

**В. А. ЕРОФЕЕВА,
В. А. ПИСКУНОВ, Т. А. БИТЮКОВА**

[АУДИТ]

2-е издание

Материал соответствует требованиям
основных образовательных программ

для подготовки бакалавров

для подготовки специалистов

ЮРАЙТ
ВЫСШЕЕ
ОБРАЗОВАНИЕ

Предпосылки возникновения аудита. Регулирование аудиторской деятельности. Виды аудита и условия осуществления аудиторской деятельности. Стандарты в аудиторской деятельности. Организация аудиторской проверки. Аудиторский риск. Аудиторские доказательства. Заключительная стадия аудиторской проверки. Технология и методика проведения аудиторских проверок. Общие документы аудиторской проверки. Аудит системы управления организацией. Аудит учетной политики. Аудит формирования капитала. Аудит денежных

Авторы:

Ерофеева Вера Арсентьевна — доктор экономических наук, профессор Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, генеральный директор аудиторской фирмы «Интерсистем-аудит», аттестованный и практикующий аудитор

Пискунов Владимир Александрович — доктор экономических наук, профессор Самарского государственного экономического университета, аттестованный и практикующий аудитор

Битюкова Татьяна Анатольевна — кандидат экономических наук, доцент Самарского государственного экономического университета, аттестованный и практикующий аудитор, аттестованный преподаватель Института профессиональных бухгалтеров России

Рецензенты:

Васильчук О. И. — доктор экономических наук, профессор Тольяттинского института сервиса

Селезнева Н. Н. — доктор экономических наук, профессор Санкт-Петербургского университета водных коммуникаций

Ерофеева, В. А.

Е 76 Аудит : учеб. пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт; Высшее образование, 2010. — 638 с. — (Основы наук).

ISBN 978-5-9916-0210-5 (Издательство Юрайт)

ISBN 978-5-9692-0517-8 (Высшее образование)

Учебное пособие выполнено в соответствии с требованиями государственного образовательного стандарта и содержит помимо общей теории аудита блок тем, посвященных практическому аудиту по всем разделам бухгалтерского учета, особенности налогообложения, а также тесты по каждой теме, ситуации и задачи для закрепления изученного материала.

Для студентов, обучающихся по специальностям 080109(060500) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080105(060400) «Финансы и кредит», 080107(351200) «Налоги и налогообложение», 080102(060600) «Мировая экономика», 080503(351000) «Антикризисное управление», 080100(521300) «Экономика (бакалавр)

УДК Б57
ББК 65.053я73

ISBN 978-5-9916-0210-5
(Издательство Юрайт)
ISBN 978-5-9692-0517-8
(Высшее образование)

© Ерофеева В. А., Пискунов В. А.,
Битюкова Т. А., 2009
© ООО «Высшее образование», 2010

Оглавление

Предисловие	8
Принятые сокращения	9
РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА	10
Глава 1. Предпосылки возникновения аудита и его место в системе контроля	10
1.1. Контроль в условиях рыночной экономики	10
1.2. Предпосылки возникновения и развития аудита	15
1.3. Развитие аудита в России	20
Тесты	33
Глава 2. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации	35
2.1. Система регулирования аудиторской деятельности	35
2.2. Понятие аудита и его правовые нормы в Российской Федерации	40
2.3. Цели, задачи и общие принципы аудита	43
2.4. Этика аудита	50
Тесты	61
Глава 3. Виды аудита и условия осуществления аудиторской деятельности	64
3.1. Виды аудита	64
3.2. Обязательная аудиторская проверка	66
3.3. Сопутствующие аудиту услуги	69
3.4. Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	81
3.5. Аттестация в аудиторской деятельности	90
3.6. Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	95
Тесты	111
Глава 4. Стандарты в аудиторской деятельности	115
4.1. Международные аудиторские стандарты	116
4.2. Правила (стандарты) аудиторской деятельности в Российской Федерации	127

