФ от 02.10.2002 г. № 729);
- О размере и порядке выплаты суточных в иностранной валюте при служебных командировках на территории иностранных государств работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета (Постановление Правительства РФ от 26.12.2005 г. № 812);

- О порядке выплаты суточных работникам, направляемым в краткосрочные командировки за границу (Письмо Минтруда РФ, Минфина РФ от 17.05.1996 г. № 1037-ИХ);

- Унифицированные формы первичной учетной документации (постановления Госкомстата РФ от 01.08.2001 г. № 55, от 06.04.2001 г. № 26).

В ходе проверки расчетов с подотчетными лицами аудитор должен убедиться в следующем (задачи проверки):

- соответствие выдачи денежных сумм под отчет установленным правилам;

- правильность оформления, своевременность представления авансовых отчетов, соответствие приложенных к ним документов нормативным требованиям;

- правильность оформления командировочных документов и возмещения командировочных расходов;

- соблюдение установленного порядка направления в командировку работников-иностранцев;

- соответствие установленному порядку операций, совершаемых с использованием платежных (корпоративных) карт;

- правильность ведения учета расчетов с подотчетными лицами и отражения в бухгалтерской отчетности задолженности по расчетам.

Соответствие выдачи денежных сумм под отчет установленным правилам. Организация может выдавать наличные денежные суммы под отчет своим работникам на хозяйственно-операционные расходы. Размер денежной суммы и срок, на который она выдается, должны быть определены руководителем организации (в приказе, в заявлении о выдаче).

Не разрешена выдача денежных сумм под отчет лицам, которые в установленный срок не отчитались за ранее полученные суммы или не сдали неизрасходованный остаток в кассу.

Источники информации:

- ведомость аналитического учета по счету 71 «Расчеты с подотчетными

лицами»;

- приказы о выдаче денег под отчет, о направлении в командировку (форма Т-9), заявления о выдаче денег под отчет с разрешительной резолюцией руководства.

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов, опрос.
Характерные ошибки и нарушения:

- выдача подотчетных сумм без оснований (приказа или заявления с разрешительной подписью руководства), без определения срока, на который выдана подотчетная сумма;

- выдача подотчетных сумм лицам, не отчитавшимся за ранее полученные суммы;

- выдача подотчетных сумм лицам, не являющимся работниками организации;

- систематическая выдача подотчетных сумм без производственной необходимости с последующим возвратом их в кассу.

Правильность оформления, своевременность представления авансовых отчетов, соответствие приложенных к ним документов нормативным требованиям. Работники, получившие денежные суммы под отчет на хозрасходы, обязаны отчитаться об их израсходовании в течение 3 дней по окончании срока, на который они были выданы. Работники, получившие деньги под отчет для целей командирования, обязаны отчитаться об их израсходовании в течение 3 дней по возвращении из командировки и внести в кассу неизрасходованный остаток.

Отчет работника об израсходовании полученных денежных сумм должен быть совершен путем составления авансового отчета установленной Госкомстатом РФ формы. Авансовый отчет должен быть подписан подотчетным лицом, бухгалтером (главным бухгалтером) и утвержден руководителем организации. К авансовому отчету должны быть приложены первичные документы, подтверждающие факт израсходования полученных денежных сумм (кассовые и товарные чеки, квитанции к приходным ордерам,

проездные билеты, оплаченные счета гостиниц, оплаченные багажные квитанции, прочие оплаченные документы строгой отчетности). Первичные документы должны быть установленной формы, иметь все обязательные реквизиты. Квитанции, счета на оплату должны быть выписаны на подотчетное лицо.

Источники информации: авансовые отчеты (форма АО-1) с приложенными к ним первичными документами.

Аудиторская процедура: просмотр документов.

Характерные ошибки и нарушения:

- списание подотчетных сумм по первичным документам неустановленной формы, неправильно оформленным;
- списание подотчетных сумм при отсутствии первичных документов;
- списание подотчетных сумм по первичным документам, выписанным на другое лицо.

Правильность оформления командировочных документов и возмещения командировочных расходов. Направление организацией своего работника в служебную командировку ¹⁸ должно быть оформлено командировочным удостоверением установленной формы (командировочное удостоверение может не выписываться при однодневных командировках и при командировках за границу). Если это предусмотрено коллективным договором или локальным нормативным актом, командируемому работнику выдается под отчет аванс в размере суммы предстоящих командировочных расходов.

Командировочные расходы, подлежащие возмещению организацией работнику, включают в себя:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- суточные;
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома

¹⁸ Напомним, что командировкой признается поездка работника на определенный срок вне места постоянной работы для выполнения служебного поручения.

руководства.

Порядок и размеры возмещения командировочных расходов должны быть определены коллективным договором либо локальным нормативным актом организации (положением, приказом). Размеры возмещения командировочных расходов не могут быть менее норм, установленных для организаций, финансируемых из федерального бюджета.

При заграничных командировках остаток неиспользованного аванса должен быть возвращен работником в кассу организации либо в валюте, либо в рублях по курсу ЦБ РФ на дату утверждения авансового отчета. Перерасход командировочных расходов в этом случае аналогичным образом должен быть возмещен работнику в валюте либо в рублях по курсу ЦБ РФ на указанную дату.

Источники информации:

- авансовые отчеты (форма АО-1) с приложенными к ним командировочными удостоверениями (форма Т-10) и иными подтверждающими документами;
- служебные задания на командирование и отчеты об их выполнении (форма Т-10А);
- локальные нормативные акты (положения, приказы), устанавливающие порядок и размер возмещения командировочных расходов.

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов, опрос, подтверждение.

Характерные ошибки и нарушения:

- отсутствие командировочных удостоверений;
 - отсутствие в командировочных удостоверениях отметок «прибыл» – «убыл»;
 - несоответствие маршрута командирования, длительности, сроков пребывания в командировке данным, указанным в удостоверении;
 - возмещение командировочных расходов сверх установленных норм при
-

отсутствии локального нормативного акта (положения, приказа).

Соблюдение установленного порядка направления в командировку работников-иностранцев. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 17.02.2007 г. № 97 при направлении работника-иностранца, временно пребывающего в РФ, в командировку общая продолжительность его трудовой деятельности вне пределов субъекта РФ, в котором он получил разрешение на работу, не может превышать 10 календарных дней в течение периода действия разрешения.

При направлении работника-иностранца, временно проживающего в РФ, в командировку общая продолжительность его трудовой деятельности вне пределов субъекта РФ, в котором он получил разрешение на временное проживание, не может превышать 40 календарных дней в течение 12 календарных месяцев.

Списки профессий (должностей) и работ, при выполнении которых работник-иностранец, временно пребывающий (проживающий) в РФ, вправе осуществлять трудовую деятельность вне пределов субъекта РФ, на территории которого ему выдано разрешение на работу, устанавливаются Минздравсоцразвития РФ (Приказ Минздравсоцразвития РФ от 17.09.2007 г. № 607).

Соответствие установленному порядку операций, совершаемых с использованием платежных (корпоративных) карт. Согласно установленному ЦБ РФ порядку организация (через свое подотчетное лицо) может осуществлять с использованием платежных карт следующие операции:

- оплату (либо получение наличных денег для оплаты) в валюте РФ хозяйственных, командировочных, представительских расходов;
- оплату (либо получение наличных денег для оплаты) в иностранной валюте за пределами РФ командировочных и представительских расходов.

Источники информации:

- обороты счета 55 «Специальные счета в банках»;
- авансовые отчеты.

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов.

Правильность ведения учета расчетов с подотчетными лицами и отражения в бухгалтерской отчетности задолженности по расчетам.

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами должен вестись на счете 71 по каждой сумме, выданной под отчет.

Подотчетные суммы, не возвращенные в установленный срок, должны быть списаны со счета 71 на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Со счета 94 эти суммы подлежат списанию на счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (если они будут удерживаться из оплаты труда) или на счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (если они не могут быть удержаны из оплаты труда и будут взыскиваться иным образом).

Источники информации:

- карточка и ведомость аналитического учета счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- бухгалтерская отчетность.

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов.

5.17. Проверка учета займов и кредитов

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 (Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н);

- О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций по вексельному и денежному кредиту... (Письмо Минфина РФ от 12.11.1996 г. № 3-Е2-8).

Задачи проверки:

- правильность отражения в учете получения и возврата займов и кредитов;
- правильность формирования и учета затрат, связанных с получением и использованием кредитов и займов;
- своевременность проведения инвентаризации заемных обязательств, правильность отражения и полнота раскрытия информации о заемных обязательствах в бухгалтерской отчетности.

Правильность отражения в учете получения и возврата займов и кредитов. Заемные средства могут быть получены организацией следующим путем:

- заключением кредитного договора с банком (кредит);
- заключением договора займа с любым юридическим или физическим лицом (займ¹⁹);
- выдачей векселей, выпуском и размещением облигаций – в случаях, предусмотренных законодательством.

Полученные кредиты и займы подлежат отражению в учете у организации-заемщика в момент поступления денежных средств (вещей по договору займа). Кредиты и денежные займы подлежат отражению в сумме фактически поступивших денежных средств, вещевые займы – в сумме стоимостной оценки, предусмотренной договором.

Кредиты и займы со сроком погашения до 12 месяцев (краткосрочные) и со сроком погашения более 12 месяцев (долгосрочные) должны учитываться раздельно, на счетах 66 и 67 соответственно.

В соответствии с выбранной учетной политикой организация может

¹⁹ Напомним, что согласно ГК РФ по договору займа могут быть получены деньги или вещи.

учитывать заемные средства, полученные на срок более 12 месяцев, в составе долгосрочных до момента погашения либо переводить их в состав краткосрочных в момент, когда до погашения остается 365 дней.

Займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, должны учитываться на счетах 66 и 67 обособленно. Если облигации размещаются по цене, превышающей номинальную, то сумма превышения подлежит отражению на доходах будущих периодов (счет 98). Списание дохода со счета 98 на счет 91 должно осуществляться равномерно в течение срока обращения облигаций. Если облигации размещены по цене ниже номинальной, то разница подлежит равномерному доначислению с дебета счета 91 в кредит счета 66 (67) в течение срока обращения облигаций.

Аналитический учет задолженности по полученным кредитам и займам должен вестись по кредиторам и заимодателям, отдельным займам и кредитам.

Источники информации:

- карточки и ведомости аналитического учета счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- договоры займа и кредита.

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов, опрос, подтверждение.

Правильность формирования и учета затрат, связанных с получением и использованием кредитов и займов. Связанные с получением и использованием кредитов и займов затраты включают в себя:

- причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам;
- курсовые разницы, возникающие при оплате процентов, выраженных в иностранной валюте или условных единицах;
- проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям, облигациям;
- дополнительные затраты, связанные с получением заемных средств (плата банку за открытие кредитной линии, оплата юридических и консультационных услуг, оплата услуг по оценке предмета залога,

необходимого для получения кредита, и пр.).

Перечисленные затраты подлежат отражению в бухгалтерском учете в соответствии с условиями договоров и в зависимости от использования полученных заемных средств должны быть отнесены:

- на увеличение стоимости инвестиционных активов в случае использования займа или кредита для строительства или приобретения такого актива;
- на прочие расходы в других случаях.

В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива. Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), могут включаться в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

- расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

Затраты по полученным займам и кредитам, подлежащие включению в стоимость инвестиционного актива, должны быть уменьшены на величину дохода, если такой доход был получен от временного использования заемных средств в качестве финансовых вложений. Если для приобретения инвестиционного актива использованы заемные средства, полученные на цели, не связанные с его приобретением, то исчисление процентов для включения их в стоимость инвестиционного актива должно осуществляться пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов).

Источники информации и аудиторские процедуры – те же, что и в предыдущей задаче.

Характерные ошибки:

- отнесение на прочие расходы процентов по кредиту, использованному для приобретения инвестиционного актива, или для выдачи аванса под приобретение запасов;
- отнесение процентов по кредиту на стоимость материально-производственных запасов после их оприходования.

Своевременность проведения инвентаризации заемных обязательств, правильность отражения и полнота раскрытия информации о заемных обязательствах в бухгалтерской отчетности. Инвентаризация заемных обязательств в соответствии с установленным порядком должна проводиться перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при выявлении фактов злоупотреблений, при ликвидации или реорганизации предприятий, а также в иных случаях по решению руководства.

В бухгалтерской отчетности должна быть отражена следующая информация о заемных средствах:

- о наличии и изменении задолженности по займам и кредитам;
- о сроках погашения заемных обязательств;
- о суммах затрат по займам и кредитам, включенных в прочие расходы и в инвестиционные активы;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;
- о суммах дохода от временного использования средств полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива;
- о суммах, включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива;
- о суммах займов (кредитов), недополученных по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора).

Источник информации: бухгалтерская отчетность организации.
Аудиторская процедура: просмотр бухгалтерской отчетности.

5.18. Проверка формирования уставного капитала и расчетов с учредителями

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной

деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);

- Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ;

- Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ.

Задачи проверки:

- наличие зарегистрированного надлежащим образом устава, соответствие его требованиям законодательных актов;

- соответствие суммы уставного капитала, отраженного в учете и отчетности, учредительным документам; своевременность формирования уставного капитала и соответствие способа его формирования способу, предусмотренному учредительными документами;

- соответствие начисления дивидендов решениям учредителей, своевременность выплаты дивидендов, правильность отражения расчетов с учредителями в учете и отчетности;

- наличие и ведение реестра акционеров. Рассмотрим содержание задач проверки.

Наличие зарегистрированного надлежащим образом устава, соответствие его требованиям законодательных актов. Организация, являющаяся юридическим лицом, подлежит государственной регистрации и действует на основании учредительных документов (устава, учредительного договора). Устав организации должен быть утвержден его учредителями (участниками) и зарегистрирован государственным органом.

Устав организации должен содержать сведения, предусмотренные соответствующим федеральным законом, в том числе размер уставного капитала, порядок его формирования.

Источник информации: устав организации.

Аудиторская процедура: просмотр этого документа.

Соответствие суммы уставного капитала, отраженного в учете и отчетности, учредительным документам, своевременность формирования уставного капитала и соответствие способа его формирования способу, предусмотренному учредительными документами. Уставный капитал общества определяет минимальный размер его имущества, гарантирующего интересы кредиторов, и должен быть указан в уставе общества.

Уставный капитал не может быть менее 100 МРОТ для ЗАО и ООО и менее 1000 МРОТ для ОАО (на дату государственной регистрации).

Размеру уставного капитала, указанному в уставе, должно соответствовать сальдо по счету 80.

Не менее 50% уставного капитала должно быть оплачено:

- в ООО – на момент государственной регистрации;
- в ЗАО и ОАО – в течение 3 месяцев со дня государственной регистрации.

Остальная часть уставного капитала должна быть оплачена в течение года (если уставом не установлен меньший срок).

Оплата уставного капитала может быть осуществлена как деньгами, так и неденежными средствами – ценными бумагами, вещами, имущественными либо иными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты при этом должна соответствовать той, которая установлена учредительными документами.

При формировании уставного капитала неденежными средствами для определения рыночной стоимости имущества должен привлекаться независимый оценщик.

Источники информации:

- карточка счета 80 «Уставный капитал»;
- карточка и ведомость аналитического учета счета 75 «Расчеты с учредителями»;
- учредительные документы (устав, учредительный договор);
- бухгалтерская отчетность.

Аудиторские процедуры: опрос, просмотр документов, сравнение документов, подтверждение (например, независимого оценщика). Характерные ошибки:

- несоответствие уставного капитала, предусмотренного уставом и отраженного в учете;
- несвоевременность формирования (несформированность) уставного капитала;
- формирование уставного капитала иным способом, чем это предусмотрено учредительными документами;
- отсутствие независимой оценки при формировании уставного капитала денежными средствами.

Соответствие начисления дивидендов решениям учредителей, своевременность выплаты дивидендов, правильность отражения расчетов с учредителями в учете и отчетности. Акционерные общества вправе принимать решение о выплате дивидендов акционерам ежеквартально, раз в полгода, раз в год. Общества с ограниченной ответственностью также могут принимать решение о распределении чистой прибыли между участниками ежеквартально, раз в полгода, раз в год.

Решение о выплате дивидендов (распределении чистой прибыли), размере и форме выплат принимается собранием акционеров (участников) и должно быть зафиксировано в протоколе собрания. Начисление доходов (дивидендов, части чистой прибыли) в учете должно соответствовать их размерам, указанным в протоколе собрания.

Выплата дивидендов (части чистой прибыли) должна быть осуществлена в сроки, установленные уставом или решением собрания. Если срок выплаты этими документами не определен, то выплата должна быть осуществлена в течение 60 дней со дня принятия решения.

Расчеты с акционерами (участниками) по начислению и выплате дивидендов (части чистой прибыли) должны отражаться на счете 75 (либо на счете 70, если акционеры или участники являются работниками общества).

Аналитический учет на счете 75 должен вестись по каждому акционеру (участнику), кроме акционеров – собственников акций на предъявителя.

Источники информации:

- карточка и ведомость аналитического учета по счету 75 «Расчеты с учредителями»;
- бухгалтерская отчетность;
- протоколы собраний акционеров (участников).

Рекомендуемые процедуры: те же, что и в предыдущей задаче.

Наличие и ведение реестра акционеров. Акционерное общество обязано обеспечить ведение и хранение реестра акционеров. Держателем реестра может быть либо само общество, либо организация – профессиональный участник рынка ценных бумаг (регистратор). В обществе с числом акционеров более пятидесяти реестр должен вести регистратор.

В обществе с ограниченной ответственностью ведение реестра участников Федеральным законом не предусмотрено, но тем не менее общество должно обеспечить ведение учета количества участников, так как если их число превысит пятьдесят, то общество в течение года обязано преобразоваться в открытое акционерное общество или производственный кооператив. Если в течение года общество не будет преобразовано и число участников общества не уменьшится до пятидесяти или менее, то общество подлежит ликвидации в судебном порядке.

Источник информации: реестр акционеров, договор с регистратором.
Аудиторская процедура: просмотр этих документов.

5.19. Проверка исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость (НДС)

Законодательные и нормативные акты:

- Налоговый кодекс РФ, часть I от 31.07.1998 г.;
- Налоговый кодекс РФ, часть II от 05.08.2000 г. (глава 21);

- Форма налоговой декларации по косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию РФ с территории Республики Беларусь и порядок ее заполнения (Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 153н);

- Форма налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и порядок ее заполнения (Приказ Минфина РФ от 07.11.2006 г. № 136н);

- О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с налогом на добавленную стоимость и акцизами (Письмо Минфина РФ от 12.11.1996 г. № 96);

- Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 г. № 914);

- Перечень технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, ввоз которого на таможенную территорию Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость (Постановление Правительства РФ от 30.04.2009 г. № 372);

- Перечень товаров, реализация которых не подлежит освобождению от обложения налогом на добавленную стоимость (Постановление Правительства РФ от 22.11.2000 г. № 884);

- Перечень технических средств, используемых исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, реализация которых не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость (Постановление Правительства РФ от 21.12.2000 г. № 998);

- О применении нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного использования дипломатическим или административно-техническим персоналом этих представительств, включая

проживающих вместе с ними членов их семей (Постановление Правительства РФ от 30.12.2000 г. № 1033);

- Перечень медицинских услуг, оказываемых населению медицинскими и санитарно-профилактическими учреждениями по диагностике, профилактике и лечению, независимо от формы и источника их оплаты, реализация которых не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость (Постановление Правительства РФ от 20.02.2001 г. № 132);

- Перечень товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет свыше 6 месяцев (Постановление Правительства РФ от 28.07.2006 г. № 468);

- Перечень линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных), реализация которых не подлежит обложению НДС (Постановление Правительства РФ от 28.03.2001 г. № 240);

- Перечень предметов религиозного назначения, производимых и реализуемых религиозными организациями в рамках религиозной деятельности, реализация которых освобождается от обложения НДС (Постановление Правительства РФ от 31.03.2001 г. № 251);

- Перечень похоронных принадлежностей, реализация которых освобождается от обложения НДС (Постановление Правительства РФ от 31.07.2001 г. № 567);

- Перечень важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которой на территории РФ не подлежит обложению НДС (Постановление Правительства РФ от 17.01.2002 г. № 19);

- Перечень материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний, ввоз которых на таможенную территорию Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость (Постановление Правительства РФ от 29.04.2002 г. № 283);

- Перечень видов периодических изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации

налогом на добавленную стоимость по ставке 10% (Постановление Правительства РФ от 23.01.2003 г. № 41);

- О возмещении сумм налога на добавленную стоимость при экспорте товаров (работ, услуг) (Приказ МНС РФ от 27.12.2000 г. №

БГ-3-03/461);

- Порядок заполнения и представления форм федерального государственного статистического наблюдения: <...> № П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников» (Постановление Росстата от 20.11.2006 г. № 69).

Задачи проверки:

- полнота определения объектов налогообложения, обоснованность и своевременность определения налоговых баз;

- своевременность и правильность исчисления НДС;

- правильность применения налоговых вычетов;

- соответствие составления счетов-фактур, ведения журналов учета, книг продаж и покупок установленному порядку;

- правильность отражения расчетов по налогу на добавленную стоимость в бухгалтерском учете;

- правильность заполнения и своевременность представления налоговых деклараций, своевременность уплаты налога;

- своевременность проведения инвентаризации (сверки) с налоговым органом по расчетам по НДС.

Полнота определения объектов налогообложения, обоснованность и своевременность определения налоговых баз. В ходе решения данной задачи аудитор должен убедиться в следующем:

- операции, соответствующие перечню, установленному ст. 146 НК РФ, полностью включены в объекты налогообложения;

- место реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг (территория Российской Федерации, не территория Российской Федерации) определено проверяемой организацией в соответствии со ст. 147-148 НК РФ;

- операции, подлежащие, по мнению проверяемой организации, освобождению от НДС, соответствуют перечню, установленному ст. 149 НК РФ. В случаях, установленных законодательством, на выполнение операций, освобожденных от НДС, имеются лицензии;

- налоговые базы при реализации товаров, работ, услуг (в том числе при реализации безвозмездно, реализации по договору мены и пр.), при цессии, при комиссии и агентировании, при передаче товаров, работ, услуг для собственных нужд, при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, при получении денежных сумм, связанных с расчетами по оплате товаров, работ, услуг, при выполнении операций, приводящих к исполнению обязанностей налогового агента, определены в соответствии со ст. 153-162, 167 НК РФ.

Источники информации:

- контракты;
- документы, подтверждающие факт отгрузки (передачи) товаров, выполнения работ, оказания услуг (на сторону или для собственных нужд);
- анализ счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Аудиторские процедуры, рекомендуемые к применению при проверке расчетов по НДС: аналитические процедуры (например, анализ отношения начисленного НДС и объема реализации и пр.), опрос, подтверждение (например, третьего лица о факте получения им товаров), просмотр документов, сравнение документов.