4.3. Стандарты общественных аудиторских объединений	132
4.4. Внутренние аудиторские стандарты	133
Тесты	136
Глава 5. Организация аудиторской проверки	138
5.1. Этапы аудиторской проверки	138
5.2. Планирование аудита	139
5.3. Оферта и письмо — обязательство аудитора перед клиентом	146
5.4. Согласование условий проведения аудита	147
5.5. Договор на проведение аудиторской проверки	150
5.6. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	156
5.7. Права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг	161
5.8. Аудиторская тайна	163
Тесты	167
Глава 6. Особенности деятельности предприятия, влияющие на организацию аудиторской проверки	170
6.1. Понимание деятельности аудируемого лица	170
6.2. Применимость допущения непрерывности деятельности при проведении аудита	173
6.3. Связанные стороны	182
Тесты	183
Глава 7. Аудиторский риск и его взаимосвязь с существенностью и аудиторской выборкой	185
7.1. Аудиторский риск и его оценка	185
7.2. Аудиторские процедуры, выполняемые на основе оценки рисков	194
7.3. Оценка материальности (существенности) в аудите	201
7.4. Аудиторская выборка	210
Тесты	220
Глава 8. Аудиторские доказательства. Особенности их получения и отражения в рабочей документации	223
8.1. Аудиторские доказательства	223
8.2. Документирование аудита	235
8.3. Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации при проведении аудита	241
8.4. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий при проведении аудита	246
8.5. Использование работы эксперта и другого аудитора	255
8.6. Аудит в условиях применения экономическим субъектом компьютерной обработки данных	261
8.7. Особенности аудита оценочных значений	263

8.8. Специфика получения аудиторских доказательств в конкретных случаях	265
8.9. Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников	271
Тесты	276
Глава 9. Заключительная стадия аудиторской проверки	280
9.1. Информирование руководства о результатах аудита	280
9.2. Аудиторское заключение	285
9.3. Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности	293
9.4. Прочая информация финансовой отчетности	298
Тесты	299
РАЗДЕЛ II. ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ	303
Глава 10. Технология и методика проведения аудиторских проверок	303
10.1. Обзорная проверка финансовой информации	303
10.2. Первичный аудит	313
10.3. Аудит сопоставимых данных в бухгалтерской отчетности	315
10.4. Рассмотрение полноты и качества раскрытия информации в бухгалтерской отчетности	319
10.5. Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности	322
10.6. Особенности аудита при привлечении специализированных организаций к ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности	329
Глава 11. Основные направления и общие документы аудиторской проверки	333
11.1. Основные направления аудиторской проверки	333
11.2. Общие документы аудиторской проверки	343
Глава 12. Аудит системы управления организацией	351
12.1. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита	351
12.2. Управленческий аудит предприятий	356
12.3. Понятие внутреннего аудита и его роль	359
Глава 13. Аудит учетной политики	363
Глава 14. Аудит формирования капитала, учредительных документов, нераспределенной прибыли и расчетов с учредителями	369

Глава 15. Аудит денежных средств и финансовых вложений	385
15.1. Аудит кассовых операций	385
15.2. Аудиторская проверка расчетного и других счетов в банке	411
15.3. Аудит финансовых вложений	420
Глава 16. Аудит материально-производственных запасов ...	426
Глава 17. Аудит основных средств	448
Глава 18. Аудит нематериальных активов	461
Глава 19. Аудит расчетов по оплате труда	465
Глава 20. Аудит расчетов с подотчетными лицами	483
Глава 21. Аудит договорных отношений, расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками	490
Глава 22. Аудит кредитных операций	504
Глава 23. Аудит доходов, расходов и финансовых результатов организации	509
Глава 24. Виды аудиторских заключений и отчетов по разным основаниям	514
Глава 25. Роль финансового анализа в аудите	535
25.1. Аналитические процедуры в аудите. Виды и особенности их применения	535
25.2. Анализ финансового состояния организации	539
РАЗДЕЛ III. СИТУАЦИОННЫЕ ЗАДАЧИ	546
Теоретический курс	546
1. Обязательная аудиторская проверка. Принцип независимости в аудите	546
2. Определение уровня существенности. Расчет аудиторских рисков	548
3. Аудиторская выборка	561
4. Аудиторские доказательства, документирование аудита ..	568
Практический аудит	572
1. Аудит денежных средств	572
2. Аудит учета материально-производственных запасов	573
3. Аудит основных средств и нематериальных активов	586
4. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда	595
5. Учет расчетов с подотчетными лицами	599
6. Аудит финансовых вложений	603

7. Учет капитала, резервов и расчетов с учредителями	606
8. Аудит доходов и расходов организации	611
9. Аудит кредитов и займов	612
10. Аудит отчетности	616
Приложение	618
Ответы на тесты	624
Основные термины и их определения, принятые в аудите	625
Литература	636

Предисловие

Становление системы экономического контроля в России и аудита, как его составляющего элемента, является одним из важнейших этапов развития рыночной экономики. Аудит — это совокупность организационных, методологических, методических приемов и способов независимой проверки бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Для проведения аудита необходимы специальные знания, которыми должен владеть специалист, осуществляющий аудиторские процедуры. Заметим, что определенные познания в этой области нужны и руководству экономического субъекта, в отношении которого проводится проверка.

Специалист, занимающийся аудиторской деятельностью, должен иметь системное представление о бухгалтерском, налоговом и управленческом учете, анализе хозяйственной деятельности, трудовом и гражданском праве, знать методологию, методiku и методы, применяемые в бухгалтерском учете и налогообложении, обладать глубокими знаниями о тенденциях и перспективах развития учетной системы.

В соответствии с указанными требованиями в настоящем учебнике раскрыты все темы курса «Аудит». В первом разделе рассматриваются общетеоретические основы, цели, задачи и принципы аудита. Для самостоятельной проверки знаний после каждой главы приводятся тесты. Во втором разделе представлен практический аудит. Здесь описаны процедуры проведения аудита по всем объектам производственно-хозяйственной и финансовой деятельности экономического субъекта. В третьем разделе по важнейшим темам курса приводятся ситуационные задачи, решение которых поможет студентам лучше усвоить пройденный материал и находить оптимальные подходы к практическим ситуациям.

Учебник будет, безусловно, полезен и практикующим специалистам, так как в нем показаны логические приемы построения аудиторской проверки и приведены соответствующие нормативно-законодательные документы, действующие в настоящее время на территории РФ.

Принятые сокращения

ГК РФ — Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая, утвержденная Федеральным законом от 30.11.1994 № 51-ФЗ; часть вторая, утвержденная Федеральным законом от 26.01.1996 № 14-ФЗ; часть третья, утвержденная Федеральным законом от 26.11.2001 № 146-ФЗ

НК РФ — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая, утвержденная Федеральным законом от 31.07.1998 № 146-ФЗ; часть вторая, утвержденная Федеральным законом от 05.08.2000 № 117-ФЗ

ТК РФ — Трудовой кодекс Российской Федерации, утвержденный Федеральным законом от 30.12.2001 № 197-ФЗ

УК РФ — Уголовный кодекс Российской Федерации, утвержденный Федеральным законом от 13.06.1996 № 63-ФЗ

УПК РФ — Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации, утвержденный Федеральным законом от 18.12.2001 № 174-ФЗ

Закон об аудиторской деятельности — Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

Росстат — Федеральная служба государственной статистики (ранее — Государственный комитет РФ по статистике)

ФНС России — Федеральная налоговая служба (ранее — Министерство по налогам и сборам Российской Федерации)

ЦБ РФ — Центральный банк Российской Федерации (Банк России)

АПР — Аудиторская палата России

ИПАР — Институт профессиональных аудиторов России

ИПБР — Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России

КМАП — Комитет по международной аудиторской практике

МФБ (IFAC) — Международная федерация бухгалтеров

МоАП — Московская аудиторская палата

МРОТ – минимальный размер оплаты труда

МСА – Международные стандарты аудита

ПАО – профессиональное аудиторское объединение

ПМАП – Положения о международной аудиторской практике

ФПСАД – федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности

РКА – Российская коллегия аудиторов

ЕС – Европейская Комиссия

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) – Комиссия IFAC по разработке международных стандартов и заданий, по подтверждению достоверности информации

Раздел I

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА

Глава 1

ПРЕДПОСЫЛКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ АУДИТА И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЯ

1.1. Контроль в условиях рыночной экономики

Деятельность предприятия в условиях жесткой конкуренции направлена на завоевание прочного положения на рынке и достижение превосходства над конкурентами. Непрерывный контроль системы управления бизнесом обусловлен нестабильностью рыночной среды, а реализация такого контроля подразумевает:

- смещение акцента с проверки результатов прошлых лет на анализ перспектив;
- увеличение скорости реакции на изменения внешней среды, повышение гибкости управления;
- непрерывное отслеживание изменений, происходящих как внутри, так и вне организации;
- продуманную систему действий по обеспечению выживаемости и предупреждению кризисных ситуаций.