Ошибки и нарушения при определении объектов налогообложения и налоговых баз весьма часты вследствие сложности этого налога. К наиболее характерным из них могут быть отнесены:

- невключение в объект налогообложения выполнения работ, оказания услуг для собственных нужд;
- невключение в объект налогообложения передачи товаров для

собственных нужд;

- невключение в объект налогообложения передачи вещей по договору займа;
- освобождение от обложения НДС операций, не предусмотренных ст. 149 НК РФ;
- невключение в налоговую базу денежных сумм, связанных с расчетами по оплате товаров, работ, услуг;
- неправильное формирование налоговой базы организацией – налоговым агентом.

Пример. Автотранспортная организация, расположенная на окраине, использовала собственный автобус для подвозки работников в течение дня от метро к организации и от организации до метро. Амортизацию автобуса, бензин, ремонт, зарплату водителя с начислениями бухгалтер не включил в расходы, уменьшающие налог на прибыль. Но при этом бухгалтер не принял во внимание, что это – оказание услуг для собственных нужд. Данная услуга должна была быть включена в объект обложения НДС исходя из цен аналогичных транспортных услуг, оказываемых сторонней организацией.

Пример. Организация вручила работникам в качестве подарков к празднику часть своей готовой продукции со списанием ее за счет собственных источников. Поскольку это – передача товаров для собственных нужд, то данная операция должна быть включена в объект налогообложения.

Пример. Организация-заимодатель передала по договору займа в собственность организации-заемщику материалы. Организация-заемщик обязалась в определенный срок вернуть займодавцу равное количество аналогичных материалов. Поскольку ст. 146 НК РФ установлено, что объектом налогообложения признается реализация товаров, а реализация согласно ст. 39 НК РФ – это переход права собственности, то у организации-заимодателя возникает объект обложения НДС.

Пример. Организация Б (подрядчик) по договору подряда с организацией А (заказчик) изготавливала для нее из давальческого сырья оправы для очков.

Поскольку оправы для очков входят в перечень, установленный ст. 149 НК РФ (п. 2, подп. 1), то организация Б полагала, что ее продукция освобождена от НДС. Указанный пункт ст. 149 НК РФ освобождает от НДС, однако операции по реализации товаров, а не операции по выполнению работ, поэтому позиция организации Б может быть оспорена налоговым органом.

Пример. Организация-покупатель заплатила организации-поставщику пени за просрочку оплаты товаров. Организация-поставщик не включила эту сумму в налоговую базу, что может быть оспорено при налоговой проверке, поскольку сумма пени связана со сроком оплаты (т. е. с оплатой) товара.

Пример. Российская организация приобрела лицензию у организации-нерезидента и по условиям лицензионного договора должна ежеквартально выплачивать роялти, что она и производит в полном размере. При этом российская организация не учла следующего. Согласно ст. 148 НК РФ местом реализации данной услуги является территория Российской Федерации. Следовательно, выручка, получаемая организацией-нерезидентом, должна облагаться НДС. Поскольку организация-нерезидент находится за границей и на налоговом учете в Российской Федерации не состоит, то российская организация в силу ст. 161 НК РФ обязана в качестве налогового агента удержать НДС из суммы, причитающейся нерезиденту, и перечислить его в бюджет.

Своевременность и правильность исчисления НДС. НДС должен быть исчислен организацией по ставкам (ст. 164 НК РФ):

- 0% при реализации товаров, работ, услуг по перечню, установленному ст. 164 (п. 1) НК РФ;
- 10% при реализации товаров, работ, услуг по перечню в п. 2 ст. 164 НК РФ;
- 10/110 или 18/118 в случаях, когда сумма НДС должна определяться расчетным путем;
- 18% в остальных случаях.

Общая сумма налога должна быть исчислена по итогам каждого

налогового периода (квартала) по всем операциям, включаемым в объекты налогообложения в соответствии со ст. 165, 166 НК РФ.

Источники информации:

- обороты счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»;
- книга продаж.

Аудиторские процедуры: просмотр документов, сравнение документов, пересчет.

Правильность применения налоговых вычетов.

Организация-налогоплательщик вправе осуществить налоговые вычеты при выполнении следующих условий (ст. 169, 171, 172 НК РФ):

- товары, работы, услуги, по которым производятся налоговые вычеты, используются для осуществления операций, включаемых в объекты налогообложения;

- в установленных случаях суммы НДС, предъявляемые организацией к вычету, должны быть ею уплачены (таможенному органу при ввозе товаров; в бюджет – налоговым агентом);

- суммы НДС, предъявляемые организацией к вычету, должны быть подтверждены счетами-фактурами, выставленными продавцами товаров, работ, услуг;

- счета-фактуры должны иметь обязательные реквизиты, предусмотренные ст. 169 (п. 5) НК РФ;

- товары, по которым организация производит налоговый вычет, должны быть ею оприходованы, работы и услуги должны быть выполнены и оказаны.

Источники информации:

- счета-фактуры, полученные от продавцов;
- книга покупок;
- документы, подтверждающие факт уплаты НДС;
- карточка и анализ счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Аудиторские процедуры: аналитические процедуры, опрос, подтверждение (например, третьего лица об отгрузке им товаров), просмотр документов, сравнение документов.

Характерные ошибки:

- вычет сумм налога, предъявленного за работы, услуги, по которым отсутствует документальное подтверждение их выполнения, оказания (акт выполненных работ, документ, подтверждающий факт оказания услуги);
- вычет сумм налога, предъявленного за товары, работы, услуги, которые списаны на операции, не являющиеся объектами налогообложения.

Соответствие составления счетов-фактур, ведения журналов учета, книг продаж и покупок установленному порядку. Организация налогоплательщик обязана составлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, вести книгу продаж и книгу покупок. Счета-фактуры должны составляться при совершении операций, включаемых в объекты налогообложения (в том числе освобожденных от налогообложения согласно ст. 149 НК РФ). Счета-фактуры должны быть оформлены в соответствии с порядком, установленным ст. 169 НК РФ. Журналы учета счетов-фактур, книга продаж и книга покупок должны вестись в соответствии с порядком, установленным Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 г. № 914. Источники информации:

- счета-фактуры;
- журналы учета счетов-фактур;
- книга продаж;
- книга покупок;
- обороты счетов 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов. Характерные ошибки:

- неправильное ведение книги продаж и книги покупок (в книге продаж не отражается НДС, исчисленный с авансов полученных; в книге покупок не

отражается НДС, предъявленный к вычету по зачтенным авансам, НДС, предъявленный к вычету в качестве налогового агента);

- несоответствие итогов книги продаж и книги покупок данным бухгалтерского учета (итог книги продаж за налоговый период не соответствует кредитовому обороту счета 68, итог книги покупок не соответствует кредитовому обороту счета 19).

Правильность отражения расчетов по налогу на добавленную стоимость в бухгалтерском учете. Организация должна отражать НДС, исчисленный по установленной ставке от налоговой базы, по кредиту счета 68 на день отгрузки (передачи) товаров (имущественных прав), выполнения работ, оказания услуг.

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления независимо от учетной политики НДС должен быть исчислен и отражен по кредиту счета 68 в последний день каждого налогового периода.

При реализации товаров, работ, услуг, облагаемых по нулевой ставке (ст. 164 НК РФ, п. 1 подп. 1-3, 8), налоговая база должна быть определена на последний день налогового периода, в котором собраны документы, подтверждающие правомерность применения нулевой ставки НДС. Если на 181-й день с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, транзита полный пакет указанных документов не собран, то НДС должен быть исчислен на дату отгрузки (передачи) товаров, работ, услуг.

НДС, подлежащий вычету, должен отражаться по дебету счета 19 по мере приобретения активов, потребления выполняемых для организации работ, оказываемых услуг. Предъявление НДС к вычету должно отражаться в учете списанием НДС со счета 19 на счет 68 в порядке, установленном ст. 171, 172 НК РФ.

При осуществлении организацией наряду с операциями, включаемыми в объект налогообложения, операций, освобожденных от НДС (ст. 149 НК РФ), операций, не включаемых в объект налогообложения – выполняемых не на территории Российской Федерации (ст. 148 НК РФ), операций, облагаемых по

нулевой ставке (ст. 164, 165 НК РФ), организация обязана вести отдельный учет таких операций (отдельный учет доходов от этих операций и отдельный учет расходов по ним). Порядок осуществления отдельного учета должен быть установлен учетной политикой организации с учетом порядка, предусмотренного ст. 170 НК РФ.

Организация должна своевременно отражать в учете произведенный налоговым органом зачет сумм налога на уплату недоимок, пени, штрафных санкций и др.

Источники информации:

- приказ по учетной политике;
- карточки счетов 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

Аудиторские процедуры: аналитические процедуры, опрос, просмотр документов, сравнение документов, пересчет (например, отношение облагаемых и необлагаемых оборотов для распределения общехозяйственных расходов).

Характерные ошибки:

- неотражение в учетной политике порядка ведения отдельного учета доходов и расходов по облагаемым и необлагаемым НДС операциям;
- осуществление отдельного учета расходов не в соответствии с принципами бухгалтерского учета (распределение прямых расходов между облагаемыми и необлагаемыми оборотами пропорционально оборотам, а не непосредственно; распределение между облагаемыми и необлагаемыми оборотами только прямых расходов с отнесением косвенных только на облагаемые или только на необлагаемые обороты; при экспорте распределение косвенных расходов между внутрироссийской и экспортной реализацией не в периоде отгрузки, а в периоде составления налоговой декларации по нулевой ставке и пр.).

Правильность заполнения и своевременность представления налоговых деклараций, своевременность уплаты налога. Налоговая

декларация должна заполняться в соответствии с требованиями Минфина РФ и предоставляться в налоговый орган в срок не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата налога, отраженного в налоговой декларации, должна быть произведена равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

Источники информации:

- налоговые декларации;
- книги продаж и покупок;
- обороты счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов. Характерные ошибки:

- заполнение налоговых деклараций не в соответствии с нормативными требованиями инструкции (запись не в той графе, незаполнение граф и пр.);
- несоответствие данных, отраженных в декларациях, данным книг продаж и покупок, данным бухгалтерского учета;
- отражение в налоговой декларации данных, относящихся к другим налоговым периодам (например, обнаружив ошибку – неначисление НДС, бухгалтер включает обнаруженную сумму в декларацию текущего налогового периода. А следует составить уточненную налоговую декларацию за тот период, в котором была допущена ошибка).

Своевременность проведения инвентаризации (сверки) с налоговым органом по расчетам по НДС. Инвентаризация расчетов с бюджетом по НДС должна проводиться в установленных Законом РФ «О бухгалтерском учете» случаях, в том числе перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

Источник информации: акт инвентаризации. Аудиторская процедура: просмотр этого документа. Характерная ошибка: отсутствие инвентаризации (сверки) расчетов с бюджетом по НДС.

5.20. Проверка исчисления и уплаты налога на прибыль

Законодательные и нормативные акты:

- Налоговый кодекс РФ, часть I от 31.07.1998 г.;
- Налоговый кодекс РФ, часть II от 05.08.2000 г. (гл. 25);
- О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1);
- Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных и полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (Постановление Правительства РФ от 08.02.2002 г. № 93);
- Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (Постановление Правительства РФ от 08.02.2002 г. № 92);
- Перечень иностранных и международных организаций, гранты которых не учитываются в целях налогообложения в доходах российских организаций – получателей грантов (Постановление Правительства РФ от 24.12.2002 г. № 923);
- Порядок утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов (Постановление Правительства РФ от 12.11.2002 г. № 814);
- Форма налоговой декларации по налогу на прибыль организации и порядок ее заполнения (Приказ Минфина РФ от 05.05.2008 г. № 54н);
- Форма заявления иностранной организации на возврат сумм налогов, удержанных у источника выплаты в Российской Федерации (Приказ МНС РФ

от 15.01.2002 г. № БГ-3-23/13);

- Инструкция по заполнению форм заявлений иностранной организации на возврат сумм налогов от источников в Российской Федерации (Приказ МНС РФ от 20.05.2002 г. № Б-3-23/259);

- Инструкция по заполнению налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации (Приказ МНС РФ от 07.03.2002 г. № БГ-3-23/118);

- Форма налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации (Приказ МНС РФ от 05.01.2004 г. № БГ-3-23/1);

- Форма налоговой декларации о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами Российской Федерации и Инструкция по ее заполнению (Приказ МНС РФ №БГ-3-23/709@);

- Форма налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранными организациями доходов и удержанных налогов (Приказ МНС РФ от 14.04.2004 г. № САЭ-3-23/286@);

- Инструкция по заполнению формы налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранными организациями доходов и удержанных налогов (Приказ МНС РФ от 03.06.2002 г.

№ БГ-3-23/275);

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 г.

№ 114н).

Перечень задач при проверке исчисления налога на прибыль весьма многообразен. В ходе проверки аудитор должен удостовериться:

- в установлении учетной политикой порядка ведения налогового учета;
- в полноте и правильности формирования доходов в соответствующих регистрах налогового учета;

- в полноте и правильности формирования расходов в соответствующих регистрах налогового учета;

- в экономической оправданности и документальной подтвержденности расходов;

- в обоснованности оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции;
- в правильности определения налоговой базы;
- в правильности переноса суммы убытка на будущее;
- в правильности исчисления и своевременность уплаты налога и авансовых платежей;
- в правильности заполнения и своевременность предоставления налоговой декларации;
- в ведении бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль, соответствии его установленным требованиям;
- в наличии инвентаризации (сверки) расчетов по налогу на прибыль с налоговым органом.

Установление учетной политикой порядка ведения налогового учета. Организация обязана вести налоговый учет доходов и расходов для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Согласно ст. 313 НК РФ организация вправе:

- вести самостоятельные регистры налогового учета;
- использовать для цели налогового учета регистры бухгалтерского учета, в случае необходимости дополненные реквизитами.

Порядок ведения налогового учета должен быть установлен в учетной политике организации.

Источник информации: приказ об учетной политике.

Аудиторская процедура: просмотр этого документа.

Полнота и правильность формирования доходов в соответствующих регистрах налогового учета. Организация обязана для цели исчисления налога на прибыль формировать в соответствующих регистрах налогового учета следующие виды доходов:

- доходы от реализации;
- внереализационные доходы.

В составе доходов от реализации в налоговых регистрах согласно ст. 248,

249 НК РФ должна быть отражена выручка от реализации товаров, работ, услуг, имущества, имущественных прав. В составе внереализационных должны быть отражены доходы, указанные в перечне в ст. 250 НК РФ. Доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ, не должны учитываться при определении налоговой базы.

Порядок и момент признания доходов от реализации и внереализационных доходов должен соответствовать ст. 271, 316, 317 НК РФ. В случае если организация вправе применять кассовый метод налогового учета доходов и расходов (выручка от реализации без НДС не более одного миллиона в среднем за квартал в течение предыдущих четырех кварталов), порядок и момент признания доходов должны соответствовать ст. 273 НК РФ. Налоговый учет внереализационных доходов в виде процентов по долговым обязательствам (договорам займа, ценным бумагам и пр.) должен осуществляться с учетом особенностей, предусмотренных ст. 328 НК РФ. Источники информации:

- регистры налогового учета;
- первичные бухгалтерские документы.

Аудиторские процедуры: аналитические процедуры (например, сравнение отраженных в налоговом учете доходов с данными предыдущих периодов, среднеотраслевыми данными и др.), опрос, подтверждение, просмотр документов, сравнение документов.

Характерные ошибки:

- неполное отражение доходов в налоговом учете (например, неотражение в составе внереализационных доходов стоимости имущества (материалов и др.), полученного при ликвидации (демонтаже, разборке) основных средств; неотражение в составе внереализационных доходов кредиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек);
- несвоевременное признание доходов в налоговом учете (например, признание доходов в виде процентов по долговым обязательствам в момент их получения, а не на конец месяца (п. 4 ст. 328 НК РФ); признание доходов в виде штрафных санкций по договору в момент их получения, а не в момент

признания должником, либо в момент вступления в силу решения суда).

Полнота и правильность формирования расходов в соответствующих регистрах налогового учета. Организация для цели исчисления налога на прибыль должна формировать в регистрах налогового учета следующие виды расходов (ст. 252, 253 НК РФ):

- материальные расходы (ст. 254 НК РФ);
- расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ), в том числе расходы на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (ст. 324 НК РФ); "
- суммы начисленной амортизации (ст. 256-259, 322 НК РФ);
- расходы на содержание, эксплуатацию, техническое обслуживание, поддержание в исправном состоянии, ремонт основных средств и иного имущества (ст. 260, 324 НК РФ);
- расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261, 325 НК РФ);
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (ст. 262 НК РФ);
- расходы на обязательное и добровольное страхование (ст. 263 НК РФ);
- расходы, связанные с реализацией имущества и товаров (ст. 268 НК РФ);
- прочие расходы (ст. 264 НК РФ), в том числе расходы на формирование резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию (ст. 267 НК РФ), долю убытка от реализации амортизируемого имущества (ст. 268 НК РФ);
- внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ), в том числе расходы на формирование резерва по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ), расходы на оплату процентов по долговым обязательствам (ст. 269, 328 НК РФ).

При осуществлении расходов по перечню, приведенному в ст. 270 НК РФ, организация не вправе включать их в налоговые регистры для исчисления налога на прибыль.

Расходы должны признаваться в налоговом учете в порядке и в сроки, установленные ст. 272 (при методе начисления) и ст. 273 НК РФ (при кассовом

методе).

Источники информации и аудиторские процедуры: те же, что указаны в проверке формирования доходов, а также инвентаризация (например, остатков незавершенного производства), осмотр и обследование (например, производственных участков, технологических цепочек), наблюдение (например, за технологическим процессом изготовления продукции), контрольные замеры (например, фактического расхода материалов), лабораторный контроль (например, соответствие свойств материалов установленным нормам), технологический контроль (например, осуществление контрольной операции).

Характерные ошибки:

- включение в налоговые регистры расходов, предусмотренных ст. 270 НК РФ (не учитываемых при исчислении налога на прибыль);
- невключение в налоговые регистры расходов, которые могут быть признаны для цели исчисления налога на прибыль.

Пример. Руководство организации выплатило работнику премию, не предусмотренную трудовым договором, коллективным договором, системным положением. Бухгалтер включил эту премию в налоговые расходы, что противоречит п. 21 ст. 270 НК РФ.

Пример. Организация осуществила расходы по страхованию гражданской ответственности за причинение вреда при эксплуатации АЗС, находящейся у нее на балансе. Бухгалтер не включил эти расходы в налоговый регистр, поскольку подобный вид страхования не содержится в перечне, приведенном в п. 1 ст. 263 НК РФ. Вместе с тем страхование гражданской ответственности при эксплуатации опасных производственных объектов является обязательным, поскольку установлено Федеральным законом «О промышленной безопасности опасных производственных объектов» от 21.07.1997 г. № 116-ФЗ. Если страховая организация вправе осуществлять подобный вид страхования и договор страхования соответствует требованиям указанного закона, данные расходы могут быть учтены при исчислении налога на прибыль в соответствии

с п. 2 ст. 263 НК РФ.

Экономическая оправданность и документальная подтвержденного» расходов. Согласно ст. 252 НК РФ организация вправе учитывать в целях исчисления налога на прибыль любые расходы (кроме перечисленных в ст. 270 НК РФ), произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, при условии, что расходы документально подтверждены и экономически оправданны.

Документально подтвержденными при этом признаются расходы, которые подтверждены первичными документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также документами, косвенно подтверждающими производственные расходы.

Экономически оправданными следует признать расходы, в отношении которых организация может предоставить обоснование, что осуществление их направлено на получение дохода, который не мог бы быть получен, если бы эти расходы не были осуществлены.

Источники информации и аудиторские процедуры: те же, что и при проверке доходов.

Характерные ошибки:

- включение в налоговые регистры расходов, не подтвержденных документально (отсутствие актов выполненных работ; документов, подтверждающих факт оказания услуг, и пр.);
- включение в налоговые регистры расходов, не оправданных экономически (например, организация израсходовала на ремонт основного средства большую сумму, чем была бы израсходована при покупке аналогичного нового основного средства, и пр.).

Обоснованность оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции. Для цели исчисления налога на прибыль организация обязана все налоговые расходы, осуществляемые в течение отчетного периода, распределять на прямые и косвенные.

Организация, изготавливающая продукцию, выполняющая работы,

оказывающая услуги, должна распределять расходы на прямые и косвенные в соответствии с порядком, установленным ст. 318 НК РФ.

Организация, осуществляющая оптовую и розничную торговлю, должна распределять расходы на прямые и косвенные согласно порядку, установленному ст. 320 НК РФ.

Косвенные расходы, осуществленные в течение отчетного периода, в конце его в полном объеме должны быть отнесены на уменьшение налогооблагаемой прибыли. Прямые расходы в конце отчетного периода должны быть распределены на сумму, относимую на уменьшение налогооблагаемой прибыли, и на суммы остатков незавершенного производства, готовой продукции на складе, отгруженной, но не реализованной продукции. Организация, изготавливающая продукцию, выполняющая работы, оказывающая услуги, должна распределять прямые расходы в соответствии с порядком, изложенным в ст. 319 НК РФ. Организация, осуществляющая оптовую и розничную торговлю, должна распределять прямые расходы согласно порядку, установленному ст. 320 НК РФ.

Источники информации и аудиторские процедуры: те же, что и при проверке доходов.

Характерные ошибки:

- не соответствующее принципам учета распределение расходов на прямые и косвенные (отнесение к прямым расходам инструментов, приспособлений, спецодежды, топлива, энергии, заработной платы персонала, не участвующего в процессе производства, и пр.);
- неполное списание косвенных расходов в конце отчетного периода;
- несоответствующая ст. 319 и 320 НК РФ оценка остатков незавершенного производства, готовой продукции.

Правильность определения налоговой базы. Налоговая база (денежное выражение налогооблагаемой прибыли) должна определяться нарастающим итогом с начала года.

Организация должна определять налоговую базу в соответствии со ст. 274

и 315 НК РФ с учетом особенностей ее определения по следующим операциям:

- получение дивидендов (ст. 275 НК РФ);
- операции, осуществляемые обслуживающими производствами и хозяйствами (ст. 275 НК РФ);
- доверительное управление имуществом (ст. 276 НК РФ);
- передача имущества в уставный капитал (ст. 277 НК РФ);
- совместная деятельность (ст. 278 НК РФ);
- цессия (ст. 279 НК РФ);
- операции с ценными бумагами (ст. 280 – 282, 329 НК РФ);
- операции с амортизируемым имуществом (ст. 323 НК РФ);
- операции, осуществляемые иностранной организацией в Российской Федерации через постоянное представительство (ст. 306-308 НК РФ);
- перечисление дохода российской организацией иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (ст. 309 НК РФ).

Организация должна определять налоговую базу отдельно по операциям, облагаемым по разным ставкам, а также по операциям, по которым предусмотрен отличный от общего порядок расчета налоговой базы.

Источники информации и аудиторские процедуры: те же, что и при проверке доходов.

Характерная ошибка: отсутствие отдельного расчета налоговой базы по операциям, облагаемым по ставке, отличной от 24%, или по операциям с особым порядком расчета налоговой базы (получение дивидендов, реализация амортизируемого имущества, деятельность обслуживающих производств и хозяйств, операции с ценными бумагами и пр.).