Контроль, являясь составной частью управления общественным воспроизводством, способствует решению задач системы управления, его назначение соответствует целям управления, определяемым экономическими и политическими закономерностями развития общества.

В Российской Федерации сложилась следующая структура контролирующих органов:

- государственные контрольно-бюджетные органы, осуществляющие контроль за поступлением и расходованием средств из бюджетов всех уровней;
- ведомственные контрольно-ревизионные службы, контролирующие финансово-хозяйственную деятельность подведомственных предприятий и организаций;

- внутрихозяйственные контрольные службы, организуемые непосредственно на предприятиях (ревизионные комиссии, служба внутреннего аудита, инвентаризационные комиссии и др.);
- аудиторские фирмы и аудиторы, осуществляющие проверки и оказывающие другие аудиторские услуги на договорных условиях.

Аудит, являясь методом осуществления вневедомственного независимого финансового контроля, не заменяет и не подменяет государственный финансовый контроль. Основными субъектами аудита являются организации и индивидуальные предприниматели (далее — аудируемые лица), которые не входят в систему государственных министерств и ведомств и по этой причине не охватываются ведомственным контролем.

Экономическая реформа в России привела к изменению состава доминирующей государственной собственности, которая все в большей степени становится частной собственностью предпринимателей и иных негосударственных хозяйствующих субъектов. Это, соответственно, вызывает существенное сужение сферы государственного финансового контроля и необходимость соразмерной темпам реформ организации новых, присущих рыночным отношениям способов упорядочения финансовой деятельности негосударственных предприятий и организаций, исторически отработанной формой которых является независимый аудит. Причем, как это ни парадоксально, органы государственного финансового контроля, в частности Счетная палата РФ, оказываются крайне заинтересованными в прочном становлении, активном развитии и эффективном функционировании института независимого аудита. Практика показала, что органы государственного финансового контроля и независимые аудиторы или аудиторские фирмы отнюдь не являются конкурентами. Наоборот, квалифицированный и добросовестный аудит может существенно помогать в работе государственных органов финансового контроля и оказывает позитивное влияние на повышение эффективности их деятельности, полноту и качество исполнения функций и решение поставленных перед ними задач.

Очевидно, что взаимоотношения между органами государственного финансового контроля и независимыми аудиторами должны быть определенным образом формализованы, хотя бы в целях того же контроля. Для этого есть вполне законные основания.

В соответствии с п. 1 Закона об аудиторской деятельности аудит не подменяет государственного контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого уполномоченными органами государственной власти, в частности Счетной палатой РФ. Вместе с тем, данный Закон не препятствует сотрудничеству между ними, а в ряде случаев — подразумевает его.

В Законе об аудиторской деятельности четко определен перечень объектов, подлежащих обязательному независимому аудиту: кредитные организации, государственные внебюджетные фонды, государственные унитарные предприятия. Но в соответствии с законодательством эти объекты входят и в область контрольных полномочий Счетной палаты РФ, если они используют государственные средства либо государственную собственность. Таким образом, в данной сфере может и должно осуществляться упомянутое выше сотрудничество. При этом, естественно, имеется в виду, что обе стороны ограничены в своих действиях положениями об аудиторской, государственной и коммерческой тайне.

Так как аудит и ревизия являются способами организации контроля за финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов, между ними имеется много общего, однако существуют и принципиальные отличия.

По мнению Е. М. Гутцайт, общей основной целью как ревизии, так и аудита является оценка достоверности проверяемой бухгалтерской отчетности. Главным отличием является то, что ревизия проводится не независимыми коммерческими организациями (как в случае аудита), а подразделениями государственных структур. Кроме этого, наиболее существенного, отличия имеются и другие, и именно на них делался акцент в отечественной специальной литературе начала 1990-х гг., что вполне объяснимо: подчеркивание различий было, по существу, одним из аргументов в пользу ускоренного создания и развития аудита. В последние годы такой подход постепенно заменяется взвешенным анализом сходства и различия аудита и ревизии, причем, на наш взгляд, данный анализ требует еще более углубленной проработки.

Наличие общей цели приводит к возможности методического взаимообогащения аудита и ревизии как инструментов решения сходных задач. При этом широко распространенный в аудите выборочный метод вполне может использоваться и в ревизионных проверках, заменяя традиционные для нее сплошные проверки. Разумеется, цели, задачи и

программы ревизионных проверок могут быть весьма различными.