Правильность переноса суммы убытка на будущее. Полученный организацией убыток, если он исчислен в соответствии с установленными правилами налогового учета, может быть перенесен на будущее в течение 10 лет. При этом налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие сумму убытка, в течение всего срока переноса убытка. Источники информации

и аудиторские процедуры: те же, что и при проверке доходов.

Правильность исчисления и своевременность уплаты налога и авансовых платежей. Налог на прибыль должен быть исчислен от налоговой базы по следующим ставкам (ст. 284 НК РФ):

- 9% – при выплате дивидендов российской организации российской организацией, которая в этом случае должна действовать в качестве налогового агента; при получении дивидендов от иностранной организации;

- 15% – при выплате дивидендов иностранной организации российской организацией, которая в этом случае также должна действовать в качестве налогового агента;

- 15% – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, эмитированным после 20.01.1997 г.;

- 0% – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20.01.1997 г. включительно, процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г. (эмитированным в качестве новации);

- 10% – при выплате доходов от использования содержания, фрахта судов, самолетов, наземных транспортных средств, контейнеров для осуществления международных перевозок иностранной организации российской организацией, действующей в качестве налогового агента;

- 20% – при выплате иных входящих в налоговую базу доходов (кроме указанных выше и дивидендов) иностранной организации российской организацией, действующей в качестве налогового агента;

- 24% – во всех остальных случаях (до 01.01.2009 г.). При этом 6,5% подлежит зачислению в федеральный бюджет, 17,5% – в бюджет субъекта Российской Федерации (законом субъекта Российской Федерации ставка может быть понижена до 13,5%).

С 2009 г. ставка налога на прибыль организаций равна 20% (п. 1 ст. 284 Кодекса), а не 24, как ранее. При этом 2% подлежит зачислению в федеральный бюджет, 18% – в бюджет субъекта Российской Федерации.

Налог на прибыль должен уплачиваться в течение отчетного года в виде ежемесячных и ежеквартальных авансовых платежей. Порядок исчисления авансовых платежей установлен ст. 286 НК РФ и по выбору организации, закрепленному в учетной политике, может осуществляться:

- исходя из налогооблагаемой прибыли, полученной за предыдущий квартал;
- исходя из налогооблагаемой прибыли, полученной за текущий месяц.

Авансовые платежи налога на прибыль должны уплачиваться (ст. 287 НК РФ): ежемесячные – не позднее 28 числа текущего месяца, ежеквартальные – не позднее 28 числа месяца, следующего за текущим кварталом. Налог на прибыль по окончательному расчету должен быть уплачен не позднее 28 марта года, следующего за отчетным.

Российская организация, являющаяся источником дохода иностранной организации, должна в качестве налогового агента исчислить налог на прибыль в порядке, установленном ст. 310, 311 НК РФ, и уплатить его в федеральный бюджет одновременно с выплатой дохода (либо в валюте выплаты дохода, либо в рублях по курсу ЦБ РФ на день уплаты налога).

Организация, имеющая обособленные подразделения, должна осуществлять исчисление и уплату налога в соответствии с порядком, установленным ст. 288 НК РФ.

Источники информации и аудиторские процедуры: те же, что и при проверке доходов.

Характерная ошибка: неправильное исчисление суммы авансовых платежей.

Правильность заполнения и своевременность представления налоговой декларации. Согласно ст. 289 НК РФ организация, независимо от наличия у нее обязанности уплаты налога, должна представлять в налоговый орган по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения налоговые декларации.

Налоговые декларации должны представляться по итогам I квартала,

полугодия, 9 месяцев (не позднее 28 числа месяца, следующего за соответствующим отчетным периодом), года (не позднее 28 марта следующего года).

Организация, осуществляющая исчисление и уплату авансовых платежей исходя из налогооблагаемой прибыли, полученной за текущий месяц, должна представлять налоговые декларации ежемесячно не позднее 28 числа следующего месяца.

Заполнение декларации должно осуществляться в соответствии с нормативными требованиями Минфина РФ.

Источники информации: налоговые декларации.

Аудиторская процедура: просмотр этих документов.

Характерная ошибка: несоответствующее требованиям Минфина РФ заполнение декларации (незаполнение отдельных граф, отражение данных не в тех графах и пр.).

Ведение бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль, соответствие его установленным требованиям. Согласно ПБУ 18/02 Минфина РФ организация обязана формировать в бухгалтерском учете:

- прибыль по данным бухгалтерского учета (на счете 99);
- постоянные и временные разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (в аналитическом учете счетов учета активов и обязательств, в оценке которых возникли разницы);
- постоянные налоговые обязательства (на субсчете «Постоянные налоговые обязательства» счета 99);
- отложенные налоговые активы (на счете 09);
- отложенные налоговые обязательства (на счете 77);
- условный расход по налогу на прибыль (на субсчете «Условный расход по налогу на прибыль» счета 99).

В результате формирования в бухгалтерском учете указанных операций текущий налог на прибыль, отраженный на счете 68, должен соответствовать налогу на прибыль, приведенному в налоговой декларации.

Источники информации:

- обороты счета 09 «Отложенные налоговые активы»;
- обороты счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»;
- обороты счета 99 «Прибыли и убытки», субсчета «Постоянное налоговое обязательство», «Условный расход по налогу на прибыль»;
- обороты счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
- ведомости аналитического учета активов и обязательств, по которым возникают постоянные и временные разницы;
- налоговая декларация.

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов.

Характерные ошибки: неотражение в бухгалтерском учете постоянных и временных разниц, отложенных налоговых активов и обязательств.

Наличие инвентаризации (сверки) расчетов по налогу на прибыль с налоговым органом. Инвентаризация расчетов с бюджетом по налогу на прибыль должна производиться в установленных Законом РФ «О бухгалтерском учете» случаях, в том числе перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

Источники информации: акт инвентаризации.

Аудиторская процедура: просмотр этого документа.

Характерная ошибка: отсутствие инвентаризации (сверки) расчетов с бюджетом по налогу на прибыль.

5.21. Проверка исчисления и уплаты единого социального налога (ЕОИ) и страхового взноса в Пенсионный фонд РФ

Законодательные и нормативные акты:

- Налоговый кодекс РФ, часть I от 31.07.1998 г.;
- Налоговый кодекс РФ, часть II от 05.08.2000 г. (гл. 24);
- Перечень товаров, при реализации которых осуществляющие их

организации не подлежат освобождению от уплаты единого социального налога (Постановление Правительства РФ от 22.11.2000 г. № 884);

- Форма налоговой декларации по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, и порядок ее заполнения (Приказ Минфина РФ от 29.12.2007 г.

№ 163н);

- Форма расчета авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и рекомендации по ее заполнению (Приказ Минфина РФ от 24.03.2005 г. № 48н);

- Форма декларации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам, и порядок ее заполнения (Приказ Минфина РФ от 27.02.2006 г. № 30н);

- Форма расчета авансовых платежей по единому социальному налогу и порядок ее заполнения (Приказ Минфина РФ от 09.02.2007 г. № 13н);

- формы индивидуальных и сводных карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета) и порядок их заполнения (Приказ МНС от 27.07.2004 г. № САЭ-3-05/443);

- О мерах по организации индивидуального (персонифицированного) учета для целей государственного пенсионного страхования (Постановление Правительства РФ от 15.03.1997 г. № 318);

- формы документов индивидуального (персонифицированного) учета в системе государственного пенсионного страхования и инструкции по их заполнению (Постановление Правления ПФ РФ от 31.07.2006 г. № 192п);

- Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ;

- Федеральный закон «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей» от 19.05.1995 г. № 81-ФЗ;

- Федеральный закон «Об отдельных вопросах исчисления и выплаты

пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и размерах страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в 2006 году» от 22.12.2005 г.

№ 180-ФЗ;

- Федеральный закон «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию» от 29.12.2006 г.

№ 255-ФЗ;

- Федеральный закон «Об обеспечениях пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях, применяющих специальные налоговые режимы» от 31.12.2002 г. № 190-ФЗ;

- Федеральный закон «О бюджете Фонда социального страхования РФ на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов» от 21.07.2007 г. № 183-ФЗ;

- Положение об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию (Постановление Правительства РФ от 15.06.2007 г. № 375);

- Положение о назначении и выплате государственных пособий гражданам, имеющим детей (Постановление Правительства РФ от 30.12.2006 г. № 865);

- Разъяснение о порядке назначения и выплаты ежемесячного пособия по уходу за ребенком (Приказ ФСС РФ от 13.04.2007 г.

№ 106);

- Положение о приобретении, распределении, выдаче путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и членов их семей (Постановление Правительства РФ от 21.04.2001 г.

№ 309);

- Инструкция о порядке приобретения, распределения, выдачи и учета путевок на санаторно-курортное лечение и отдых за счет средств

государственного социального страхования (Постановление ФСС

РФ № 64 от 06.08.97 г.);

- Инструкция о порядке учета и расходования средств обязательного социального страхования (Постановление ФСС РФ от 09.03.2004 г.

№ 22);

- Форма расчетной ведомости по средствам фонда социального страхования РФ (Форма 4-ФСС РФ) (Постановление ФСС РФ от 22.12.2004 г. № 111);

- О пособиях по временной нетрудоспособности и по беременности и родам (Письмо ФСС РФ от 18.02.2002 г. № 02-18/05/1136).

Задачи проверки:

- полнота и правильность определения налоговой базы по ЕСН, обоснованность применения налоговых льгот;

- правильность исчисления ЕСН и страховых взносов в Пенсионный фонд (ПФ) РФ;

- обоснованность уменьшения ЕСН в части, уплачиваемой в Фонд социального страхования (ФСС) РФ, на суммы произведенных расходов;

- своевременность уплаты ЕСН и страховых взносов;

- правильность заполнения и своевременность предоставления деклараций по ЕСН и страховым взносам;

- своевременность предоставления отчета в ФСС РФ и сведений в ПФ РФ;

- ведение налогового учета ЕСН и страховых взносов;

- наличие инвентаризации (сверки) расчетов по ЕСН и страховым взносам с налоговым органом.

Полнота и правильность определения налоговой базы по ЕСН, обоснованность применения налоговых льгот. Налоговая база по ЕСН включает вознаграждения, начисленные организацией в пользу физических лиц по:

- трудовым договорам;

- гражданско-правовым договорам, предметом которых является

выполнение работ, оказание услуг (подряд, оказание услуг, перевозка, экспедирование, агентирование, комиссия, поручение, хранение и пр.), кроме ЕСН в части, подлежащей уплате в ФСС РФ;

- авторским договорам, если указанные вознаграждения в налоговом учете отнесены к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль. При этом следует иметь в виду, что расходы, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль, должны соответствовать ст. 270 НК РФ.

В налоговую базу должны быть включены вознаграждения, начисленные физическому лицу по перечисленным выше основаниям, независимо от формы выплаты вознаграждений (денежная, натуральная, зачет) и независимо от того, выплачено ли вознаграждение непосредственно физическому лицу или третьему лицу в его интересах. При этом не признаются объектом налогообложения выплаты, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией через ее обособленные подразделения, расположенные за пределами РФ, и вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, в связи с осуществлением ими деятельности за пределами РФ в рамках заключенных договоров гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Не считаются вознаграждениями и не подлежат включению в налоговую базу выплаты, перечисленные в ст. 238 НК РФ (государственные пособия, установленные законодательством РФ компенсации и пр.).

Освобождены от уплаты ЕСН организации, перечисленные в ст. 239 НК РФ (организации с сумм выплат, не превышающих 100 000 руб. в налоговый период на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы, общественные организации инвалидов и некоторые другие организации с сумм выплат, не превышающих 100 000 руб. в налоговый период на каждого работника).

Налоговая база должна определяться нарастающим итогом в течение налогового периода (года) по каждому физическому лицу, которому организация производила начисление вознаграждений.

Источники информации: карточка и ведомость аналитического учета по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Аудиторские процедуры: аналитические процедуры (сравнение налоговой базы, начисленной за различные периоды, и др.), опрос, просмотр документов.

Характерные ошибки при определении налоговой базы:

- невключение в налоговую базу денежных выплат работникам, предусмотренных трудовым договором (например, премий к юбилейным датам), поскольку ст. 270 НК РФ (п. 21) установлено, что в целях налогообложения прибыли не учитываются только вознаграждения, выплачиваемые помимо трудовых договоров;
- невключение в налоговую базу расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым или коллективным договором (например, оплата служебного питания работников предприятий общепита – кафе, ресторанов, столовых);
- невключение в налоговую базу выплат по гражданско-правовым договорам, предметом которых является оказание услуг.

Пример. Предприятие арендует у физического лица транспортное средство. Поскольку предметом договора аренды в данном случае является передача имущества в пользование, то предприятие обоснованно не включает арендную плату в налоговую базу по ЕСН. В другом случае предприятие заключает с физическим лицом договор аренды транспортного средства с экипажем. Предметом такого договора будет уже не только передача имущества, но и оказание услуг по его использованию. Если предприятие не будет в этом случае облагать оплату услуг по такому договору налогом, то налоговая база по ЕСН будет занижена.

Правильность исчисления ЕСН и страховых взносов в Пенсионный фонд РФ. Сумма ЕСН должна исчисляться отдельно в федеральный бюджет

(максимальная ставка – 20% от налоговой базы), ФСС (максимальная ставка – 2,9%), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – ФОМС (максимальная ставка – 1,1%), территориальный ФОМС (максимальная ставка – 2,0%). Если налоговая база на каждого отдельного работника, исчисленная нарастающим итогом с начала года, превышает 280 000 руб., то ЕСН должен исчисляться по регрессивной шкале ставок, установленной ст. 241 НК РФ.

Сумма ЕСН, исчисленная к уплате в федеральный бюджет, подлежит уменьшению на сумму начисленных организацией за тот же период страховых взносов в ПФ РФ (налоговый вычет). При этом базой для начисления страховых взносов в ПФ РФ является налоговая база по ЕСН, установленная ст. 237 НК РФ. Сумма примененного в отчетном (налоговом) периоде налогового вычета не может превышать сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период.

При этом в базу для начисления страховых взносов в ПФ РФ не включаются выплаты, вознаграждения иностранным работникам, имеющим статус временного пребывания.

Источники информации и аудиторские процедуры: те же, что и в предыдущей задаче.

Характерные ошибки:

- неприменение регрессивной шкалы ставок ЕСН при выполнении условий, предусмотренных ст. 241 НК РФ (применение регрессивной шкалы ставок ЕСН является не правом, а обязанностью организации, и в связи с этим исчисление ЕСН по максимальной ставке вместо регрессивной будет приводить к занижению налогооблагаемой прибыли);
- необоснованное применение регрессивной шкалы;
- занижение ЕСН, уплачиваемого в федеральный бюджет, вследствие вычета начисленных, но не уплаченных в отчетном (налоговом) периоде страховых взносов в ПФ РФ.

Обоснованность уменьшения ЕСН в части, уплачиваемой в ФСС РФ, на суммы произведенных расходов. При исчислении ЕСН, причитающегося к

уплате в ФСС РФ, организация вправе зачесть сумму следующих пособий и выплат своим работникам:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по беременности и родам;
- пособие при рождении ребенка;
- пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- пособие при усыновлении ребенка;
- оплата дополнительных выходных дней по уходу за детьми-инвалидами;
- пособие при погребении;
- оплата стоимости путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и их детей.

Пособие по временной нетрудоспособности вследствие болезни выдается работнику в размере от 60 до 100% от среднего заработка за последние 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу наступления нетрудоспособности, в зависимости от продолжительности страхового стажа. Исчисление среднего заработка при этом осуществляется в порядке, установленном Правительством РФ в соответствии со ст. 14 Федерального закона № 255-ФЗ. Основанием для выплаты пособия по временной нетрудоспособности является больничный лист, оформленный в установленном Минздравсоцразвития РФ порядке. Согласно федеральным законам № 255-ФЗ и № 234-ФЗ размер пособия по временной нетрудоспособности за полный календарный месяц не может быть менее 1 МРОТ и не может быть более суммы 17 250 руб. (до 01.01.2009 г.). Законом № 216-ФЗ установлен предельный размер пособия по временной нетрудоспособности: на 2009 г. – 18 720 руб., на 2010 г. – 20 030 и на 2011 г. – 21 390 руб.

Согласно Закону № 255-ФЗ первые два дня нетрудоспособности оплачиваются за счет организации, остальные дни – за счет ФСС.

Пособие по беременности и родам рассчитывается на основании

больничного листа в порядке, аналогичном порядку расчета пособия по временной нетрудоспособности (отличие заключается в том, что пособие по беременности и родам выплачивается в размере 100% независимо от стажа работницы, а также в том, что оно не может быть более суммы 23 400 руб. за полный календарный месяц). Федеральным законом от 25.11.2008 г. № 216-ФЗ установлено, что максимальный размер пособия по беременности и родам на 2009 г. составит 25 390 руб., на следующие два года планируется устанавливать лимиты в 27 170 руб. на 2010 г. и в 29 020 руб. на 2011 г.

Пособие при рождении ребенка составляет 8000 руб., выплачивается в течение 6 месяцев со дня рождения ребенка отцу или матери в порядке, установленном Федеральным законом № 81-ФЗ.

Пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет выплачивается лицу (матери, отцу, другому родственнику, опекуну), которое ухаживает в отпуск или переходит на неполный рабочий день для ухода за ребенком. Пособие составляет 40% среднего заработка за последние 12 месяцев, но не менее 1500 руб. по уходу за первым ребенком и не менее 3000 руб. по уходу за вторым и последующими детьми. Максимальный размер пособия за полный календарный месяц не может превышать 6000 руб.

Единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности, составляет 300 руб. и выплачивается единовременно на основании справки из медицинского учреждения.

С 1 января 2008 г. один раз в год исходя из прогнозируемого уровня инфляции, установленного Федеральным законом «О федеральном бюджете» на соответствующий финансовый год и плановый период, индексируются:

- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет.

Пособие при усыновлении ребенка составляет 8000 руб., выплачивается

при усыновлении ребенка в возрасте до 3 месяцев усыновителю в порядке, установленном Федеральным законом № 81-ФЗ.

Оплата четырех дополнительных выходных дней в месяц по уходу за детьми-инвалидами производится одному из родителей в размере дневного заработка (за каждый дополнительный выходной). Размер дневного заработка определяется в соответствии с Постановлением Правительства РФ «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» от 11.04.2003 г. № 213.

Пособие при погребении выплачивается лицу, понесшему расходы на погребение, в размере, равном стоимости услуг, но не выше 1000 руб.

Оплата (полная или частичная) стоимости путевок производится при направлении детей работников в загородные стационарные детские оздоровительные лагеря в период школьных каникул в пределах 24 дней, а также при направлении работников на долечивание в санаторно-курортных учреждениях Российской Федерации непосредственно после стационарного лечения.

Источники информации: карточка и ведомость аналитического учета по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», расчеты бухгалтерии.

Аудиторские процедуры: аналитические процедуры, опрос, просмотр и сравнение документов, пересчет.

Своевременность уплаты ЕСН и страховых взносов. ЕСН и страховые взносы в ПФ РФ подлежат уплате в федеральный бюджет и соответствующие фонды в виде ежемесячных авансовых платежей. Уплата ЕСН и страховых взносов должна быть произведена не позднее 15 числа месяца, следующего за тем, по итогам которого были исчислены причитающиеся к уплате суммы ЕСН и страховых взносов.

Источники информации: карточка счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Аудиторская процедура: просмотр этого документа.

Характерная ошибка: несвоевременная уплата ежемесячных авансовых платежей.

Правильность заполнения и своевременность представления деклараций по ЕСН и страховым взносам. Организация должна представлять в налоговый орган:

- расчет по авансовым платежам по ЕСН (в срок до 20 числа месяца, следующего за отчетным периодом – кварталом, полугодием, 9 месяцами);
- расчет по авансовым платежам по страховым взносам в ПФ РФ (в такие же сроки);
- налоговую декларацию по ЕСН (в срок до 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом – годом);
- декларацию по страховым взносам в ПФ РФ (в такой же срок).

Указанные расчеты и декларации должны быть оформлены и заполнены в соответствии с требованиями Минфина РФ.

Источники информации: перечисленные выше расчеты и декларации.
Аудиторская процедура: просмотр этих документов.

Своевременность предоставления отчета в ФСС РФ и сведений в ПФ РФ. Организация должна ежеквартально, не позднее 15 числа месяца, следующего за истекшим кварталом, представлять в региональное отделение ФСС РФ расчетную ведомость (форма 4-ФСС РФ). В расчетной ведомости подлежат отражению нарастающим итогом суммы начисленного за отчетный период ЕСН в части, подлежащей уплате в ФСС РФ, суммы произведенных расходов на цели государственного социального страхования, сумма к перечислению в ФСС РФ.

Организация обязана ежегодно в срок до 1 марта следующего года предоставлять в территориальный орган ПФ РФ индивидуальные сведения о трудовом стаже, зарплате, доходе, начисленных страховых взносах в отношении каждого работника (форма СЗВ), а также представлять ведомость уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (форма АДВ), в которой подлежат отражению сведения о начисленных и уплаченных

страховых взносах, размер задолженности в ПФ РФ на начало и конец периода.

Источники информации: указанные выше ведомости и сведения.

Аудиторская процедура: просмотр этих документов.

Ведение налогового учета ЕСН и страховых взносов. Налоговый учет ЕСН и страховых взносов должен вестись в индивидуальных карточках учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного ЕСН, сумм налогового вычета. Индивидуальные карточки учета должны быть оформлены и заполнены в соответствии с порядком, установленным МНС РФ (Приказ от 27.07.2004 г. № САЭ-3-05/443).

Не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (годом), организация-налогоплательщик обязана предоставить в налоговый орган сведения по форме № 2-НДФЛ о доходах физических лиц и начисленном ЕСН.

Источники информации: указанные выше документы налогового учета.

Аудиторская процедура: просмотр документов.

Наличие инвентаризации (сверки) расчетов по ЕСН и страховым взносам с налоговым органом. Инвентаризация расчетов с бюджетом и соответствующими фондами по ЕСН и страховым взносам должна производиться в установленных Законом РФ «О бухгалтерском учете» случаях, в том числе перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

Источник информации: акт инвентаризации, аудиторская процедура: просмотр этого документа.

Характерная ошибка: отсутствие инвентаризации (сверки) расчетов с бюджетом и фондами по ЕСН и страховым взносам.

5.22. Проверка исчисления и уплаты налога на имущество

Законодательные и нормативные акты:

- Налоговый кодекс РФ, часть II от 05.08.2000 г. (гл. 30);
- Перечень имущества, <...> а также <...> объектов, в отношении которых

организации освобождаются от обложения налогом на имущество организаций (Постановление Правительства РФ от 30.09. 2004 г. № 504);

- Перечень товаров, производимых с использованием имущества организаций, не подлежащих освобождению от налога на имущество организаций (Постановление Правительства РФ от 18.02 2004 г. № 90);

- Форма налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и Инструкция по ее заполнению (Приказ Минфина РФ от 20.02.2008 г. № 27н).