Большинство российских экономистов выделяет следующие различия при сопоставлении аудита и ревизии:

- 1) по цели проверки:
 - аудит должен выразить мнение по поводу достоверности финансовой отчетности, оказать услуги и помощь клиенту;
 - ревизия нацелена на выявление недостатков с целью их устранения;
- 2) по характеру проверки как вида деятельности:
 - аудит — это предпринимательская деятельность;
 - ревизия — исполнительская деятельность;
- 3) по управленческим связям:
 - аудит ориентирован на горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с клиентом;
 - ревизия ориентирована на вертикальные связи и назначение со стороны вышестоящего органа;
- 4) по решению практических задач:
 - аудит нацелен на улучшение финансового положения клиента;
 - ревизия нацелена на сохранение активов, пресечение и профилактику злоупотреблений;
- 5) по оформлению результатов:
 - аудит завершается составлением аудиторского заключения — документа, имеющего юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Итоговая часть аудиторского заключения, содержащая запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, может быть опубликована;
 - ревизия завершается актом ревизии, в котором отмечаются все выявленные недостатки, с последующей передачей его вышестоящему и другим органам.

В последние годы к проверке бухгалтерской отчетности государственных унитарных предприятий (ГУПов) подключаются и аудиторские организации. Отметим, что теоретически проверки достоверности бухгалтерской отчетности этих структур (и сопутствующие им услуги) могут быть реализованы как минимум в трех вариантах:

- 1) с помощью аудиторских организаций;
- 2) через ревизии;
- 3) комбинированным способом, например на базе ежегодного обязательного аудита с периодическими (допустим,

раз в три года) ревизиями, существенно использующими результаты аудиторских проверок.

Постановлением Правительства РФ от 30.11.2005 № 706 «О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита» утверждены Правила проведения открытого конкурса по отбору аудиторских организаций для проведения обязательного ежегодного аудита организаций, доля государственной собственности или собственности субъекта РФ в уставном (складочном) капитале которых составляет не менее 25%.

1.2. Предпосылки возникновения и развития аудита

Считается, что хозяйственный учет возник вместе с возникновением стабильных торговых связей в обществе. Древнейшие из известных нам документов в области учета относятся примерно к 3500 г. до н.э. и представляют собой глиняные таблички, на которых торговцы Месопотамии фиксировали важнейшие сделки. Таким образом, уже на заре возникновения учета перед ним ставилась цель фиксации фактов хозяйственной жизни, т.е. действий и событий, которые влекли или могли повлечь за собой последствия, которые позже назовут юридическими.

Непосредственное установление основных положений, связанных с бухгалтерским учетом, произошло лишь в Средневековье. В Кастилии в 1263 г. при царствовании Альфонса Мудрого были введены пошлины на торговые сделки, а для отслеживания доходов издан специальный закон об обязательном ежегодном составлении отчетности. Возникновение системы двойной записи, которая до сих пор является основой бухучета, также относится к XIII в. Первое и наиболее полное описание этой системы было дано замечательным итальянским математиком Лукой Пачоли в 1494 г. в работе «Трактат о счетах и записях».

Усложнение системы учета потребовало специальных знаний для его проверки. Проверяющим мог стать человек, который был не только хорошо подготовлен в области бухгалтерского учета, но и являлся уважаемым членом общества, потому что именно в этом случае его мнение о том или ином предприятии могло иметь вес. Основными чертами личности аудитора были его безупречная порядочность, честность и независимость, кроме того, он должен был уметь выслушать

всех участников конфликта и, рассмотрев все бухгалтерские документы, высказать свое независимое мнение. Слово «аудит» в разных переводах означает «он слышит» или «слушающий». Это подчеркивает особую доверительность, устанавливавшуюся во взаимоотношениях аудитора с клиентами, а также его внимательность, доброжелательность, участливость, заинтересованность в делах клиента.

Примерно в это же время в связи с многочисленными судебными разбирательствами бухгалтеры стали выступать в суде как эксперты. Уже тогда проводилось различие между экспертом — беспристрастным собирателем доказательств (*in testes* — лат.) и экспертом — помощником судьи в принятии решений (*boni instructores iudicis* — лат.).