Задачи проверки:

- полнота и правильность определения налоговой базы;
- обоснованность отнесения проверяемого экономического субъекта к организациям, имущество которых не облагается налогом;
- правильность исчисления налога, своевременность уплаты и предоставления расчета в налоговый орган;
- наличие инвентаризации (сверки) расчетов с налоговым органом по налогу на имущество.

Полнота и правильность определения налоговой базы. Налоговой базой по данному налогу является средняя стоимость имущества организации за отчетный период (квартал, полугодие, 9 месяцев) и среднегодовая стоимость имущества за налоговый период (год), которая определяется по формуле:

$$\overline{A} = \frac{\sum_{i=1}^{N+1} A_i}{N+1},$$

где N – число месяцев в отчетном (налоговом) периоде; A – стоимость имущества на первое число i -го месяца (в декабре – стоимость на 1 декабря и на 31 декабря).

В состав имущества, подлежащего налогообложению, должны быть включены основные средства (включая переданные в аренду, лизинг, доверительное управление, совместную деятельность) за вычетом амортизации (износа) по данным бухгалтерского учета.

Из состава основных средств при определении налоговой базы исключаются земельные участки и иные объекты природопользования.

Источники информации:

- оборотно-сальдовые ведомости указанных выше счетов;
- документы, подтверждающие обоснованность исключения имущества из налоговой базы (договор строительного подряда, свидетельство на земельный участок и пр.);
- расчет среднегодовой стоимости имущества.

Аудиторские процедуры: опрос, осмотр (например, осмотр бомбоубежища на предмет возможного его использования в производственной деятельности), просмотр документов, сравнение документов, пересчет.

Характерные ошибки: занижение налоговой базы (например, завышение амортизации, занижение первоначальной стоимости основных средств).

Обоснованность отнесения проверяемого экономического субъекта к организациям, имущество которых не облагается налогом. Не подлежит обложению налогом имущество следующих субъектов:

- организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди работников не менее 50%, а их доля в оплате труда не менее 25%, в отношении имущества, используемого для производства и реализации товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья, полезных ископаемых и иных по утвержденному Правительством РФ перечню), работ, услуг (за исключением брокерских и посреднических);
- организаций в отношении сооружений и объектов по перечню, устанавливаемому Правительством РФ (железнодорожные пути, федеральные автомобильные дороги, магистральные трубопроводы, линии электропередач и т. п.);
- организаций в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения;
- некоторых других организаций по перечню, установленному ст. 381 НК

РФ.

Источники информации об обоснованности отнесения организации к перечисленным выше субъектам:

- учредительные документы;
- удостоверения инвалидов;
- иные документы.

Аудиторская процедура: просмотр указанных документов. Характерная ошибка: необоснованность отнесения организации к перечисленным выше субъектам.

Правильность исчисления налога, своевременность уплаты и представления расчета в налоговый орган. Ставка налога на имущество устанавливается законами субъектов Российской Федерации, но не выше 2,2%.

По итогам каждого отчетного периода (квартала, полугодия, 9 месяцев) должен быть исчислен авансовый платеж по налогу в размере произведения налоговой ставки (деленной на 4) и среднегодовой стоимости имущества.

По итогам налогового периода должен быть исчислен налог как произведение налоговой ставки на среднегодовую стоимость имущества.

Авансовые платежи и налог (за вычетом уплаченных авансовых платежей) должны быть уплачены в сроки, установленные законами субъектов Российской Федерации.

Расчеты по авансовым платежам и налоговая декларация должны быть соответственно представлены в налоговый орган не позднее 30 дней с даты окончания отчетных периодов и не позднее 30 марта года, следующего за налоговым периодом.

По месту нахождения обособленного подразделения налог на имущество должен уплачиваться, если это обособленное подразделение находится на отдельном балансе. Исключением является недвижимое имущество, находящееся вне места нахождения организации (в другом субъекте Российской Федерации). Налог на такое недвижимое имущество должен быть уплачен по месту его нахождения.

Источники информации: расчеты среднегодовой стоимости имущества и налога на имущество, карточка и анализ счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на имущество».

Аудиторские процедуры: просмотр и сравнение документов.

Наличие инвентаризации (сверки) расчетов с налоговым органом по налогу на имущество. Инвентаризация расчетов по налогу на имущество с бюджетом должна производиться в установленных Законом РФ «О бухгалтерском учете» случаях, в том числе перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

Источник информации: акт инвентаризации.

Аудиторская процедура: просмотр этого документа.

5.23. Проверка учетной политики

Нормативный акт:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н).

Задачами проверки является необходимость удостоверения в следующем:

- соответствие учетной политики организации требованиям ПБУ 1/2008;
- полнота формирования в учетной политике избранных способов ведения бухгалтерского учета;
- неизменность принципов учетной политики в течение отчетного периода.

Соответствие учетной политики организации требованиям ПБУ 1/2008. Учетная политика организации должна быть сформирована на основе ПБУ 1/2008 Минфина РФ, т. е. должна исходить из принципов полноты, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности.

Учетной политикой организации должны быть установлены:

- организация и форма бухгалтерского учета;
- рабочий план счетов, содержащий синтетические и аналитические счета;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета,

а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- способы оценки активов и обязательств;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за совершаемыми операциями;
- способы организации и ведения бухгалтерского учета по конкретным учетным направлениям.

Учетная политика должна быть утверждена руководителем организации путем оформления принятой в организации организационно-распорядительной документации (приказ, распоряжение и т. п.).

Источник информации: учетная политика организации.

Аудиторская процедура: просмотр этого документа.

Характерная ошибка: неотражение в учетной политике вопросов, предусмотренных ПБУ 1/2008.

Полнота формирования в учетной политике избранных способов ведения бухгалтерского учета. В учетной политике организации по конкретным учетным направлениям должен быть осуществлен выбор одного способа организации и ведения бухгалтерского учета из нескольких допустимых законодательными и нормативными актами. Если по конкретному вопросу не установлен нормативно способ организации или ведения учета, то организация в своей учетной политике должна разработать такой способ исходя из общих принципов, установленных ПБУ 1/2008 и иными ПБУ Минфина РФ, а также Международных стандартов финансовой отчетности (например, способ ведения раздельного учета расходов при облагаемых и необлагаемых НДС оборотах по реализации).

Отмеченные способы организации и ведения учета были рассмотрены в предыдущих параграфах, посвященных вопросам проверки конкретных участков учета.

Неизменность принципов учетной политики в течение отчетного периода. Принятая организацией учетная политика должна применяться

последовательно от одного отчетного года к другому.

Изменение учетной политики должно быть введено с 1 января года, следующего за годом утверждения этого изменения, если иное не обусловливается причиной такого изменения.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и может иметь место только в следующих случаях:

- изменение законодательных и нормативных актов по учету и налогообложению;
- применение организацией новых, более совершенных методов бухгалтерского учета;
- существенное изменение условий деятельности (реорганизация, смена собственников, изменение вида деятельности и пр.).

При этом установление способа организации и ведения учета операций, которые ранее не совершались организацией, не считается изменением учетной политики.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств, финансовые результаты деятельности организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна содержать по крайней мере: причину изменения учетной политики; содержание изменения учетной политики; порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности; суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, – также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию; сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, – до той степени, до которой это практически возможно.

Если изменение учетной политики обусловлено применением

нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

Указанная задача решается аудитором просмотром приказа по учетной политике и бухгалтерской отчетности.

5.24. Проверка формирования показателей бухгалтерской отчетности

Законодательные и нормативные акты:

- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н);
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49);
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н);
- О формах бухгалтерской отчетности организаций (Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н).

Задачи проверки:

- полнота бухгалтерской отчетности и соответствие ее требованиям Минфина РФ;
- достоверность данных, отраженных в бухгалтерской отчетности, данным учетных регистров и инвентаризации, полнота раскрытия информации в

отчетности.

Рассмотрим первую задачу.

Бухгалтерская отчетность коммерческой организации согласно Закону РФ «О бухгалтерском учете» и нормативным актам Минфина РФ должна включать:

- 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);
- пояснительную записку.

Субъекты малого предпринимательства могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности формы № 3-5 пояснительную записку, если они не подлежат обязательному аудиту.

Некоммерческие организации могут не представлять в составе отчетности формы № 3-5. Вместе с тем некоммерческим организациям следует включать в бухгалтерскую отчетность форму № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств».

Организация может на основе указанных образцов самостоятельно разработать формы бухгалтерской отчетности, обеспечивающие включение в них показателей, необходимых для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Организация может принять те формы, образцы которых разработаны Минфином РФ.

В бухгалтерской отчетности (в балансе и отчете о прибылях и убытках либо в пояснительной записке) должны быть представлены все показатели, которые, по мнению организации, являются существенными. При решении вопроса, является ли показатель существенным, организации следует исходить из того, повлияет ли нераскрытие этого показателя на экономические решения заинтересованного пользователя бухгалтерской отчетности. Показатель может

быть признан существенным, если его сумма по отношению к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

При разработке форм бухгалтерской отчетности организация должна исходить из общих принципов, установленных ПБУ 4/99 (достоверность, полнота, нейтральность, целостность, сопоставимость, соблюдение отчетного периода, правильность оформления, раскрытие информации).

Источник информации: бухгалтерская отчетность; аудиторская процедура: просмотр этого документа.

Что касается второй задачи, то достоверность данных бухгалтерской отчетности, полнота раскрытия информации удостоверяются аудитором в ходе проверок соответствующих сегментов аудита (основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов и т. д.), что и было рассмотрено ранее.

5.25. Особенности проверки начальных сальдо

Осуществляя аудиторские процедуры, рассмотренные в предыдущих параграфах, аудитор прежде всего убеждается в достоверности (отсутствии существенных ошибок) дебетовых и кредитовых оборотов на счетах, входящих в сегменты аудита, рассмотренные выше. Если дебетовые и кредитовые обороты счета не содержат существенных ошибок (достоверны), то конечное сальдо будет также достоверным при условии отсутствия существенных ошибок в начальных сальдо. А как убедиться в достоверности начальных сальдо проверяемого отчетного периода? Этому вопросу посвящен федеральный стандарт № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица».

Прежде всего аудитору следует ознакомиться с результатами аудиторской проверки предыдущего отчетного периода. Если предыдущий отчетный период проверен (другой аудиторской организацией или той же, которая проверяет текущий период) и по результатам проверки не выявлено существенных

ошибок и нарушений, то аудитор вправе счесть это обстоятельство достаточным доказательством того, что начальные сальдо не содержат существенных ошибок.

Если по результатам проверки предыдущего периода были выявлены существенные ошибки, то аудитору следует проверить, отражены ли бухгалтерией проверяемого субъекта соответствующие исправления в учетных регистрах. Начальные сальдо могут считаться достоверными при условии внесения соответствующих исправлений.

Если в предыдущем отчетном периоде аудиторская проверка не проводилась, то у аудитора отсутствуют доказательства достоверности начальных сальдо. В этом случае из рассмотрения могут быть исключены начальные сальдо, не превышающие установленного уровня существенности, поскольку ошибочность их не повлияет на достоверность бухгалтерской отчетности. Достоверность начальных сальдо, размер которых существен, должна быть проанализирована аудитором. Для этого могут быть проверены документы, относящиеся к предыдущему отчетному периоду (например, с помощью аналитических процедур, процедур просмотра и сравнения документов, опроса, подтверждения).

Если в результате проведения указанных аудиторских процедур аудитором будет установлено, что отдельные начальные сальдо содержат существенные искажения, то аудитор должен выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в форме модифицированного заключения (путем включения оговорки) или отрицательного – в зависимости от влияния обнаруженных искажений на достоверность бухгалтерской отчетности.

5.26. Особенности проверки оценочных значений

В некоторых установленных Минфином РФ случаях значения показателей бухгалтерской отчетности могут быть «оценочными», т. е. отраженными в учете в той оценке, которую для них приняла проверяемая организация. К

показателям, значения которых могут быть оценочными, в частности, относятся:

- амортизация основных средств и нематериальных активов (в том числе когда организация самостоятельно определяет сроки их полезного использования);
- резерв по сомнительным долгам;
- резерв под обесценение вложений в ценные бумаги;
- резервы предстоящих расходов и платежей (предстоящей оплаты отпусков, на выплату вознаграждения по итогам работы за год, на ремонт основных средств, иные резервы);
- первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов, себестоимость материально-производственных запасов, полученных по договорам дарения или договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами;
- доходы и расходы по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, и др.

Оценочные значения часто осуществляются в состоянии неопределенности относительно происшедших и возможных событий и опираются на мнение рассчитывающих их экономических субъектов. Поэтому использование оценочных значений в бухгалтерской отчетности увеличивает риск возникновения в ней существенных искажений.

Согласно федеральному стандарту № 21 «Особенности аудита оценочных значений» аудиторская организация должна получить достаточные аудиторские доказательства того, что оценочные значения являются достоверными в данных обстоятельствах и при необходимости содержат соответствующие пояснения.

Проверка оценочных значений может осуществляться следующими методами:

- анализ и проверка процедуры, используемой руководством экономического субъекта для расчета оценочного значения;
- использование независимой оценки для сравнения с оценочным

значением, подготовленным руководством экономического субъекта;

- анализ последующих событий, подтверждающих рассчитанное оценочное значение.

Метод анализа и проверки процедуры оценивания, используемой руководством экономического субъекта, состоит из следующих этапов:

- анализ исходных данных и методов расчета оценочных значений;
- проверка расчета оценочных значений;
- сравнение оценок, использовавшихся в предыдущие периоды, с фактическими показателями этих периодов;
- рассмотрение порядка утверждения методики расчета оценочного значения руководством экономического субъекта.

На этапе анализа исходных данных и методов расчета оценочных значений аудиторская организация должна проанализировать точность, полноту и соответствие данных, служащих основой для расчета оценочного значения. Используемая в расчете информация не должна противоречить данным бухгалтерского учета. Например, при проверке резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание аудитор должен получить аудиторское доказательство того, что данные об объеме готовой продукции, стоящей на гарантийном обслуживании, соответствуют данным о реализации этой продукции.

Аудиторская организация может получать доказательства из внешних по отношению к проверяемому экономическому субъекту источников. Например, при проверке расчета возможных потерь от обесценения товарно-материальных ценностей вследствие их устаревания, определяемого исходя из предполагаемого в будущем объема реализации, аудитор может помимо проверки внутренних данных, таких как прошлогодний уровень реализации, имеющиеся заказы и маркетинговые тенденции, искать доказательства путем анализа предполагаемого объема реализации по отрасли в целом и анализа рынка. Аналогичным образом при проверке расчета предполагаемых затрат на судебные разбирательства и иски аудиторская организация может получать

информацию от юридической фирмы, ведущей дела проверяемого экономического субъекта.

Аудиторская организация должна оценить, насколько правильно собранные данные были интерпретированы руководством экономического субъекта и использованы для построения прогноза, лежащего в основе расчета оценочного значения. Примером может служить анализ сроков дебиторской задолженности при начислении резерва по сомнительным долгам, при котором аудиторская организация устанавливает, на какие временные группы разбита задолженность и насколько обоснованы значения процентов резервирования к каждой из них.

Аудиторская организация должна оценить достаточность оснований для выбора базовой величины расчета оценочного значения. В некоторых случаях могут использоваться внешние для экономического субъекта данные, как то: показатели из макроэкономической или отраслевой статистики, темп инфляции, процентные ставки, уровень занятости, предполагаемый рост рынка. В других случаях, когда оцениваются специфические для данного экономического субъекта показатели, расчеты основываются на полученных внутренних данных.

При анализе данных и предположений руководства экономического субъекта, лежащих в основе расчета оценочного значения, помимо прочего, аудитору следует рассмотреть:

- достоверность оценочных значений в свете фактических показателей предыдущих периодов;
- адекватность их предположениям, используемым в расчете других оценочных значений;
- соответствие их запланированным мероприятиям.

Аудиторской организации необходимо обращать особое внимание на базовые показатели расчетов, чувствительные к изменениям и подверженные существенным искажениям.

На этапе проверки расчета оценочных значений аудитору следует

проверить арифметические расчеты оценочных значений, используемые руководством экономического субъекта. Методы, сроки и объем аудиторской проверки зависят от таких факторов, как сложность расчетов, результаты анализа аудиторской организацией процедур и методов, используемых экономическим субъектом при исчислении оценочных значений, и существенность оценки для бухгалтерской отчетности.

На этапе сравнения оценок, использовавшихся в предыдущие периоды, с фактическими показателями этих периодов аудитор при возможности следует сравнить бухгалтерские оценки, используемые в предыдущих периодах, с фактическими показателями этих периодов с целью:

- получения доказательства надежности используемых экономическим субъектом процедур по расчету оценочных значений;
- определения необходимых корректировок формул, используемых для расчета оценочных значений;
- определения, имелись ли различия между фактическими показателями и их предыдущими оценочными значениями, были ли они измерены и были ли сделаны необходимые корректировки или пояснения.

На этапе рассмотрения порядка утверждения методики расчета оценочных значений руководством экономического субъекта аудитор должен проверить, каким образом руководство экономического субъекта устанавливает правила расчета оценочных значений, как оно анализирует оценочную информацию, какие выводы и решения принимаются на ее основе, а также как этот процесс отражается в документах экономического субъекта.

В случае применения метода использования независимой оценки для сравнения с оценочным значением, подготовленной руководством экономического субъекта, аудиторская организация может получить независимую оценку и сравнить ее с оценочным значением, рассчитанным руководством экономического субъекта. В качестве независимой оценки аудиторская организация может использовать значения, полученные сторонними экспертами-оценщиками. Аудитор также вправе самостоятельно

оценивать данные, рассматривать предпосылки и применять процедуры расчета, используемые при формировании оценочного значения. Может также быть полезным сравнение оценочных значений, используемых в предыдущие периоды, с реальными результатами этих периодов. Например, аудитор может самостоятельно, опираясь на имеющиеся у него данные, спрогнозировать изменение курса ценных бумаг. В этом случае для проверки резерва на обесценение ценных бумаг ему необходимо только сравнить свой прогноз с оценочным значением этой величины, содержащейся в бухгалтерской отчетности.

В случае применения метода анализа последующих событий, подтверждающих рассчитанное оценочное значение, аудитор может проанализировать действия и события, происходящие после завершения аудируемого периода, но до завершения аудита. Такие последующие события могут предоставить аудиторские доказательства в отношении оценочных значений, рассчитанных руководством экономического субъекта. Проведение аудиторской организацией анализа таких действий и событий может уменьшить или даже свести на нет необходимость анализа и проверки процедур, используемых руководством экономического субъекта для расчета оценочных значений или использования независимой оценки. Например, падение курса ценных бумаг может подтвердить достоверность начисленного экономическим субъектом в прошлом году резерва.

Аудиторская организация может использовать различные методы применительно к разным статьям бухгалтерской отчетности, основанным на оценочных данных. Она может также применять комбинации различных методов проверки относительно одного из оценочных значений. Например, при проверке расчета потерь от уменьшения стоимости товарно-материальных запасов аудитор может независимо от экономического субъекта оценить возможные потери, а обоснованность такого расчета будет подтверждена обзором последующих событий в виде проверки того, что уцененные запасы не были использованы экономическим субъектом.

5.27. Особенности проверки связанных сторон

Федеральный аудиторский стандарт № 9 «Связанные стороны» вменяет в обязанность аудитору выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся выявления и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица информации о связанных сторонах, а также существенного влияния операций между аудируемым лицом и связанной стороной на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица.

При наличии признака, указывающего на существование таких обстоятельств, аудитор должен выполнить модифицированные, расширенные или дополнительные аудиторские процедуры, являющиеся необходимыми в данных условиях.

Наличие связанных сторон и операций с ними считается обычным в деловой практике, однако аудитор должен быть осведомлен о них по следующим причинам:

- порядок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности предусматривает раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами;
- наличие связанных сторон и операций с ними может повлиять на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц;
- источник получения аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от несвязанных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности;
- операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и, например, распределением прибыли с целью ухода от налогообложения или мошенничеством.

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную представителями

собственника и руководством аудируемого лица в отношении всех известных им связанных сторон, а также выполнить следующие аудиторские процедуры:

- изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет выявления известных связанных сторон;
- изучить принятые аудируемым лицом меры по выявлению связанных сторон;
- запросить у представителей собственника и должностных лиц аудируемого лица информацию об их связи с другими хозяйствующими субъектами;
- изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;
- изучить протоколы собраний акционеров и представителей собственников, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;
- запросить других аудиторов, участвующих или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;
- изучить информацию, представляемую аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

В ходе аудита аудитор должен обратить внимание на нетипичные операции и на операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон. Примерами таких операций являются:

- операции с нетипичными условиями, например необычными ценами, процентными ставками, поручительствами, условиями погашения;
- операции, осуществляемые без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- операции, содержание которых не согласуется с их формами;
- операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;

- большое количество или сумма операций с некоторыми потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

При проверке выявленных операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Согласно ПБУ 11/2008 Минфина РФ «Информация о связанных сторонах» организация, проводившая операции со связанными сторонами, должна раскрывать в бухгалтерской отчетности по каждой связанной стороне следующую информацию:

- характер отношений;
- виды операций;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;
- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форму расчетов;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

Информация, подлежащая раскрытию, должна раскрываться отдельно для каждой из следующих групп связанных сторон:

- основного хозяйственного общества (товарищества);
- дочерних хозяйственных обществ;
- преобладающих (участвующих) хозяйственных обществ;

- зависимых хозяйственных обществ;
- участников совместной деятельности;
- основного управленческого персонала организации, составляющей бухгалтерскую отчетность²⁰;
- других связанных сторон.

В составе информации о связанных сторонах организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, должна раскрывать информацию о размерах вознаграждений, выплачиваемых такой организацией основному управленческому персоналу в совокупности и по каждому из следующих видов выплат:

- краткосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и т. п. платежи в пользу основного управленческого персонала);

- долгосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты;

- вознаграждения по окончании трудовой деятельности (платежи (взносы) организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу основного управленческого персонала со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), и иные платежи, обеспечивающие выплаты пенсий и другие социальные гарантии основному управленческому персоналу по окончании ими трудовой

²⁰ Под основным управленческим персоналом организации понимаются руководители (генеральный директор, иные лица, осуществляющие полномочия единоличного исполнительного органа организации), их заместители, члены коллегиального исполнительного органа, члены совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления организации, а также иные должностные лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации.

деятельности);

- вознаграждения в виде опционов эмитента, акций, паев, долей участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе;
- иные долгосрочные вознаграждения.

Если юридическое и (или) физическое лицо контролирует другое юридическое лицо или юридические лица контролируются (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

Информация о связанных сторонах включается в пояснительную записку отдельным разделом.