В Новое время становление рыночной экономики сопровождалось массовым банкротством компаний, которое часто было связано с недобросовестностью и злоупотреблениями управляющих. Так, с середины XIX в. в Англии, наиболее экономически развитой в то время стране, особенно после Крымской войны 1853—1856 гг., наблюдалась целая серия мошенничеств и следовавших за ними банкротств. Что же происходило? С середины XIX в. в Европе стало возникать множество акционерных обществ. Однако среди пионеров новых форм хозяйствования было много нечестных на руку дельцов. Формируя общества, они показывали высокую, нехарактерную для других, прибыльность и, соответственно, обещали хорошие дивиденды, поднимая тем самым биржевой курс акций, а затем продавали свои акции по вздутому курсу, разоряя доверчивых покупателей. Этих новоявленных предпринимателей, т.е. тех, «кто снимал рубашку с пахаря, крал у нищего суму», проклинали все. Известный немецкий юрист Р. Йеринг (1818—1892) заметил по этому поводу, что все войны вместе взятые, не нанесли обществу столько ущерба, сколько акционерные общества.

Рыночная экономика не может существовать без общественной гарантии объективности труда бухгалтеров, и опыт Европы наглядно доказал это.

Разоренным акционерам была необходима защита, а потенциальным инвесторам и существующим акционерам — достоверная информация о состоянии дел в компаниях. Как видим, интересы разных пользователей финансовой информации зачастую не совпадали, в связи с чем возникла объективная потребность в ее независимой оценке аудиторами — специалистами, имеющими соответствующую подготовку, ква-

лификацию, опыт и разрешение на право оказания таких услуг. Если информация конкретного типа используется для принятия решения более чем одним лицом, то, естественно, дешевле оплатить труд специалиста, который выполнит аудит для всех пользователей. Группа бухгалтеров создала в Шотландии профессиональное объединение, цель деятельности которого заключалась в проверке любых представленных ей финансовых отчетов. Задача аудита состояла в детальной проверке финансово-хозяйственной деятельности и правильности счетов компаний.

Исторической родиной аудита считается Англия, где в 1844 г. был принят закон «Об акционерных компаниях», согласно которому их правления обязаны были приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами. Позже, в 1854 г., в Эдинбурге появилось первое объединение бухгалтеров и аудиторов. Последние ставили своей целью проведение экспертизы финансовой отчетности с выражением мнения о ее объективности, таким образом, они брали на себя определенную долю ответственности в случае возникновения возможных убытков у клиентов.

В 1862 г. в Англии был принят закон, регулирующий аудиторскую деятельность. В 1880 г. был основан Институт присяжных бухгалтеров в Англии и Уэльсе, а уже сто лет спустя в нем насчитывалось 76 000 членов. В функции Института входила большая методическая работа, разработка учетных и аудиторских стандартов, издание журнала «Accountants», где печатались важные материалы по аудиту. В настоящее время в Англии аудиторами именуются любые специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах.

Законы об обязательном аудите вступили в действие и в других странах (во Франции в 1867 г., в США в 1937 г.).

В Германии первая попытка введения аудита была предпринята в 1870 г., когда согласно дополнению к закону об акционерных обществах наблюдательным советам этих обществ было вменено в обязанность осуществлять проверку основных отчетных форм (баланса и отчета о распределении прибыли) и отчитываться о результатах на общих собраниях акционеров. В 1932 г. в Германии был создан Институт аудиторов, просуществовавший до 1941 г. После окончания Второй мировой войны в Дюссельдорфе был образован Институт аудиторов, переименованный в 1954 г. в Институт аудиторов

Германии. За время своей деятельности он завоевал высокий авторитет и ныне является общегерманской организацией, в которую входят более 6000 аудиторов и 700 аудиторских организаций.

До начала XX в. независимый аудит в США строился по английской модели, предусматривавшей детальные исследования данных баланса. Известный американский ученый Р. Х. Монтгомери (1872–1953) назвал американский аудит этого этапа «счетоводческим», отметив, что три четверти рабочего времени аудитора уходило на подсчеты и проверку бухгалтерских книг. Первое официальное постановление об аудите в США было опубликовано в 1917 г., оно посвящалось аудиту балансов. Это постановление было подготовлено Американским институтом бухгалтеров-экспертов (в настоящее время это Американский институт дипломированных при- сяжных бухгалтеров — AICPA).