Если аудитор не получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о недостаточном раскрытии информации о них в финансовой (бухгалтерской) отчетности, то он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

5.28. Проверка соблюдения требований законодательных и нормативных актов, регулирующих деятельность аудируемого лица

Необходимость проверки соблюдения требований законодательных и нормативных актов, регулирующих деятельность аудируемого лица, установлена федеральным стандартом № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита». Стандарт обязывает аудитора иметь общее понимание основных нормативных правовых актов Российской Федерации, применимых к аудируемому лицу в сфере его деятельности, а также представление о соблюдении аудируемым лицом требований указанных актов.

Очевидно, что некоторые нормативные правовые акты Российской

Федерации могут оказывать существенное влияние на деятельность аудируемого лица. В частности, несоблюдение определенных актов может привести к прекращению деятельности аудируемого лица или поставить под вопрос непрерывность его деятельности. Например, такие последствия могут возникнуть при несоблюдении лицензионных требований и условий или других требований, предъявляемых к деятельности аудируемого лица (например, при несоблюдении торговой организацией требований в отношении правил торговли).

Для формирования общего понимания нормативных правовых актов Российской Федерации аудитор, как правило, должен:

- использовать имеющуюся информацию о деятельности аудируемого лица и сфере его деятельности;
- получить у руководства аудируемого лица сведения о разработанных им процедурах, направленных на обеспечение соблюдения аудируемым лицом и его сотрудниками нормативных правовых актов Российской Федерации;
- получить сведения о нормативных правовых актах Российской Федерации, которые могут оказывать существенное влияние на деятельность аудируемого лица;
- проанализировать с руководством аудируемого лица политику или процедуры, принятые для выявления, оценки и отражения в учете судебных исков и санкций.

Проанализировав нормативные правовые акты Российской Федерации, применяемые аудируемым лицом в установленной сфере деятельности, аудитор должен выполнить следующие процедуры, направленные на выявление случаев их несоблюдения:

- запросить руководство аудируемого лица, соблюдает ли аудируемое лицо в своей деятельности соответствующие нормативные правовые акты;
- проанализировать переписку аудируемого лица с соответствующими уполномоченными государственными органами власти по вопросам соблюдения им законодательства Российской Федерации.

Аудитору также следует получить официальные письменные заявления и разъяснения руководства аудируемого лица о том, что аудитору сообщены все известные (имевшие место или возможные) факты несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации, влияние которых должно учитываться при подготовке бухгалтерской отчетности.

Если аудитору стали известны факты возможного несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации, он должен оценить:

- возможные финансовые последствия, в частности санкции, ущерб, угрозу конфискации активов по решению суда, вынужденное прекращение деятельности и судебные разбирательства;
- необходимость раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о возможных финансовых последствиях для аудируемого лица несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации;
- необходимость поставить под сомнение достоверность всей финансовой (бухгалтерской) отчетности в случае, если последствия несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации являются существенными для аудируемого лица.

Аудитор должен в максимально короткий срок сообщить о выявленных фактах несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации аудируемым лицом совету директоров и высшему руководству аудируемого лица или получить доказательства того, что они надлежащим образом проинформированы о фактах несоблюдения, которые привлекли внимание аудитора.

Если аудитор пришел к выводу, что факт несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации оказывает существенное влияние на бухгалтерскую отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, то он должен в письменном виде выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

5.29. Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных (мошеннических) действий аудируемого лица

Обязанности аудитора, связанные с рассмотрением фактов недобросовестных (мошеннических) действий аудируемого лица, установлены федеральным стандартом № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита».

Федеральный стандарт под недобросовестными действиями понимает преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод.

Стандарт различает два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита:

- искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления бухгалтерской отчетности;
- искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в отчетности с целью введения в заблуждение пользователей, например:

- фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется отчетность;
- преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;
- преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Присвоение активов может быть осуществлено различными способами, в

том числе путем присвоения денежных средств, материальных или нематериальных активов, инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг. Как правило, такие действия сопровождаются вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами для сокрытия недостачи активов.

Недобросовестные действия подразумевают наличие умысла, имеющего преднамеренный характер и, как правило, подразумевающего целенаправленное сокрытие фактов. В то время как аудитор может определить потенциальную возможность совершения недобросовестных действий, для него сложно, а то и невозможно установить умысел, особенно в части субъективного суждения руководства аудируемого лица.

Риск необнаружения аудитором существенных искажений в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искажений в результате ошибок, так как недобросовестные действия могут включать специально разработанные и организованные схемы, направленные на их маскировку (подделка документов, намеренное неотражение хозяйственных операций или целенаправленное искажение фактов, предоставляемых аудитору). Недобросовестные действия еще сложнее выявить, когда несколько человек вступают в сговор. В результате сговора аудитору могут быть представлены доказательства, кажущиеся убедительными, но на самом деле являющиеся ложными. Способность аудитора обнаружить недобросовестные действия зависит от опыта нарушителя, частоты и объема манипуляций, величины сумм, являющихся объектом манипуляций, и служебного положения лиц, участвующих в недобросовестных действиях. Процедуры аудита, являющиеся действенными для обнаружения допущенных ошибок, могут оказаться неэффективными для обнаружения недобросовестных действий.

При планировании аудита руководитель аудиторской группы должен обсудить с другими членами аудиторской группы вопрос, касающийся вероятности того, что бухгалтерская отчетность аудируемого лица может быть подвержена существенным искажениям в результате недобросовестных

действий. В таких обсуждениях должны рассматриваться участки и способы возможного совершения недобросовестных действий.

При планировании аудита аудитор должен сделать необходимые запросы руководству аудируемого лица, чтобы:

- понять оценку руководством аудируемого лица риска существенных искажений бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий, а также выяснить особенности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- определить, известно ли руководству аудируемого лица о недобросовестных действиях, оказавших отрицательное влияние на аудируемое лицо, или об имеющихся подозрениях в совершении недобросовестных действий, возникших в результате соответствующего служебного расследования, проведенного до начала аудита.

Запросы аудитора руководству аудируемого лица могут предоставить полезную информацию о риске существенных искажений в бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий сотрудников аудируемого лица. Однако такие запросы вряд ли дадут информацию о риске существенных искажений в результате недобросовестных действий руководства.

Если аудитор делает вывод о том, что искажение бухгалтерской отчетности является или может являться результатом недобросовестных действий, он должен проанализировать причастность к этим действиям определенного лица или лиц, особенно с точки зрения их положения в организационной структуре аудируемого лица.

Если аудитор обнаружил недобросовестные действия (независимо от того, приведут ли они к существенным искажениям в бухгалтерской отчетности) или получил информацию о возможности осуществления такого действия (даже если возможное влияние на бухгалтерскую отчетность не будет существенным), то он должен своевременно сообщить об этих фактах руководству аудируемого лица соответствующего уровня, а также при необходимости проинформировать об этом представителей собственника

аудируемого лица. Аудитор должен сообщить об этом даже в тех случаях, когда такое действие можно считать несущественным (например, незначительная растрата, допущенная сотрудником на низшем уровне организационной структуры аудируемого лица). Определение надлежащего уровня руководства также зависит от вероятности сговора или привлечения к недобросовестным действиям конкретного руководителя.

Если аудитор уверен, что искажение является результатом недобросовестных действий или может быть их результатом, и уже либо определил, что этот факт окажет существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, либо еще не смог оценить, насколько существенным является этот факт, то он должен обсудить этот вопрос и методы дальнейшего служебного расследования с руководством аудируемого лица надлежащего уровня при условии, что этот уровень выше по меньшей мере на одну ступень того уровня, который занимают лица, привлеченные к недобросовестным действиям, а также с руководством высшего уровня (руководителем аудируемого лица или его заместителями).

Если аудитор приходит к выводу о невозможности завершения аудита по причине искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий, то аудитор должен рассмотреть возможность отказа от задания.

В соответствии с общепринятыми нормами аудиторской этики при получении запроса от предполагаемого аудитора-преемника действующий аудитор должен указать на наличие профессиональных причин, по которым предполагаемому аудитору-преемнику не следует выполнять данное поручение. Если аудируемое лицо отказывается действующему аудитору в разрешении обсудить положение дел с предполагаемым аудитором-преемником или накладывает ограничения на информацию, которую вправе сообщить действующий аудитор, то данный факт должен быть раскрыт предполагаемому аудитору-преемнику.

Предполагаемый аудитор-преемник может обратиться к действующему аудитору с запросом о возможных причинах, по которым предполагаемому

аудитору-преемнику не следует соглашаться с назначением.

Объем информации об аудируемом лице, которую действующий аудитор может обсудить с предполагаемым аудитором-преемником, зависит от того, получил ли действующий аудитор на это разрешение аудируемого лица, а также от других конкретных обстоятельств. С учетом ограничений, вытекающих из установленного круга ответственности, действующий аудитор сообщает предполагаемому аудитору-преемнику о наличии профессиональных причин для отказа от данного назначения, предоставляя информацию и обсуждая с предполагаемым аудитором-преемником аудиторское задание. Если действующий аудитор отказался от задания по причине установленных им фактов недобросовестных действий или возможных случаев серьезных злоупотреблений, то ему необходимо указать только факты (а не выводы), касающиеся данных аспектов.

Глава 6

Обобщение и оформление результатов аудиторской проверки

6.1. Документирование на завершающем этапе аудита

Завершающий этап аудита (обобщение и оформление результатов проверки) не менее важен, чем предыдущие этапы, рассмотренные нами (планирование аудита и осуществление аудита). На завершающем этапе аудитор должен обобщить всю полученную в ходе проверки и сосредоточенную в его рабочей документации (приложения 4-12) информацию, обработать ее определенным образом и сформировать на этой базе свое профессиональное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Результаты этой работы аудитор должен оформить в виде двух итоговых документов: письменной информации (отчета) и аудиторского заключения, которые передаются экономическому субъекту.

Рассмотрим порядок составления этих документов и представления их заказчику.

6.2. Письменная информация (отчет) аудитора

Письменная информация (отчет) – это документ, составляемый аудитором и предназначенный для заказчика аудиторской проверки.

Целью этого документа является доведение до заказчика проверки сведений о методах, использованных при проведении проверки, обо всех отмеченных аудитором ошибках, нарушениях, неточностях, о том, какие меры должны быть приняты для устранения отмеченных недостатков, об основных результатах аудиторской проверки (содержатся или нет существенные ошибки в бухгалтерской отчетности, осуществлялись финансово-хозяйственные операции в соответствии с установленным порядком или же с существенным отклонением от него).

Составляется отчет на основе информации, собранной аудитором в ходе планирования аудита и осуществления аудиторской проверки в своей рабочей документации (приложения 4-12).

Согласно рекомендациям федерального стандарта № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» и по сложившейся практике в отчете должно быть представлено следующее:

- реквизиты аудиторской организации (официальное наименование, юридический и почтовый адрес, номер и дата выдачи лицензии, перечень аудиторов, принимавших участие в проверке, с указанием номеров их квалификационных аттестатов);
- реквизиты проверяемой организации (официальное наименование, юридический и почтовый адрес, перечень должностных лиц, ответственных за составление бухгалтерской отчетности);
- указание проверяемого периода времени;

- результаты оценок, осуществленных в процессе планирования аудита (оценка надежности системы внутреннего контроля, оценка составляющих и аудиторского риска в целом, оценка уровней существенности выбранных базовых показателей);

- описание использованных аудиторских процедур (какие сегменты проверялись с помощью фактических процедур, какие – с помощью аналитических, какие – с помощью документальных, какие сегменты проверялись сплошным образом, а какие – выборочно, какие методы выборочных проверок применялись как результаты выборочных проверок и распространялись на генеральную совокупность);

- выявленные в ходе планирования и осуществления проверки недостатки в организации бухгалтерского учета и в системе внутреннего контроля, ошибки и нарушения при осуществлении финансово-хозяйственных операций, в ведении учета и при составлении отчетности;

- количественная оценка (при наличии такой возможности) ожидаемых ошибок в отчетных данных;

- сведения о проверках обособленных подразделений экономического субъекта;

- рекомендации и предложения по устранению выявленных ошибок и нарушений, совершенствованию системы бухгалтерского учета и повышению надежности системы внутреннего контроля;

- анализ выполнения рекомендаций аудитора, высказанных в письменной форме по результатам проверки предшествующего периода;

- анализ влияния высказанных аудитором замечаний на достоверность бухгалтерской отчетности и аргументация причин, обуславливающих подготовку аудиторского заключения данного вида (безоговорочно положительного, положительного с оговоркой, отрицательного, отказа от выражения мнения).

Принципы составления отчета, его построения, порядок изложения материала и форма его представления должны быть установлены

соответствующим внутрифирменным стандартом. Безусловно, каждая аудиторская фирма и каждый аудитор, работающий самостоятельно, вольны составлять и оформлять отчет исходя из своих собственных представлений о том, как это следует делать. Но, несомненно, есть некоторые общие рекомендации построения информации, которых следует придерживаться и при составлении отчета аудитора. Эти рекомендации могут быть сведены к следующему:

1. В основу формирования информации, представляемой в отчете, должны быть положены следующие принципы:

- ◆ краткость, четкость, содержательность информации;
- ◆ воспринимаемость информации, т. е. удобство восприятия представляемой информации ее пользователем (собственником, руководителем, главным бухгалтером и т. д.);
- ◆ обоснованность информации, т. е. подтверждение высказанной позиции аудитора ссылкой на достоверный источник (внутренний документ проверяемой организации, документ, предоставленный третьей стороной, нормативный акт и пр.).

2. Построение всех замечаний следует осуществлять по единой схеме (например, такой: краткое описание факта хозяйственной деятельности – указание на ошибочность действий проверяемого субъекта со ссылкой на нормативный акт – краткий анализ возможных последствий – рекомендация по исправлению, уточнению и т. д.).

3. По возможности следует устранять перегруженность текста замечаниями, относящимися к однородным ошибкам или однотипным документам. Такие замечания следует группировать, сводя их в таблицы, что значительно облегчает восприятие подобной информации.

4. Для облегчения воспринимаемости информации, представленной в отчете, ее следует максимально структурировать. Для этого каждое самостоятельное положение, высказываемое аудитором (оценку, замечание, группу однородных замечаний и т. д.), целесообразно выделять в отдельный

пункт, подвергая пункты сквозной нумерации. Информацию достаточно большого объема (практически более 4-5 страниц текста) следует структурировать путем группировки пунктов по разделам.

Отчет должен быть подписан аудиторами и привлеченными экспертами, непосредственно проводившими проверку, либо, если проверку осуществляла значительная группа аудиторов, руководителем этой группы. Конкретный порядок подписи отчета устанавливается внутрифирменным стандартом.

В соответствии с федеральным стандартом составление отчета обязательно по завершении каждой аудиторской проверки, по итогам которой предусмотрено предоставление официального аудиторского заключения. Отчет также должен составляться аудитором и в том случае, когда официальное аудиторское заключение не предоставляется, но составление отчета предусмотрено договором (например, при проведении специального аудита).

Отчет составляется не менее чем в двух экземплярах. Один экземпляр передается заказчику аудиторской проверки (собственнику, руководителю) или лицу, им уполномоченному. Второй экземпляр отчета остается в распоряжении аудиторской фирмы и приобщается к прочей рабочей документации по проверке. Несогласие получателя отчета с содержанием не может служить основанием для отказа в его получении. По согласованию с получателем отчета, а также при отказе в расписке о получении из-за несогласия с содержанием отчета последний может быть отослан по почте. В этом случае ко второму экземпляру отчета подшивается квитанция о почтовом отправлении.

Отчет аудитора является конфиденциальным документом. Аудиторская фирма, ее сотрудники обязаны хранить в тайне содержание отчета, за исключением случаев, прямо предусмотренных федеральными законами.

Пример фрагмента из отчета аудиторской фирмы проверяемому предприятию приведен в приложении 13.

6.3. Аудиторское заключение

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ аудитор, проведя аудиторскую проверку годовой бухгалтерской отчетности, обязан в установленный договором срок представить проверяемому экономическому субъекту аудиторское заключение.

Аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской отчетности проверяемого субъекта. Аудиторское заключение содержит выраженное установленным образом мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта и о соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Форма, содержание и порядок предоставления аудиторского заключения определены федеральным аудиторским стандартом № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудиторское заключение включает в себя:

- наименование: «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- адресата (лицо, предусмотренное законодательством РФ или договором на проведение аудита);
- сведения об аудиторе: организационно-правовую форму и наименование (для аудитора-предпринимателя: фамилию, имя, отчество), место нахождения, номер и дату свидетельства о государственной регистрации, номер и дату предоставления лицензии, наименование лицензирующего органа, срок действия лицензии, членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;
- сведения о проверяемой организации: организационно-правовую форму и наименование, место нахождения, номер и дату свидетельства о государственной регистрации, лицензии на осуществляемые виды деятельности;
- вводную часть;
- часть, описывающую объем аудита;

- часть, содержащую мнение аудитора;
- дату аудиторского заключения;
- подпись аудитора.

Во вводной части указывается перечень проверенной бухгалтерской отчетности и устанавливается разграничение ответственности аудитора и проверяемой организации.

В части, описывающей объем аудита, перечисляются законодательные и нормативные акты, в соответствии с которыми был проведен аудит, приводятся основные сведения о принципах проведения аудиторской проверки и ее объеме.

Установленная федеральным стандартом № 6 форма вводной части и части, описывающей объем аудиторского заключения, приведена в приложении 14.

В последней части аудитор высказывает свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемой организации.

В зависимости от мнения, выраженного аудитором, аудиторское заключение может быть следующего вида:

- безоговорочно положительное;
- модифицированное путем включения абзаца, привлекающего внимание к какому-либо аспекту;
- модифицированное путем включения оговорки;
- отрицательное;
- заключение с отказом от выражения мнения.

Аудиторское заключение является безоговорочно положительным, если аудитор высказывает мнение о том, что бухгалтерская отчетность достоверно отражает финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Форма выражения подобного мнения приведена в приложении 15.

Аудиторское заключение является модифицированным путем включения

абзаца, привлекающего внимание, если аудитор высказывает мнение о том, что бухгалтерская отчетность достоверна, но при этом считает необходимым привлечь внимание к сложившейся у аудируемого лица ситуации, которая влияет или может оказать влияние на его финансовую (бухгалтерскую) отчетность (приложение 16). Аудиторское заключение должно быть модифицировано подобным образом в случаях, если аудитор обнаружил признаки, ставящие под сомнение соблюдение принципа действующего предприятия, или обнаружил наличие неопределенных обязательств, которые могут оказать в будущем существенное влияние на финансовое состояние аудируемого лица. Наличие в аудиторском заключении абзаца, привлекающего внимание, признается фактором, не влияющим на мнение аудитора.

Аудиторское заключение является отрицательным, если аудитор высказывает мнение о том, что бухгалтерская отчетность аудируемого лица недостоверна (содержит существенные искажения). В этом случае аудитор должен описать причины, сформировавшие подобное мнение, и по возможности дать количественную оценку искажений бухгалтерской отчетности. Пример выражения отрицательного мнения приведен в приложении 17.

Заключение с отказом от выражения мнения составляется в том случае, если аудитор был настолько ограничен в объеме аудита (например, в доступе к информации), что он не в состоянии сформировать и выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности (приложение 18).

Заключение, модифицированное путем включения оговорки, составляется в случае, если аудитор приходит к выводу о том, что безоговорочно положительное заключение не может быть составлено, но влияние искажений или ограничение объема аудита не настолько существенно, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от его выражения. В заключении с оговоркой аудитор подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности, но указывает при этом на наличие причин, обуславливающих оговорку. Причины эти должны быть описаны и по возможности количественно оценены. Пример

выражения мнения, содержащего оговорку, приведен в приложении 19. Наличие в аудиторском заключении оговорки признается фактором, влияющим на мнение аудитора.

Дата составления аудиторского заключения не должна предшествовать дате подписания (утверждения) бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудиторской организации и руководителем аудиторской проверки (лицом, проводившим аудит) с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата либо аудитором-предпринимателем. Подписи скрепляются печатью аудиторской организации.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская отчетность аудируемого лица, оформленная им в установленном порядке. Аудиторское заключение и отчетность брошюруются в единый пакет, который должен быть пронумерован, прошнурован и скреплен печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете.

Аудируемому лицу предоставляется не менее одного экземпляра заключения с прилагаемой отчетностью, и не менее одного экземпляра остается у аудитора.

6.4. Оценка аудитором применимости допущения непрерывности деятельности и отражение этой оценки в аудиторском заключении

ПБУ 1/2008 Минфина РФ «Учетная политика организации» устанавливает принцип непрерывности деятельности, т. е. предполагается, что экономический субъект согласно своей учетной политике будет продолжать деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства его будут погашаться в установленном порядке.

Федеральный аудиторский стандарт № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» устанавливает, что при

проведении аудита аудиторская организация должна исходить из того, что бухгалтерская отчетность подготовлена экономическим субъектом исходя из допущения непрерывности деятельности. Вместе с тем если у аудитора возникнет сомнение по поводу возможности этого субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным годом, то аудитор должен постараться получить достаточные доказательства, подтверждающие или опровергающие такое сомнение.

Сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности может возникнуть у аудитора по следующим основаниям:

- постоянная тенденция к уменьшению чистых активов организации;
- значительные убытки от основной деятельности;
- существенное отклонение значений коэффициентов, характеризующих финансовое положение организации, от нормальных значений;
- невыполнение установленных требований в отношении формирования уставного капитала;
- неспособность погашать кредиторскую задолженность в установленные сроки;
- необоснованное использование краткосрочных заемных средств для финансирования долгосрочных проектов;
- постоянное использование заемных средств для погашения ранее полученных займов и процентов по ним;
- существенная зависимость от успешного выполнения какого-то одного проекта;
- потеря важнейшего рынка сбыта, основного поставщика или подрядчика;
- приостановление действия лицензии лицензирующим органом или аннулирование лицензии решением суда;
- потеря ключевого управленческого персонала без адекватной замены и др.

Для получения доказательств, подтверждающих или опровергающих

возникшее сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, аудиторская организация может использовать следующие процедуры:

- аналитические процедуры (анализ денежных потоков, рентабельности, коэффициентов, характеризующих финансовое положение, горизонтальный анализ бухгалтерской отчетности и др.);
- просмотр документов (приказов руководства, протоколов собрания акционеров, заседаний совета директоров, финансовых планов и др.), в которых могут быть выявлены свидетельства наличия трудностей в финансировании, сбыте продукции, наборе персонала и пр.;
- опрос руководства, менеджеров для получения разъяснений относительно планов действий, в результате которых может произойти улучшение положения экономического субъекта;
- подтверждения третьих сторон, позволяющие подтвердить или опровергнуть возникшее у аудитора сомнение в применимости допущения действующего предприятия.

Если аудиторская организация считает, что она получила достаточные доказательства неприменимости допущения непрерывности деятельности, то она должна убедиться в том, что информация об этом в соответствии с ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» Минфина РФ (Приказ от 02.07.2002 г. № 66н) достаточно полно раскрыта в бухгалтерской отчетности (пояснительной записке). В бухгалтерской отчетности организации, в частности, должно быть указано следующее.

1. Описание прекращаемой деятельности:

- ◆ операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого (которых) происходит прекращение деятельности;
- ◆ дата признания деятельности прекращаемой;
- ◆ дата или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы.

2. Стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к

выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности.

3. Суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумма начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности.

4. Движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода.

Информация, указанная в п. 1 и 2, раскрывается организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Информацию, предусмотренную п. 3 и 4, рекомендуется раскрывать в отчете о прибылях и убытках и отчете о движении денежных средств соответственно или в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Если бухгалтерская отчетность организации содержит перечисленные выше сведения, то при прочих соответствующих условиях аудитору следует выразить свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении, модифицированном путем включения абзаца, привлекающего внимание заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности к данному обстоятельству.

Если бухгалтерская отчетность организации не содержит информацию о неприменимости допущения непрерывности деятельности либо если эта информация раскрыта неполно или неясно, то аудитору следует выразить мнение о достоверности такой отчетности в аудиторском заключении, модифицированном путем включения оговорки или отрицательном.

6.5. Оценка аудитором неопределенных обязательств (условных фактов хозяйственной деятельности) и отражение этой оценки в аудиторском заключении

Общероссийский аудиторский стандарт «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты

составления и представления бухгалтерской отчетности» устанавливает, что в ходе аудиторской проверки аудиторской организации следует оценить так называемые «неопределенные» обязательства экономического субъекта. Под неопределенными обязательствами при этом понимаются потенциальные будущие обязательства организации, являющиеся результатом ее предшествующей деятельности, в отношении которых существует неопределенность их появления, но в случае их появления они могут существенно повлиять на финансовое положение организации.

К числу неопределенных обязательств могут быть отнесены:

- не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, решения по которым могут привести к существенному ущербу для проверяемой организации;
- не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по вопросам исчисления и уплаты налогов;
- выданные в пользу третьих лиц гарантии, поручительства, сроки исполнения по которым еще не наступили;
- переданные по индоссаменту векселя, по которым может быть обращено взыскание;
- выданные гарантийные обязательства по проданной в отчетном периоде продукции;
- обязательства в отношении охраны окружающей среды;
- другие аналогичные факты.

Для оценки неопределенных обязательств аудиторская организация может использовать следующие процедуры:

- опрос руководства, юристов проверяемой организации;
- просмотр документов (претензионных писем, исковых заявлений, актов налоговых проверок и протоколов разногласий к ним, гарантий и поручительств и пр.);
- подтверждение третьих сторон о наличии требований и претензий.

При получении достаточных доказательств наличия неопределенных

обязательств аудитор должен убедиться в том, что информация о них раскрыта в бухгалтерской отчетности. Согласно ПБУ 8/01 Минфина РФ «Условные факты хозяйственной деятельности» в бухгалтерской отчетности по каждому подобному обязательству должна быть раскрыта следующая информация:

- краткое описание характера обязательства и ожидаемого срока его исполнения;
- краткая характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства.

Для каждого резерва, образованного в связи с последствиями условного факта, дополнительно раскрывается следующая информация:

- сумма резерва на начало и конец отчетного периода;
- сумма резерва, списанная в отчетном периоде в связи с признанием организацией обязательства, ранее признанного условным;
- неиспользованная (излишне начисленная) сумма резерва, отнесенная в отчетном периоде на прочие доходы организации;
- примененная ставка (ставки), способы дисконтирования и их обоснование.

Информация об условных фактах и резервах, образованных в связи с последствиями условного факта, может раскрываться по группам однородных условных обязательств или резервов, образованных в связи с однородными условными фактами хозяйственной деятельности, например в связи с выданными гарантийными обязательствами организации, судебными разбирательствами и т. п.

Информация о наличии и величине выданных организацией гарантий, обязательствах, вытекающих из учтенных (дисконтированных) организацией векселей, и других аналогичных обязательств, принятых на себя организацией, как правило, раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период независимо от степени вероятности возникновения последствий таких фактов хозяйственной деятельности.

Информация об условных активах раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит. При этом в бухгалтерском балансе за отчетный период условные активы не отражаются, а в синтетическом и аналитическом учете отчетного периода не производятся никакие учетные записи.

Информация об условных активах, раскрываемая в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации, не должна содержать указания на степень вероятности или величину оценки условного актива.

При фактическом получении актива, признанного условным, в бухгалтерской отчетности за отчетный период, в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в котором фактически получен актив, в общем порядке делается запись, отражающая получение этого актива.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации о последствиях условных фактов наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования последствий соответствующего условного факта, организация может не раскрывать информацию в полном объеме. Организация должна указать в пояснительной записке лишь общий характер условного факта и причину, по которой более подробная информация не раскрывается.

Если указанная информация достаточно полно раскрыта в бухгалтерской отчетности, резервы образованы в соответствии с порядком, установленным ПБУ 8/01, то при прочих соответствующих условиях аудиторю следует модифицировать аудиторское заключение путем включения абзаца, привлекающего внимание заинтересованных пользователей к возможным последствиям подобных обязательств.

Если бухгалтерская отчетность организации не содержит информации о неопределенных обязательствах или эта информация раскрыта неполно, неясно, то аудиторю следует модифицировать аудиторское заключение путем включения оговорки либо путем составления отрицательного заключения.

6.6. Оценка аудитором событий после отчетной даты и отражение этой оценки в аудиторском заключении

В федеральном аудиторском стандарте № 10 «События после отчетной даты» событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который имел место после отчетной даты (после 31 декабря отчетного года) и который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, результаты деятельности проверяемой организации.

Событиями после отчетной даты могут быть:

- объявление дебитора организации банкротом;
- произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости;
- принятие решения о реорганизации;
- стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой оказалась уничтоженной часть активов организации;
- резкое изменение курсов иностранных валют;
- резкое изменение котировок ценных бумаг;
- действия органов государственной власти и т. п.

Согласно ПБУ 7/98 Минфина РФ «События после отчетной даты» в бухгалтерской отчетности организации должны быть отражены события, произошедшие после отчетной даты, но до даты подписания бухгалтерской отчетности. События, появившиеся после отчетной даты в результате действия хозяйственных условий, имевших место на отчетную дату (исчерпывающий перечень их приведен в приложении к ПБУ 7/98), должны быть отражены в балансе в денежном выражении путем уточнения данных о соответствующих активах и обязательствах.

При этом события после отчетной даты отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке.

События после отчетной даты, появившиеся в результате действия

хозяйственных условий, возникших после отчетной даты (перечень их также приведен в приложении к ПБУ 7/98), подлежат раскрытию в пояснительной записке. Информация, подлежащая в этом случае раскрытию в пояснительной записке, должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если возможность денежной оценки отсутствует, то организация должна указать на это.

Федеральным аудиторским стандартом № 10 установлено, что аудиторская организация несет ответственность за выражение своего мнения в аудиторском заключении о событиях, произошедших после отчетной даты, но до даты подписания аудиторского заключения.

В соответствии с этим если события имели место после отчетной даты, но до даты подписания бухгалтерской отчетности, то аудитор должен убедиться в том, что информация об этих событиях раскрыта в бухгалтерской отчетности в полном соответствии с требованиями ПБУ 7/98 Минфина РФ. В подобном случае аудитору следует модифицировать свое заключение путем включения абзаца, привлекающего внимание к произошедшим событиям. При отсутствии, неполноте, неясности информации о событиях в бухгалтерской отчетности аудитору следует модифицировать заключение путем включения оговорки или составления отрицательного заключения.

Если аудитор получил достаточные доказательства событий, произошедших после даты подписания бухгалтерской отчетности, но до даты подписания аудиторского заключения (информация о которых соответственно не присутствует в бухгалтерской отчетности), то аудитору следует модифицировать заключение способом, соответствующим влиянию указанных событий на достоверность бухгалтерской отчетности.

Упомянутым выше федеральным аудиторским стандартом установлено также, что аудиторская организация не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения. Но если аудитору стали известны события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, то ему следует обсудить возникшую проблему с

руководством организации и в том случае, когда события оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, потребовать внесения в отчетность соответствующих изменений с предоставлением нового аудиторского заключения по измененной бухгалтерской отчетности.

Если руководство организации не сочтет нужным внести поправки, требуемые аудиторской организацией и носящие существенный характер, то аудиторская организация, как того требует стандарт, должна:

- письменно уведомить экономический субъект о данном факте;
- перенести на руководство экономического субъекта всю ответственность за принятие подобного решения;
- рассмотреть вопрос об информировании пользователей бухгалтерской отчетности о возникших обстоятельствах (если события имели место после даты представления бухгалтерской отчетности пользователям).

При этом под датой представления бухгалтерской отчетности пользователям понимается наиболее ранняя из четырех возможных дат:

- дата передачи отчетности учредителям, участникам, акционерам;
- дата передачи отчетности органам статистики по месту регистрации;
- дата передачи отчетности в другие адреса согласно законодательству Российской Федерации;
- дата опубликования отчетности.

6.7. Организация управления качеством и внутренний контроль качества работы в аудиторской фирме

Представлением клиенту отчета аудитора и аудиторского заключения завершается проверка годовой бухгалтерской отчетности. Но не следует полагать, что работа аудиторской фирмы (ее руководителей, сотрудников) ограничивается только рамками договора с заказчиком аудиторской проверки.

Для того чтобы деятельность аудиторов по планированию и осуществлению аудиторской проверки, подготовке отчета и заключения

полностью соответствовала требованиям законодательных и нормативных актов Российской Федерации, в каждой аудиторской фирме должна быть создана и должна поддерживаться система управления качеством и контроля качества работы. Таково, в частности, требование федеральных стандартов № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» и № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях».

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

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

Принципы и процедуры контроля качества услуг должны быть документально оформлены и доведены до сведения работников аудиторской организации. Кроме того, до сведения каждого работника должна быть доведена информация о том, что каждый работник несет персональную ответственность за качество услуг и обязан соблюдать установленные принципы и процедуры. Помимо этого, руководство аудиторской организации должно признать важность обратной связи с работниками по вопросам контроля качества услуг, для чего необходимо поощрять работников высказывать их точку зрения в отношении вопросов контроля качества услуг.

Аудиторская организация своим распорядительным документом должна установить **обязанности и ответственность руководства** аудиторской организации за систему контроля качества услуг в аудиторской организации. При этом:

- аудиторская организация должна устанавливать обязанности руководства таким образом, чтобы коммерческие соображения не преобладали над качеством выполняемой работы;

- принципы и процедуры, применяемые в аудиторской организации в отношении оценки выполненной работы, оплаты и повышения в должности (включая систему поощрения) работников, должны демонстрировать приверженность аудиторской организации качеству;

- аудиторская организация должна направлять средства в достаточном объеме на развитие и документирование принципов и процедур контроля качества услуг.

Лицо, которое руководство аудиторской организации назначает ответственным за функционирование системы контроля качества, должно обладать достаточным надлежащим опытом и профессиональной компетентностью, а также необходимыми полномочиями для выполнения своих функций. Достаточный надлежащий опыт и профессиональная компетентность позволят лицу, ответственному за функционирование системы контроля качества, выявлять и понимать проблемы контроля качества услуг, а также разрабатывать соответствующие принципы и процедуры. Необходимые полномочия помогут этому лицу реализовывать принципы и процедуры контроля качества услуг.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что ее работники соблюдают необходимые **этические требования**. Этические требования, применяемые к аудиторским и обзорным проверкам финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к иным заданиям, обеспечивающим уверенность или связанным с оказанием сопутствующих аудиту услуг, включают нормы, установленные Кодексом этики аудиторов России, и базируются на этических принципах, предусмотренных федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1.

Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры,

обеспечивающие разумную уверенность в том, что аудиторская организация, ее работники и иные лица, которые должны соблюдать независимость (включая экспертов, привлеченных к работе по договору, а также работников сетевой организации), соблюдают независимость в случаях, установленных законодательством Российской Федерации и Кодексом этики аудиторов России. Такие принципы и процедуры должны позволять:

- доводить требования в отношении независимости до сведения работников аудиторской организации и иных лиц, которые должны соблюдать такие требования;

- выявлять и оценивать обстоятельства и отношения, создающие угрозу независимости, а также предпринимать соответствующие действия для устранения такой угрозы или сведения ее до приемлемого уровня путем принятия надлежащих мер предосторожности или (если необходимо) отказа от выполнения задания;

- обязанность работников аудиторской организации своевременно сообщать аудиторской организации об обстоятельствах и отношениях, которые могут создавать угрозу ее независимости;

- определять, соблюдаются ли требования независимости;
- предпринимать надлежащие меры в отношении выявленных угроз независимости.

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

программы для работников, обязанных соблюдать требование независимости.

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

Угроза «привычности» может возникнуть в результате назначения на одно и то же задание, обеспечивающее уверенность, в течение длительного времени одних и тех же работников, осуществляющих руководство заданием на разных уровнях. Поэтому в аудиторской организации должны быть разработаны принципы и процедуры, предусматривающие периодическую (не реже одного раза в 7 лет) ротацию работников, осуществляющих руководство аудиторской проверкой одного и того же общественно значимого хозяйствующего субъекта на разных уровнях.

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

- в которых аудиторская организация положительно оценила честность руководства предполагаемого аудируемого лица или лица, которому будут оказаны сопутствующие аудиту услуги, и не обладает информацией, которая свидетельствовала бы о противоположном;
- которые аудиторская организация способна выполнить, обладая необходимыми возможностями, временем и ресурсами;

- при выполнении которых аудиторская организация не будет нарушать этические требования.

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

При оценке честности руководства потенциального клиента аудиторская организация должна учитывать, например:

- личность и деловую репутацию основных собственников потенциального клиента, его руководства, аффилированных лиц, представителей собственника;
- характер хозяйственных операций клиента, включая его деловую практику;
- информацию об отношении основных собственников потенциального клиента, его руководства, представителей собственника к контрольной среде или вопросу неадекватного толкования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- насколько неадекватно низким стремится клиент установить размер денежного вознаграждения аудиторской организации за проведение аудита или оказание сопутствующих аудиту услуг;
- проявления ненадлежащего ограничения объема аудита;
- признаки того, что клиент занимается легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, или другой криминальной деятельностью;
- причины назначения данной аудиторской организации и неназначения предшествующего аудитора.

Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры,

призванные обеспечить **кадровую работу**, в частности разумную уверенность в том, что она обладает достаточным по количеству кадровым составом, владеющим необходимыми знаниями, опытом, соблюдающим этические принципы, способным выполнять задания в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.

Принципы и процедуры, установленные аудиторской организацией, должны охватывать следующие элементы кадровой работы:

- наем работников;
- оценку результатов выполнения работы;
- профессиональные навыки работников;
- профессиональную компетентность;
- профессиональное развитие;
- повышение в должности;
- оплату труда;
- оценку нужд работников.

Решение этих вопросов позволяет аудиторской организации устанавливать квалификационные требования и количественные показатели для найма работников, потребность в которых испытывает аудиторская организация для выполнения заданий. Процесс найма работников включает процедуры, позволяющие отбирать честных работников, стремящихся развивать свои навыки и профессиональную компетентность, которые требуются для выполнения заданий.

В аудиторской организации должны быть установлены процедуры оценки навыков и профессиональной компетентности своих работников. При назначении аудиторских групп и определении требуемого уровня надзора должны рассматриваться следующие вопросы:

- понимание заданий и практический опыт выполнения аналогичных по

характеру и сложности заданий, приобретенный посредством соответствующего обучения и предыдущей работы;

- знание и понимание федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, а также требований нормативных правовых актов Российской Федерации;
- соответствующие технические знания, в том числе знание соответствующих информационных технологий;
- знание отрасли, в которой клиент осуществляет свою деятельность;
- способность формировать профессиональное суждение;
- понимание принципов и процедур контроля качества, установленных в аудиторской организации.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры **выполнения заданий**, обеспечивающие разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.

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

- инструктаж аудиторской группы перед заданием с целью уяснения и понимания ее членами целей и задач;
- порядок соблюдения применимых стандартов;
- порядок надзора за выполнением задания, обучения работников и

инструктажа;

- соответствующее документирование выполненной работы, а также временных рамок и объема обзорной проверки качества выполнения задания.

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

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры **мониторинга** контроля качества, обеспечивающие разумную уверенность в том, что система контроля качества соблюдается на практике. Эти принципы и процедуры должны включать текущий анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, а также периодические выборочные инспекции завершенных заданий.

Целью мониторинга соответствия принципов и процедур контроля качества является оценка:

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

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

При документальном оформлении мониторинга:

- должны быть описаны процедуры мониторинга, включая процедуру выбора заданий для инспекции;

- фиксируются оценки соблюдения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и требований нормативных правовых актов Российской Федерации, надлежащей организации и эффективности функционирования системы контроля качества и надлежащего применения принципов и процедур контроля качества, в результате чего аудиторская организация выдает аудиторские заключения или иные отчеты, соответствующие условиям конкретных заданий;

- должны быть описаны выявленные недостатки, дана оценка их последствий и сформулированы основания для принятия дальнейших мер.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что надлежащим образом осуществляется работа с жалобами и претензиями относительно того, что работа, выполненная аудиторской организацией, не соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и требованиям нормативных правовых актов Российской Федерации, с претензиями относительно несоблюдения процедур контроля качества работы аудиторской организации.

В аудиторской организации должен быть установлен определенный порядок (как часть системы процедур контроля качества), в соответствии с которым работники аудиторской организации могли бы передавать свои жалобы или претензии без опасений быть наказанными. В аудиторской организации такие жалобы и претензии должны быть расследованы в соответствии с установленными процедурами. Расследование должен проводить опытный руководящий сотрудник аудиторской организации, обладающий соответствующим опытом и знаниями и не участвующий в выполнении задания. При расследовании может потребоваться консультация юриста. Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут для проведения расследования воспользоваться услугами сторонних

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

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, требующие надлежащего **документирования**, обеспечивающего уверенность в том, что каждый элемент системы контроля качества функционирует надлежащим образом. Порядок документирования определяется аудиторской организацией самостоятельно. Например, крупные аудиторские организации используют электронные базы данных для документирования подтверждения независимости, оценки выполнения задания и результатов мониторинга. Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут использовать менее формальные способы – записи, осуществляемые вручную, вопросники и иные формы.

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

Глава 7

Сопутствующие услуги

Федеральный аудиторский стандарт № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» устанавливает перечень сопутствующих услуг, составляющих наряду с аудитом годовой бухгалтерской отчетности предмет аудиторской деятельности. Это:

- обзорные проверки;
- согласованные процедуры;
- компиляция финансовой информации.

Кроме того, к сопутствующей услуге относится специальное аудиторское задание, предусмотренное стандартом аудиторской деятельности от 20.10.1999 г., одобренным Комиссией при президенте по аудиторской деятельности.

Рассмотрим требования и рекомендации аудиторских стандартов в отношении указанных сопутствующих услуг.

7.1. Обзорная проверка бухгалтерской отчетности

Определение обзорной проверки бухгалтерской отчетности и требования к ее проведению установлены федеральным стандартом № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Поскольку обзорная проверка не является аудитом в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», в федеральном стандарте № 33 аудитор, выполняющий такую проверку, именуется исполнителем, а юридическое лицо, в отношении которого выполняется такая проверка, – хозяйствующим субъектом.

В ходе обзорной проверки исполнитель использует ограниченное количество процедур (в основном аналитические процедуры и процедуры опроса). В результате обзорной проверки исполнитель выражает мнение, содержащее «негативную уверенность» в достоверности бухгалтерской отчетности.

Негативная уверенность в достоверности бухгалтерской отчетности – это уверенность, выраженная в форме заявления исполнителя о том, что его внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы ему основания полагать, что бухгалтерская отчетность хозяйствующего субъекта не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение хозяйствующего субъекта на конец отчетного года и результаты его

финансово-хозяйственной деятельности за отчетный год.

Целью обзорной проверки является, таким образом, выражение исполнителем негативной уверенности в достоверности бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта.

Согласно стандарту исполнитель и хозяйствующий субъект должны согласовать условия обзорной проверки и отразить их в договоре оказания услуг по обзорной проверке. Условия обзорной проверки должны включать в себя:

- цель предоставляемой услуги (выражение исполнителем негативной уверенности в достоверности бухгалтерской отчетности хозяйствующего субъекта);
- ответственность руководства хозяйствующего субъекта за бухгалтерскую отчетность;
- объем обзорной проверки;
- обеспечение хозяйствующим субъектом доступа исполнителя ко всем учетным данным, документации и другой информации, требующимся при проведении обзорной проверки;
- предполагаемую форму заключения по результатам обзорной проверки;
- указание на то, что обзорную проверку не следует рассматривать в качестве способа выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений (например, недобросовестных действий или растрат, которые могли иметь место);
- указание на то, что при оказании данной услуги не будет проводиться аудит, а в заключении по результатам обзорной проверки не будет содержаться мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности;
- иные условия (при необходимости).

Исполнитель должен составить план проведения обзорной проверки.

Исполнитель должен также составлять документацию, которая будет являться подтверждением, что обзорная проверка была проведена в соответствии с федеральным стандартом № 33.

При сборе аудиторских доказательств исполнитель должен руководствоваться теми же методами при определении существенности хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета, что и в случае выражения аудитором мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Несмотря на то что при обзорной проверке существует более высокий риск необнаружения искажений, чем при аудите, оценка существенности выполняется на основании информации, в отношении которой исполнитель выдает заключение по результатам обзорной проверки.

Процедуры, используемые при проведении обзорной проверки, могут включать в себя:

- получение исполнителем представления о деятельности хозяйствующего субъекта и отрасли экономики, в которой хозяйствующий субъект осуществляет свою деятельность;
- запросы в отношении учетной политики хозяйствующего субъекта;
- запросы в отношении порядка отражения в учете, классификации и обобщения операций, группировки информации для отражения в бухгалтерской отчетности и ее раскрытия;
- запросы в отношении всех существенных предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности;
- аналитические процедуры, разработанные с целью выявления соотношений и отдельных статей, которые представляются необычными. При выполнении данных процедур исполнитель должен особо рассмотреть обстоятельства, обусловившие необходимость внесения корректировок в информацию предыдущих периодов. Данные процедуры включают сравнение бухгалтерской отчетности текущего и предыдущих периодов, сравнение бухгалтерской отчетности с предполагаемыми результатами и финансовым состоянием, изучение соотношений различных показателей бухгалтерской отчетности, которые должны соответствовать прогнозируемым показателям, характерным для данного хозяйствующего субъекта и (или) для отрасли в

целом;

- запросы в отношении решений, принятых на общих собраниях акционеров (участников), заседаниях совета директоров (наблюдательного совета), и прочих решений, которые могли оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

- получение заключений других аудиторов или исполнителей, которые проводили соответственно аудит или обзорную проверку финансовой информации, представленной одним или несколькими компонентами и включенной в финансовую (бухгалтерскую) отчетность хозяйствующего субъекта;

- запросы сотрудникам хозяйствующего субъекта, которые отвечают за составление бухгалтерской отчетности, в отношении, например, того, все ли операции были отражены в учете, составлена ли бухгалтерская отчетность в соответствии с установленными правилами, имели ли место изменения в деятельности хозяйствующего субъекта или в его учетной политике, в чем они заключались, а также запросы по вопросам, возникшим в ходе обзорной проверки, и получение в случае необходимости от руководства хозяйствующего субъекта заявлений и разъяснений в письменной форме.

Кроме того, исполнитель должен запросить информацию о наличии любых событий, произошедших после даты составления бухгалтерской отчетности, которые могут потребовать внесения корректировок в отчетность или раскрытия в ней какой-либо информации.

Если у исполнителя есть основания полагать, что информация, являющаяся предметом обзорной проверки, может быть существенно искажена, то он должен выполнить дополнительные или расширенные процедуры, необходимые для выражения негативной уверенности или для подтверждения того, что необходимо выдать модифицированное заключение по результатам обзорной проверки.

По результатам обзорной проверки составляется заключение, которое должно содержать выражение негативной уверенности.

В зависимости от результатов проверки заключение может быть следующих видов:

- безоговорочно положительное;
- не являющееся безоговорочно положительным (мнение с оговоркой);
- не являющееся безоговорочно положительным (отрицательное мнение).

Заключение по результатам обзорной проверки включает в себя:

- наименование заключения (заключение по результатам обзорной проверки);
- наименование адресата;
- сведения об исполнителе обзорной проверки – организационно-правовую форму и наименование, место нахождения (для аудиторской организации), фамилию, имя, отчество лица и указание на осуществление деятельности без образования юридического лица, место жительства (для индивидуального аудитора), номер и дату свидетельства о государственной регистрации;
- сведения о хозяйствующем субъекте – организационно-правовую форму, наименование, место нахождения;
- вводную часть, включающую указание финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которой была проведена обзорная проверка, и заявление о разделении ответственности руководства хозяйствующего субъекта и ответственности исполнителя;
- описание объема обзорной проверки – ссылку на настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности, заявление о том, что обзорная проверка ограничивается главным образом запросами и аналитическими процедурами, что аудит не был проведен, что выполненные процедуры обеспечивают меньшую степень уверенности, чем аудит, что аудиторское мнение не выражается;
- заявление по результатам обзорной проверки в форме негативной уверенности;
- дату заключения;
- подпись руководителя (или иного уполномоченного лица) аудиторской

организации (исполнителя обзорной проверки) либо индивидуального аудитора и подпись руководителя обзорной проверки (лица, возглавляющего обзорную проверку).

Примеры заключений по результатам обзорной проверки приведены в приложениях 20 (безоговорочно положительное); 21 (мнение с оговоркой); 22 (отрицательное мнение).

7.2. Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации

Определение согласованных процедур и требования к их проведению установлены федеральным стандартом № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации».

Согласно стандарту согласованные процедуры – это процедуры аудиторского характера (аналитические процедуры, опрос, наблюдение, внешнее подтверждение, просмотр документов, инвентаризация и др.), которые были согласованы между аудитором, лицом, заключившим договор оказания сопутствующих услуг, и третьим лицом.

Согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении отдельных показателей финансовой информации (например, дебиторской или кредиторской задолженности, покупок у связанных сторон, объема продаж и прибыли подразделений лица, заключившего договор оказания сопутствующих услуг), одного из элементов бухгалтерской отчетности (например, бухгалтерского баланса) или бухгалтерской отчетности в целом.

Целью выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации является предоставление отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур.

Поскольку аудитор лишь предоставляет отчет, он не выражает мнение о достоверности бухгалтерской отчетности и финансовой информации. Пользователи отчета сами дают оценку выполненным согласованным

процедурам в отношении финансовой информации и фактам, указанным в отчете, а также делают собственные выводы, основанные на отчете.

При выполнении подобной сопутствующей услуги требуют согласования:

- характер задания на выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации, включая тот факт, что выполняемые согласованные процедуры не будут являться аудитом или обзорной проверкой и что, следовательно, не будет выражено мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации;

- цель выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации;

- определение финансовой информации, в отношении которой будут выполняться согласованные процедуры;

- характер, временные рамки и объем подлежащих выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации;

- предполагаемая форма отчета;

- ограничения в отношении распространения отчета (в случае если это ограничение будет противоречить требованиям законодательства РФ, аудитор не должен принимать на себя обязательства по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации).

Аудитор в ходе выполнения согласованных процедур должен составлять документацию, которая является важной для предоставления доказательств в обоснование отчета, а также подтверждает, что согласованные процедуры были выполнены в соответствии с федеральным стандартом и согласованными условиями.

Отчет должен содержать достаточно подробное описание цели выполненных согласованных процедур, дающее пользователю возможность понять характер и объем выполненной работы. Отчет включает:

- наименование отчета;

- наименование (фамилию) аудитора и его адрес;

- наименование адресата (как правило, лица, заключившего договор

оказания сопутствующих аудиту услуг);

- указание конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой выполнялись согласованные процедуры;

- заявление о том, что выполненные процедуры были согласованы с получателем отчета;

- заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, применимым к выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации;

- заявление (при необходимости) о том, что аудитор не является независимым по отношению к лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг;

- указание цели выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации;

- перечень выполненных согласованных процедур в отношении финансовой информации;

- описание отмеченных аудитором фактов (подробное описание ошибок и относящихся к ним замечаний);

- заявление о том, что выполненные согласованные процедуры в отношении финансовой информации не являются аудитом или обзорной проверкой (поэтому в отчете не выражается мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации);

- заявление о том, что если бы аудитор провел дополнительные процедуры, аудит или обзорную проверку, он мог бы обнаружить и другие проблемы, требующие раскрытия в отчете;

- заявление о том, что распространение отчета ограничено сторонами, согласовавшими выполненные процедуры;

- заявление (при необходимости) о том, что отчет имеет отношение только к определенным элементам, счетам, статьям или иной финансовой и нефинансовой информации и не распространяется в целом на финансовую (бухгалтерскую) отчетность лица, заключившего договор оказания

сопутствующих аудиту услуг;

- дату отчета;
- подпись.

Пример отчета, составленного по результатам выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации, приведен в приложении 23.

7.3. Компиляция финансовой информации

Определение компиляции финансовой информации и требования к ее проведению установлены федеральным стандартом № 31 «Компиляция финансовой информации».

Под компиляцией финансовой информации стандарт понимает сбор, классификацию и обобщение финансовой информации, а также возможную ее трансформацию. Трансформация финансовой информации – это преобразование форм бухгалтерской отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства РФ, в иные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Целью компиляции финансовой информации для аудитора является использование экспертных знаний в области бухгалтерского учета для сбора, классификации и обобщения финансовой информации. Обычно это предполагает приведение подробных сведений в удобную для понимания и управления форму без проверки достоверности бухгалтерской отчетности, лежащей в основе этой информации. Выполняемые процедуры не предназначены для выражения мнения и не позволяют аудитору выразить мнение о достоверности финансовой информации. Однако пользователи компилированной финансовой информации получают некоторые преимущества от привлечения аудитора, поскольку услуги предоставляются с профессиональной компетентностью и добросовестностью.

Задание по компиляции финансовой информации обычно включает составление бухгалтерской отчетности (которая может являться полным

набором финансовых отчетов или может таковым не являться), но может также включать сбор, классификацию и обобщение иной финансовой информации.

По результатам выполнения компиляции финансовой информации аудитор предоставляет отчет.

При выполнении компиляции финансовой информации требуют согласования:

- характер задания на компиляцию финансовой информации, включая тот факт, что не будут проведены ни аудит, ни обзорная проверка этой финансовой информации и что, следовательно, аудитор не будет выражать уверенность в достоверности финансовой информации и бухгалтерской отчетности;

- понимание того, что компиляция финансовой информации не гарантирует выявления ошибок и недобросовестных действий, например присвоения активов;

- характер и объем информации, которая будет предоставлена аудитору для компиляции;

- понимание того, что руководство лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, является ответственным за точность и полноту предоставляемой аудитору информации для обеспечения точности и полноты компилированной финансовой информации;

- принципы бухгалтерского учета, на основе которых будет осуществлена компиляция финансовой информации, и тот факт, что в отчете о выполнении компиляции финансовой информации будут раскрыты эти принципы и все известные отступления от них;

- предполагаемое использование и распространение информации после ее компиляции;

- форма отчета о выполнении компиляции финансовой информации.

В ходе компиляции аудитор ведет документацию, которая будет подтверждать, что компиляция финансовой информации была выполнена в соответствии с федеральным стандартом и согласованными условиями.

Если аудитору становится известно, что информация, предоставленная

руководством лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, неверна, неполна или не удовлетворяет иным требованиям, то аудитор запрашивает у руководства дополнительную информацию. Если руководство отказывается предоставить ее, то аудитор отказывается от выполнения задания, проинформировав при этом лицо, заключившее договор оказания сопутствующих аудиту услуг, о причинах своего отказа.

В ходе компиляции финансовой информации аудитор должен определить, соответствует ли она надлежащей форме и не содержит ли каких-либо очевидных существенных искажений.

Если аудитору становится известно о каких-либо существенных искажениях информации, он согласовывает надлежащие изменения с лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг. Если такие изменения не были внесены и финансовая информация, по мнению аудитора, способна ввести пользователя в заблуждение, то аудитор отказывается от выполнения задания.

Аудитор должен получить от руководства лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, подтверждение его ответственности за ненадлежащие подготовку и составление финансовой информации, а также подтверждение того, что финансовая информация была им утверждена. Указанное подтверждение может быть представлено в форме заявления руководства, касающегося точности и полноты исходных бухгалтерских данных, а также полноты раскрытия всей существенной и уместной информации, предоставленных аудитору. Права, обязанности и ответственность сторон закрепляются в договоре оказания сопутствующих аудиту услуг.

Отчет о выполнении компиляции финансовой информации должен содержать:

- наименование отчета;
- наименование (фамилию) аудитора и его адрес;
- наименование адресата;

- заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности, применяемым к проведению компиляции финансовой информации;

- заявление (при необходимости) о том, что аудитор не является независимым по отношению к лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг;

- указание финансовой информации со ссылкой на то, что она основана на информации, предоставленной руководством клиента;

- заявление о том, что руководство несет ответственность за финансовую информацию, компиляцию которой осуществил аудитор;

- заявление о том, что при компиляции финансовой информации не были проведены ни аудит, ни обзорная проверка и что, следовательно, аудитором не выражается мнение о достоверности компилированной либо предоставленной ему финансовой информации;

- при необходимости – текст, привлекающий внимание к существенным отступлениям от установленных принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- дату отчета;

- подпись.

Пример отчета о проведении компиляции финансовой информации приведен в приложении 24.

На каждой странице финансовой информации, скомпилированной аудитором, либо на титульном листе должна быть надпись следующего или аналогичного содержания:

- «Без проведения аудита»;

- «Компилировано без проведения аудита или обзорной проверки»;

- «Смотри отчет о проведении компиляции финансовой информации».

7.4. Специальное аудиторское задание

Специальное аудиторское задание – это сопутствующая услуга, предусмотренная стандартом аудиторской деятельности от 20.10.1999 г., одобренным Комиссией при президенте по аудиторской деятельности.

Под специальным аудиторским заданием стандарт понимает оказание услуг по проверке специальной отчетности экономического субъекта, отличной от официальной бухгалтерской отчетности, включая проверку специальной отчетности об отдельных статьях бухгалтерской отчетности, качественном состоянии имущества, использовании капитала и по другим вопросам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта.

Специальное аудиторское задание может быть обязательным и инициативным. Обязательное специальное аудиторское задание выполняется по поручению государственных органов в случаях, предусмотренных актами законодательства РФ, инициативное – во всех остальных случаях.

Содержание, характер и объем работы, выполняемой аудиторской организацией по специальному аудиторскому заданию, зависят от обстоятельств, связанных с возникновением необходимости оказания данной услуги.

В соответствии с инициативным специальным аудиторским заданием аудиторской организации может быть поручено выразить мнение относительно одной или нескольких статей бухгалтерской отчетности, например о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, наличии и состоянии материально-производственных запасов, основных средств. Также может потребоваться выражение мнения аудиторской организации относительно какого-либо показателя бухгалтерской отчетности, например оценки реальной доли прибыли, причитающейся участнику общества (товарищества) в соответствии с договором.

Предметом инициативного специального аудиторского задания может быть экспертиза хозяйственных договоров. Например, аудитору может быть поручено:

- составить заключение о правильности используемых схем бухгалтерских записей, принципов оценки, порядка налогообложения и формы ответственности по договорам, подготовленным экономическим субъектом в связи с появлением у экономического субъекта новых форм договоров;

- составить заключение о финансовых и правовых последствиях договоров по вложению денежных средств в недвижимость, ценные бумаги и т. п., подготовленных экономическим субъектом в связи с началом нового направления деятельности и т. д.

Инициативным специальным аудиторским заданием может быть также предусмотрена проверка отчетности, подготовленной экономическим субъектом для специальных целей, например:

- налоговых деклараций;
- отчетов о финансовых результатах, основанных на поступлениях в кассу и выплатах из кассы;
- финансовой отчетности, установленной каким-либо государственным или иным регулирующим органом.

Обязательное специальное аудиторское задание может выполняться по поручению государственных органов. В этом случае заключение аудиторской организации по такому специальному аудиторскому заданию приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством Российской Федерации. В заключении аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию, полученному от государственных органов, следует избегать таких оценочных юридических терминов, как «халатность», «хищение», «растрата», «присвоение» и подобных. Применяя такую терминологию, аудиторская организация выходит за пределы своей компетенции, так как квалифицировать действие или бездействие лиц вправе только судебные и следственные органы. Выводы аудиторской организации должны излагаться в той последовательности, в которой вопросы поставлены органом, поручившим задание. При этом каждый вывод должен содержать выявленные аудиторской организацией факты, а также связь этих

фактов с нарушением каких-либо правовых норм. В том случае, если такая связь имеется, аудиторская организация должна указать, какой именно нормативный акт нарушен, за какой период, описать обстоятельства, способствовавшие выявленному нарушению. В случае, когда это представляется возможным, аудиторской организации следует указать, кто из должностных лиц экономического субъекта несет ответственность за нарушение с точки зрения бухгалтерского учета, и оценить сумму материального ущерба. Содержание заключения по специальным аудиторским заданиям должно обеспечивать государственным органам, поручившим выполнение задания, возможность однозначно определить обоснованность выводов аудиторской организации и доказательственную ценность заключения.

Примерная форма заключения аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию представлена в приложении 25.

Приложение

Приложение 1

Результаты предварительного планирования аудита

1. Общие сведения об экономическом субъекте

1.1. Организационно-правовая форма _____

1.2. Полное наименование _____

1.3. Сокращенное наименование _____

1.4. Основные учредители (акционеры) _____

1.5. Руководитель (директор, генеральный директор, президент)

1.6. Финансовый директор _____

1.7. Главный бухгалтер _____

1.8. Юридический адрес _____

1.9. Фактический адрес _____

1.10. Дата государственной регистрации _____

1.11. Дата постановки на учет в ФНС и фондах _____

1.12. Наличие обособленных подразделений _____

1.13. Зависимые и дочерние предприятия _____

1.14. Счета в банках _____

2. Сведения о бизнесе экономического субъекта и соблюдении им принципа действующего предприятия

2.1. Виды деятельности, наличие лицензий _____

2.2. Организационная структура управления (схема):

2.3. Выпускаемая продукция (выполняемые работы, оказываемые услуги)

2.4. Основные заказчики _____

2.5. Основные поставщики _____

2.6. Основные типы финансово-хозяйственных операций _____

2.7. Наличие сложных, нестандартных финансово-хозяйственных операций _____

2.8. Соблюдение действующих законодательных и нормативных актов при осуществлении финансово-хозяйственных операций _____

2.9. Численность персонала _____

2.10. Ротация кадров _____

2.11. Применяемые формы оплаты труда _____

2.12. Наличие просроченной кредиторской задолженности _____

2.13. Наличие неурегулированных разногласий (с государственными органами,

другими экономическими субъектами) _____

2.14. Состояние рынка сбыта _____

2.15. Возможные виды предпринимательских рисков _____

2.16. Основные показатели бухгалтерской отчетности:

Показатель	Сумма, тыс. руб.	
	за отчетный период (на конец периода), тыс. руб.	за предыдущий период (на начало периода), тыс. руб.
Выручка от продаж		
Валовая прибыль		
Прибыль от продаж		
Прибыль от обычной деятельности		
Собственный капитал		
Валюта баланса		
Дебиторская задолженность		
Кредиторская задолженность		

3. Сведения о состоянии бухгалтерского учета и внутреннего контроля

3.1. Форма бухгалтерского учета, степень автоматизации _____

3.2. Организация бухгалтерской службы (схема):

3.3. Сведения о главном бухгалтере:

- образование _____;
- стаж работы _____ (в том числе на данном предприятии _____);
- наличие аттестата _____.

3.4. Численность и квалификация работников бухгалтерии (с распределением обязанностей) _____

3.5. Наличие организационно-распорядительной документации (учетная

политика,

положение о документообороте, рабочий план счетов, должностные инструкции

и т. д.) _____

3.6. Объем учетной документации _____

3.7. Состояние учетной документации _____

3.8. Общее впечатление о состоянии системы бухгалтерского учета ____

3.9. Общее впечатление о состоянии внутреннего контроля _____

4. Прочие сведения

4.1. Сведения, полученные из опроса работников _____

4.2. Сведения, полученные из осмотра предприятия и наблюдения за элементами

производственного процесса _____

4.3. Сведения, полученные от третьих лиц _____

5. Рекомендации по результатам предварительного планирования

5.1. Оценка возможности проведения аудита _____

5.2. Оценка ориентировочного объема работ:

№ п/п	Показатель	Значение
1	Трудозатраты, чел.-дн.	
2	Длительность, дн.	
3	Количество участников проверки (1 ; 2), чел.,	
За	в том числе привлеченных специалистов	

5.3. Затраты, увеличивающие стоимость проверки (командировочные по расчету, прочие) _____

5.4. Ориентировочная стоимость проверки (трудозатраты, чел. – дн. ставка, руб./чел. – дн. + затраты, увеличивающие стоимость проверки)

5.5. Согласованная с клиентом стоимость проверки _____

5.6. Предпочтительный для клиента срок проведения проверки _____

5.7. Состав исполнителей _____

Исполнитель Подпись

Дата

Приложение 2

Письмо-обязательство аудиторской фирмы, являющееся одновременно сопроводительным письмом к договору на проведение аудиторской проверки

ООО «Сириус»

генеральному директору

Иванову И. И.

В соответствии с Вашим предложением о проведении аудита бухгалтерской отчетности ООО «Сириус» за 2006 г. направляем Вам договор на проведение аудиторской проверки.

Считаем своим долгом отметить, что аудит будет проводиться в соответствии с требованиями Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г., Правил (стандартов) аудиторской деятельности в Российской Федерации, внутрифирменных аудиторских стандартов, планом и программой аудита.

Целью аудита будет являться выражение мнения нашей организации о достоверности бухгалтерской отчетности ООО «Сириус» за 2006 г. во всех существенных аспектах.

По результатам аудита Вам будет представлен конфиденциальный отчет, содержащий замечания по всем выявленным в ходе аудита ошибкам, недостаткам, нарушениям и рекомендации по их устранению, а также представлено официальное аудиторское заключение. Вместе с тем считаем необходимым отметить, что ввиду выборочного характера проверки и других

своих аудиту ограничений уверенность аудиторской организации в надежности выражаемого мнения о достоверности бухгалтерской отчетности не может быть абсолютной.

Оценка возможного при выражении мнения аудиторского риска будет приведена в плане аудита, экземпляр которого будет Вам своевременно предоставлен.

Просим Вас вернуть в наш адрес один экземпляр договора на аудиторскую проверку, подписанный с Вашей стороны, или направить в наш адрес Ваши замечания по его содержанию.

Приложение:

Договор на проведение аудиторской проверки – 2 экз.

Директор аудиторской фирмы

Подпись

Приложение 3

Договор оказания аудиторских услуг

Договор №__

оказания аудиторских услуг

Санкт-Петербург «_»__ 200_г.

ООО «Аспект-Аудит», именуемое в дальнейшем «Исполнитель», в лице генерального директора _____, действующего на основании Устава, и _____, именуемое в дальнейшем «Заказчик», в лице _____, действующего на основании Устава, заключили настоящий договор о нижеследующем:

1. Предмет договора

1.1. Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя обязательства по аудиторской проверке бухгалтерской отчетности Заказчика за период с _____ по _____ (поквартально, по полугодиям, по

результатам работы за год).

1.2. В результате проведения аудиторской проверки составляется отчет аудиторской фирмы руководству экономического субъекта, а также аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности.

2. Порядок оплаты

2.1. В соответствии с планом аудита стоимость аудиторской проверки составляет _____

2.2. Оплата аудиторских услуг осуществляется Заказчиком на основании счета, выписываемого Исполнителем.

2.3. Оплата производится в следующем порядке: __ % от стоимости работ по проверке соответствующего периода Заказчик перечисляет Исполнителю в трехдневный срок с момента начала проверки.

_____ % от стоимости работ по проверке соответствующего периода

Заказчик перечисляет Исполнителю в трехдневный срок с момента передачи Исполнителем отчета аудиторской фирмы о результатах аудита соответствующего периода и счета.

3. Обязанности и права Заказчика

3.1. Заказчик обязан:

- создать Исполнителю условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, предоставлять всю необходимую документацию, давать по запросу аудитора разъяснения и объяснения;

- оперативно устранять выявленные аудиторской проверкой нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;

- не ограничивать круг вопросов, подлежащих с точки зрения аудитора выяснению при проведении аудиторской проверки;

- своевременно производить оплату по настоящему договору.

3.2. Заказчик имеет право:

- в ходе проверки знакомиться с ее предварительными результатами;

- в случае сомнения Заказчика в квалифицированном проведении аудиторской проверки обратиться в орган, выдавший лицензию Исполнителю,

с заявлением на проведение перепроверки.

4. Обязанности и права Исполнителя

4.1. Исполнитель обязан:

- квалифицированно проводить аудиторскую проверку, руководствуясь Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ, правилами (стандартами) аудиторской деятельности в Российской Федерации, внутрифирменными стандартами аудиторской деятельности фирмы «Аспект-Аудит», планом и программой аудита;
- неукоснительно соблюдать требования законодательных актов Российской Федерации и других нормативных документов при проведении аудита;
- обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержание без согласия Заказчика, за исключением случаев, прямо предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации, независимо от продолжения или прекращения отношений с Заказчиком и без ограничения сроком давности;
- предоставлять Заказчику исчерпывающую информацию о нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы аудитора.

4.2. Исполнитель имеет право:

- самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки;
- проверять у Заказчика в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, наличие денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения и дополнительные сведения, необходимые для проверки;
- получать по письменному запросу необходимую для осуществления аудиторской проверки информацию от третьих лиц;
- привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке иных специалистов;
- отказаться от проведения аудиторской проверки в случае непредоставления Заказчиком необходимой документации. В таком случае

Заказчик оплачивает Исполнителю согласно счету фактически выполненный объем работ.

5. Отчет аудиторской фирмы и аудиторское заключение

5.1. По результатам аудиторской проверки соответствующего периода (квартала, полугодия, года) Исполнитель представляет Заказчику отчет аудиторской фирмы, составленный в соответствии с внутрифирменным аудиторским стандартом.

5.2. По результатам аудиторской проверки отчетного периода (года) Исполнитель представляет Заказчику официальное аудиторское заключение о достоверности годовой бухгалтерской отчетности.

5.3. Аудиторское заключение составляется Исполнителем в соответствии с порядком, предусмотренном Федеральным законом № 307-ФЗ, правилом (стандартом) аудиторской деятельности в Российской Федерации, внутрифирменным аудиторским стандартом.

6. Ответственность сторон

6.1. За неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по настоящему договору стороны несут ответственность в установленном законом порядке.

6.2. Стороны освобождаются от ответственности за частичное или полное неисполнение обязательств по Договору, если таковое явилось следствием обстоятельств непреодолимой силы, определяемых в соответствии с обычаем делового оборота.

6.3. Споры, возникающие между сторонами по настоящему Договору, разрешаются путем переговоров. В случае невозможности разрешения споров путем переговоров они разрешаются в порядке, установленном действующим законодательством в Арбитражном суде Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

7. Срок действия договора

7.1. Настоящий договор вступает в силу с момента подписания его сторонами и действует до окончания расчетов между сторонами.

7.2. Начало аудиторской проверки не позднее _____

7.3. Представление отчета аудиторской фирмы не позднее _____

7.4. Представление аудиторского заключения не позднее _____

дней после устранения Заказчиком отмеченных аудитором нарушений и оплаты услуг на 100%.

7.5. Договор может быть расторгнут досрочно по обоюдному согласию сторон либо по решению Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

7.6. При досрочном расторжении Договора по инициативе Заказчика Заказчик обязуется оплатить Исполнителю понесенные последним убытки и стоимость фактически произведенных им на момент расторжения данного договора работ с учетом ранее перечисленного авансового платежа.

8. Особые условия

9. Реквизиты и подписи сторон

Исполнитель:

ООО «Аспект-Аудит»

Адрес: _____

ИНН _____

ОКПО_ОКОНХ_

р/с _____

к/с _____

Банк _____

БИК _____

Генеральный директор ____/____/

М. П.

Заказчик:

Адрес: _____

ИНН _____

ОКПО__ОКОНХ__

р/с_____

к/с_____

Банк_____

М. П.

Приложение 4

Оценка неотъемлемого риска

Таблица

№ п/п	Фактор	Варианты		
		I	II	III
1	1. Внешние факторы			
	Характеристика и состояние отрасли, к которой относится предприятие клиента	Отрасль традиционная, состояние здоровое, стабильное	Промежуточные состояния	Отрасль новая, состояние нестабильное
2	Стабильность хозяйственного права	Законодательные и нормативные акты, связанные с бизнесом клиента, неизменны в течение ряда лет	Подвергались изменениям незадолго до проверяемого периода	Изменялись в течение проверяемого периода
3	2. Факторы, характеризующие бизнес клиента			
	Вид деятельности клиента	Производство	Торговля, посреднические услуги	Внешиэкономическая деятельность, реализация подакцизной продукции, игровой бизнес
4	Масштаб бизнеса клиента	Малый	Средний	Крупный
5	Финансовое положение предприятия	Надежное, устойчивое	Промежуточное	Ненадежное, неустойчивое
6	3. Внутренние факторы			
	Склонность руководства к риску	Руководство консервативно	В меру рискованно	Чрезмерно рискованно
7	Качество менеджмента	Высокое	Среднее	Низкое
8	Опыт и квалификация бухгалтерского персонала	Достаточные	Средние	Недостаточные

9	Загруженность бухгалтерского персонала	Бухгалтерский персонал в меру загружен и имеет время на повышение квалификации	Загружен настолько, что не имеет времени следить за изменениями в нормативных актах	Бухгалтерский персонал перегружен
10	Ротация	Финансовый директор, главный бухгалтер, работники бухгалтерии работают в течение ряда лет	Имела место ротация кадров незадолго до проверяемого периода	Ротация кадров в течение проверяемого периода
11	Давление на бухгалтерский персонал со стороны руководства	Отсутствует	Ограничено присутствует	Неограниченно присутствует
12	Наличие сложных, нестандартных, неоднозначно толкуемых хозяйственных операций	Отсутствуют	Присутствуют в незначительном количестве	Присутствуют в значительном количестве
13	Организация бухгалтерского учета	Хорошая, отлаженная	Средняя	Недостаточная
14	Организация документооборота на предприятии	Организован надежный документооборот	Документооборот организован, но недостаточно надежен	Документооборот ненадежен
	Итоговая оценка неотъемлемого риска			

Приложение 5

Оценка контрольного риска

Таблица

№ п/п	Фактор	Оценка фактора		
		высокая	средняя	низкая
1	Надежность информационной системы (в том числе связанной с подготовкой бухгалтерской отчетности)			
2	Надежность контрольной среды			
3	Оценка рисков аудлируемым лицом			
4	Контрольные действия руководства			
5	Мониторинг средств контроля			
	Итоговая оценка контрольного риска			

Приложение 6

Оценка риска необнаружения

Таблица

№ п/п	Фактор	Оценка фактора, обеспечивающего		
		низкий риск	средний риск	высокий риск
1	Информированность аудитора о клиенте	Клиент давно и хорошо знаком аудитору	Аудитор знаком с клиентом	Новый клиент
2	Наличие налоговых проверок за предыдущие периоды	Проверялись последние 3 года	Год, предшествующий отчетному, не проверялся	Последние 3 года не проверялись
3	Опыт и квалификация аудиторов	Высокие	Средние	Низкие
4	Планируемый объем проверяемой документации (планируемый объем выборки)	Увеличенный	Средний	Уменьшенный
5	Применение аналитических процедур в качестве процедур по существу	Незначительное	Умеренное	Значительное
6	Преобладающее применение аудиторских процедур, исходная информация для которых получена	Из внешних источников	Из смешанных источников	Из внутренних источников
	Итого оценок: ■ высоких • средних • низких	—	—	—
	Итоговая оценка риска необнаружения	Низкий	Средний	Высокий

Приложение 7

План аудита

Проверяемая организация _____

Проверяемый период _____

Планируемые трудозатраты (чел. – дн.) _____

Состав аудиторской группы _____

Руководитель проверки _____

Срок проведения проверки _____

Планируемый аудиторский риск _____

Планируемый уровень (уровни) существенности _____

№ п/п	Сегмент аудита	Сроки проверки	Исполнитель

Руководитель аудиторской организации

Подпись

Руководитель проверки

Подпись

Приложение 8

Программа аудита

№ п/п	Проверя- емый сегмент	Задачи проверки сегмента	Проверяемые совокупности	Про- цедуры	Способ (метод) примене- ния	Интерпретация результатов		Доку- ментиро- вание
						по суще- ству	на со- ответ- ствие	

Руководитель аудиторской организации

Подпись

Руководитель проверки

Подпись

Приложение 9

Рабочий документ аудитора (1)

Проверяемый сегмент_____

Проверяемая совокупность_____

Задачи проверки_____

Описание аудиторской процедуры по существу (вид, метод применения)

Результаты выполнения процедуры

№ п/п	Источник сведений	Учетная сумма, тыс. руб.	Содержание операции	Замечание аудитора; вопрос, требующий выяснения	Ошибка, тыс. руб.
1	2	3	4	5	6

Приложение 10

Рабочий документ аудитора (2)

Проверяемый сегмент_____

Проверяемая совокупность_____

Задачи проверки_____

Описание аудиторской процедуры на соответствие (вид, метод применения)

Результаты выполнения процедуры

№ п/п	Источник сведений	Замечания аудитора; вопросы, тре- бующие выяснения	Примечания
1	2	3	4

Приложение 11

Рабочий документ аудитора (3)

Проверяемый сегмент_____

Проверяемая совокупность_____

Задачи проверки_____

Описание аудиторской процедуры (по существу, на соответствие)_____

Расчеты для выполнения процедуры (определение объема выборки,
определение ожидаемой ошибки)

Приложение 12

Рабочий документ аудитора (4)

1. Обобщение результатов выполнения процедур по существу

№ п/п	Базовый показатель	Уровень существенности	Ожидаемая ошибка	Примечания (ссылки на рабо- чие документы)

2. Обобщение результатов выполнения процедур на соответствие

№ п/п	Выявленные существенные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учета	Примечания (ссылки на рабочие документы)

3. Выводы

3.1. Бухгалтерская отчетность содержит (не содержит) существенные ошибки.

3.2. Бухгалтерский учет содержит (не содержит) существенные нарушения порядка, установленного действующими законодательными и нормативными актами Российской Федерации.

Приложение 13

Отчет аудиторской организации руководству ООО «Вега» о результатах аудиторской проверки (фрагмент)

2.1. В проверенном периоде стоимость специальной одежды в бухгалтерском и налоговом учете погашалась единовременно в момент выдачи (в том числе и стоимость спецодежды сроком полезного использования более 12 месяцев).

Порядок бухгалтерского учета специальной одежды (независимо от срока ее носки и стоимости) установлен Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными Приказом Минфина России от 26.12.2002 г. № 135н.

В соответствии с п. 61 Методических указаний выдача работникам и возврат ими специальной одежды должны отражаться в личных карточках работников. В документах, оформляющих отпуск специальной одежды работникам (требования и т. п.), наряду с другими реквизитами следует отражать основание выдачи, а в личной карточке – срок носки, процент годности на момент выдачи (п. 62 Методических указаний).

Согласно п. 64 Методических указаний: *«Специальная одежда, выданная работникам, является собственностью организации и подлежит возврату: при увольнении, при переводе в той же организации на другую работу, для которой выданные им специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления не предусмотрены нормами, а также по окончании сроков их носки взамен получаемых новых».*

Согласно п. 26 Методических указаний стоимость специальной одежды, срок эксплуатации которой согласно нормам выдачи **превышает** 12 месяцев, погашается линейным способом исходя из сроков полезного использования специальной одежды, предусмотренных в типовых отраслевых нормах

бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, а также в Правилах обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденных Постановлением Минтруда России от 18.12.1998 г. № 51.

На основании п. 21 Методических указаний с целью снижения трудоемкости учетных работ допускается производить единовременное списание стоимости специальной одежды, срок эксплуатации которой, согласно нормам выдачи, не превышает 12 месяцев, в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство в момент ее передачи (отпуска) сотрудникам организации. При этом такой порядок должен быть закреплён в учетной политике организации.

Приложение 14

Вводная часть аудиторского заключения и часть, описывающая объем аудита

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на

основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Приложение 15

Часть, содержащая мнение аудитора (безоговорочно положительное заключение)

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации

«УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Приложение 16

Часть, содержащая мнение аудитора (заключение, модифицированное путем включения абзаца, привлекающего внимание к какому-либо аспекту)

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «УУУ» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 20(XX) г. Сумма иска составляет XXX тыс. руб. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации «УУУ».

Приложение 17

Часть, содержащая мнение аудитора (отрицательное заключение)

[Описание разногласий.]

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» недостоверно

отражает финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Приложение 18

Часть, содержащая мнение аудитора (заключение с отказом от выражения мнения)

[Часть, описывающую объем аудиторской проверки, следует либо опустить, либо изменить в соответствии с конкретными обстоятельствами.]

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией «YYY» (кратко указать обстоятельства).

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указать причины) в отношении:

- дебиторской задолженности;
- выручки от реализации товаров, работ, услуг;
- кредиторской задолженности;
- нераспределенной прибыли (и т. п.).

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Приложение 19

Часть, содержащая мнение аудитора (заключение, модифицированное путем включения оговорки)

Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., так как

эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации «УУУ».

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Приложение 20

Заключение по результатам обзорной проверки с выражением безоговорочно положительного мнения

Мы провели обзорную проверку прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующего субъекта «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность хозяйствующего субъекта «УУУ» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган хозяйствующего субъекта «УУУ». Наша обязанность заключается в подготовке заключения об этой финансовой (бухгалтерской) отчетности на основе проведенной нами обзорной проверки.

Мы провели обзорную проверку в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности

№ 33;

- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности хозяйствующего субъекта.

Обзорная проверка планировалась и проводилась таким образом, чтобы получить ограниченную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

Обзорная проверка ограничивается в основном запросами к сотрудникам хозяйствующего субъекта и выполнением аналитических процедур в отношении данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, вследствие чего она обеспечивает меньшую уверенность, чем аудит. Мы не проводили аудит и соответственно не выражаем мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

При проведении обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что прилагаемая финансовая (бухгалтерская) отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение хозяйствующего субъекта на 31 декабря 20(XX) г. и результаты его финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации (исполнителя обзорной проверки) либо индивидуальный аудитор _____
(фамилия, имя, отчество, подпись и должность)

Руководитель обзорной проверки _____

(фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия)

Печать аудитора

Приложение 21

Заключение по результатам обзорной проверки с выражением мнения, не являющегося безоговорочно положительным (мнения с оговоркой)

В результате обзорной проверки нами установлено следующее нарушение порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета по статье бухгалтерского баланса «Запасы» – материально-производственные запасы, которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражены по фактической себестоимости, которая превышает цену возможной продажи. В случае оценки данных материально-производственных запасов по наименьшей из двух величин (фактическая себестоимость и цена возможной продажи) статью «Запасы» и статью «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» следовало бы уменьшить на XXX тыс. руб.

За исключением указанных обстоятельств, при проведении обзорной проверки наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основание полагать, что прилагаемая финансовая (бухгалтерская) отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение хозяйствующего субъекта на 31 декабря 20(XX) г. и результаты его финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации
(исполнителя обзорной проверки) либо индивидуальный аудитор_____

(фамилия, имя, отчество, подпись, должность)

Руководитель обзорной проверки_____

(фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного
аттестата аудитора и срок его действия)

Печать аудитора

Приложение 22

Заключение по результатам обзорной проверки с выражением мнения, не являющегося безоговорочно положительным (отрицательного мнения)

[Описание разногласий.]

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность хозяйствующего субъекта «УУУ» недостоверно отражает его финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты его финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно и, таким образом, не может быть признана соответствующей требованиям законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации
(исполнителя обзорной проверки) либо индивидуальный аудитор_____

(фамилия, имя, отчество, подпись, должность)

Руководитель обзорной проверки_____

(фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного
аттестата аудитора и срок его действия)

Печать аудитора

Приложение 23

Отчет о фактах, отмеченных при проведении согласованных процедур по проверке кредиторской задолженности

Представителям собственника (иным представителям лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг).

Мы выполнили согласованные с Вами и указанные ниже процедуры в отношении кредиторской задолженности организации «YYY» по состоянию на (указать дату), указанной в прилагаемых реестрах. Наша работа была проведена в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 30 и (перечислить федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, применимые к заданию о согласованных процедурах). Процедуры были выполнены исключительно с целью оказания Вам помощи в оценке достоверности кредиторской задолженности и заключались в следующем:

1. Мы провели проверку арифметической точности оборотной ведомости кредиторской задолженности по состоянию на (указать дату), подготовленной организацией «YYY», а также сравнили итоговую сумму с остатком по соответствующему счету в главной книге.

2. Мы провели сверку прилагаемого списка основных поставщиков и сумм задолженности перед соответствующими лицами по состоянию на (указать дату) с суммами, указанными в оборотной ведомости.

3. Мы получили подтверждения от поставщиков или послали запрос поставщикам для подтверждения задолженности по состоянию на (указать дату).

4. Мы сравнили полученные подтверждения с суммами, указанными в п. 2 настоящего отчета. В отношении сумм, по которым были обнаружены расхождения, мы получили сверки расчетов с организацией «YYY». Для полученных выверок мы определили и включили в список неотраженные счета и платежные документы, сумма по каждому из которых превысила XXX руб.

Мы нашли и исследовали счета, полученные после отчетной даты, и установили, что они в действительности должны были быть включены в сверки.

Результатами нашей работы является следующее:

- в отношении п. 1 настоящего отчета мы пришли к заключению, что итоговая сумма подсчитана правильно и согласуется;
- в отношении п. 2 настоящего отчета мы пришли к заключению, что проверенные суммы согласуются;
- в отношении п. 3 настоящего отчета мы пришли к заключению, что были учтены все счета поставщиков;
- в отношении п. 4 настоящего отчета мы пришли к заключению, что указанные суммы либо согласуются, либо (в случае наличия расхождений) организацией «YYY» были подготовлены сверки, в которых надлежащим образом были указаны счета на сумму, превышающую XXX руб., объясняющие такие расхождения, за исключением следующего:

♦ [подробное изложение замечаний].

Поскольку указанные процедуры не являются аудитом или обзорной проверкой, проведенными в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, мы не выражаем мнение о достоверности кредиторской задолженности по состоянию на (указать дату).

Если бы мы провели дополнительные процедуры либо если бы мы провели аудит или обзорную проверку финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, мы, возможно, обнаружили бы другие вопросы, отчет по которым был бы Вам предоставлен.

Наш отчет предоставляется в целях, указанных в первом абзаце данного отчета, а также для Вашего сведения. Он не должен использоваться ни в каких других целях и не должен предоставляться никаким другим сторонам. Настоящий отчет касается только счетов и статей, указанных выше, и не распространяется на финансовую (бухгалтерскую) отчетность организации

«УУУ» в целом.

«ХХ» месяц 20(ХХ) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации (исполнителя обзорной проверки) либо индивидуальный аудитор _____

(фамилия, имя, отчество, подпись, должность)

Руководитель обзорной проверки _____

(фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия)

Печать аудитора

Приложение 24

Отчет о компиляции финансовой (бухгалтерской) отчетности

Представителям собственника (или иным представителям лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг).

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 31 и (перечислить федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, применимые к проведению задания по компиляции финансовой информации) на основании информации, предоставленной руководством организации «УУУ», мы осуществили компиляцию бухгалтерского баланса организации «УУУ» по состоянию на 31 декабря 20(ХХ) г., отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств за год, заканчивающийся этой датой.

Ответственность за эту финансовую (бухгалтерскую) отчетность несет руководство организации «УУУ». Мы не проводили аудит или обзорную проверку указанной отчетности и, следовательно, не выражаем мнения о ее достоверности.

Мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пункте Х пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности, а именно на то, что руководством было принято решение не отражать в составе внеоборотных активов стоимость основных средств, полученных в рамках

договоров лизинга, в то время как договорами лизинга был предусмотрен учет основных средств на балансе лизингополучателя.

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации (исполнителя обзорной проверки) либо индивидуальный аудитор _____

(фамилия, имя, отчество, подпись, должность)

Руководитель обзорной проверки _____

(фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия)

Печать аудитора

Приложение 25

Заключение по специальному аудиторскому заданию по проверке состояния дебиторской задолженности

[Указание адресата]

Нами, [информация об аудиторской организации – исполнителе], в соответствии со специальным аудиторским заданием, полученным от исполнительного органа [наименование экономического субъекта], проведена проверка дебиторской задолженности упомянутой организации по состоянию на [дата].

Ответственность за достоверность документов, подтверждающих состав и структуру дебиторской задолженности, предоставленных для проверки, несет руководство [наименование экономического субъекта].

В нашу обязанность входило выражение мнения о состоянии дебиторской задолженности, основанное на результатах проверки.

Работа проводилась в соответствии с российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности, одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации.

В соответствии с вышеназванным правилом (стандартом) мы планировали

и провели проверку согласно специальному аудиторскому заданию с целью получения достаточного уровня уверенности в том, что состав и общая сумма дебиторской задолженности не содержат существенных искажений. Также в проверку входили оценка соблюдения [наименование экономического субъекта] принципов ведения бухгалтерского учета расчетов с дебиторами и оценка качественного состояния дебиторской задолженности в части оценки сомнительной задолженности, надлежащим и ненадлежащим образом истребованной.

Аудиторская проверка включала изучение доказательств, подтверждающих показатели в прилагаемой структуре дебиторской задолженности.

Мы считаем, что проведенная проверка является достаточным основанием для формирования нашего мнения.

[Могут быть приведены замечания и рекомендации, которые аудиторская организация-исполнитель сочтет необходимыми.]

По нашему мнению, приложенная схема расчетов [наименование экономического субъекта] с дебиторами и цифровые данные достоверно во всех существенных аспектах отражают состояние дебиторской задолженности упомянутой организации по состоянию на [дата].

Руководитель аудиторской организации (аудитор, работающий самостоятельно)

Аудитор

[Дата]

Литература

1. *Адамс Р.* Основы аудита. – М.: Аудит-ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. *Алборов Р. А.* Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – М.: Дело и Сервис, 1998. – 464 с.

3. *Андреев В. Д.* Практический аудит: Справочное пособие. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
4. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
5. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. проф. В. И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 655 с.
6. *Барышников Н. П.* Организация и методика проведения общего аудита. – М.: Филинь, 1998. – 528 с.
7. *Бычкова С. М., Газарян А. В.* Планирование в аудите. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 264 с.
8. *Гмурман В. Е.* Теория вероятностей и математическая статистика: Учебное пособие для вузов. – М.: Высшая школа, 1999. – 479 с.
9. *Гутер Р. С., Овчинский Б. В.* Элементы численного анализа и математической обработки результатов опыта. – М.: Наука, 1970. – 432 с.
10. *Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М., Ремизов Н. А.* Аудит. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 544 с.
11. *Дефлиз Ф. Л., Дженик Г. Р., ОРейли В. М.* Аудит Монтгомери. – М.: Аудит-ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
12. *Елисеева И. И., Терехов А. А.* Статистические методы в аудите. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
13. *Камышианов П. И.* Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 552 с.
14. *Ковалева О. В., Константинов Ю. П.* Аудит: Учебное пособие. – М.: Приор, 1999. – 272 с.
15. *Кочинев Ю. Ю.* Моделирование и автоматизация аудита: Монография. – СПб.: СПбГПУ, 2006. – 157 с.
16. *Кочинев Ю. Ю.* Основы теории аудиторского риска: Монография. – СПб.: СПбГПУ, 2009. – 53 с.
17. *Лукичева А. О., Лукичев Д. О.* Риск в аудите: Монография. – СПб.: НИИХ СПбГУ, 1999. – 98 с.

18. *Макальская М. Л., Пирожкова Н. А.* Основы аудита: Курс лекций. – М.: Дело и Сервис, 2000. – 160 с.
19. *Нитецкий В. В., Кудрявцев Н. Н.* Справочник аудитора. – М.: Дело, 1996. – 192 с.
20. Основы аудита / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 454 с.
21. *Робертсон Дж.* Аудит. – М.: Контакт, 1993. – 496 с.
22. *Романов А. И., Одинцов Е. Е.* Автоматизация аудита. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 336 с.
23. *Скобара В. В.* Аудит: методология и организация. – М.: Дело и Сервис, 1998. – 576 с.