Стандартизация аудита в США началась с 1939 г., когда AICPA учредил Комитет по аудиторским процедурам, который издал Положение об аудиторской процедуре (SAP). До 1972 г. вышло 54 положения. Комитет был преобразован в Исполнительный комитет по аудиторским стандартам, а позднее стал называться Советом по аудиторским стандартам. Совет обобщил все положения и свел их воедино в виде Положения об аудиторской процедуре (SAS) № 1, которое действует по настоящее время. В США проверку достоверности финансовой отчетности осуществляет дипломированный общественный бухгалтер.

В 40-е гг. XX в. основное внимание аудиторы уделяли оценке действующих систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля с последующим исследованием бухгалтерских записей в областях с наибольшим риском для деятельности.

Во Франции в настоящее время независимый финансовый контроль осуществляют две профессиональные организации, объединяющие:

- бухгалтеров-экспертов, которые занимаются непосредственно ведением бухгалтерского учета, составлением отчетности и оказанием консультационных услуг в этой области;
- комиссаров (уполномоченных) по счетам, обеспечивающих контроль достоверности финансовой отчетности.

Итак, с начала XX в. аудиторские проверки и судебная экспертиза аудиторских фирм становятся обычным явлением в экономически развитых странах. Два известных специалиста — Л. Р. Дикси (1864–1932) в Великобритании и

Р. Х. Монтгомери в США — создали теорию аудита, которая используется и в настоящее время, получив существенное развитие.

Обобщив сказанное выше, можно сделать вывод, что потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

- необходимостью предоставления качественной информации для принятия решений об инвестировании и сотрудничестве;
- устранением необъективности в информации, предоставляемой предприятием заинтересованным пользователям;
- необходимостью получения специальных знаний для проверки информации в связи со сложностью ведения учета и составления отчетности;
- отсутствием у пользователей информации необходимого доступа к ней для оценки качества информации.

Рассмотрев исторические особенности развития аудита, можно выделить следующие основные этапы.

Этап I. До конца 1940-х гг. аудитор в основном занимался проверкой документации, подтверждающей движение денежных операций, а также их правильной группировкой в финансовых отчетах. Этот аудит можно назвать **подтверждающим**.

Этап II. После 1949 г. независимые аудиторы стали уделять больше внимания вопросам внутреннего контроля в компаниях, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна, а финансовые отчеты являются достаточно полными и точными. Аудиторские фирмы занимались в основном консультационной деятельностью, а не непосредственно аудиторскими проверками. Такой аудит получил название **системно-ориентированного**.

Этап III. В настоящее время аудит ориентируется на возможный риск при проведении проверок или консультировании. Аудит, который, исходя из условий бизнеса клиента, проводится выборочно (в основном проверка осуществляется там, где риск ошибки или мошенничества может быть максимальным), носит название **базирующегося на риске**.

На современном этапе развитие аудита в мировом масштабе определяет Международная федерация бухгалтеров. Это развивающаяся организация, куда входит более 160 членов из 119 стран. Она объединяет более чем 2,5 млн бухгалтеров, занятых в публичной практике, государственной службе, промышленности и торговле.

Роль Комиссии IAASB (один из комитетов IFAC) по разработке международных стандартов и заданий, по подтверждению достоверности информации можно уяснить, проанализировав заявленную ею миссию. Она состоит в том, чтобы служить интересам общества, разрабатывая, независимо и в рамках своей компетенции, стандарты высокого качества по контролю качества, стандартам аудита и другим сопутствующим услугам, и способствовать международному процессу конвергенции. Этим обеспечивается качество и единообразие профессии во всем мире и усиливается доверие общества к глобальной аудиторской и бухгалтерской профессии.

В число рабочих функций IAASB входит разработка стандартов высокого качества, которые применяются во всем мире:

- Международные стандарты аудита;
- Международные задания по обзорной проверке;
- Международные стандарты по заданиям, подтверждающим достоверность информации;
- Международные стандарты по сопутствующим услугам;
- Международные положения по аудиторской практике.

На официальном веб-сайте IAASB (www.iaasb.org) можно ознакомиться с историей создания каждого нового МСА, материалами по повестке дня и протоколами заседаний, аудиозаписями заседаний IAASB и проектами МСА, а также с письмами-комментариями.

IAASB на современном этапе видит свою задачу в содействии лучшему пониманию аудитором бизнеса клиента, проявлению им скептицизма, стойкости и развитию у аудитора умения увидеть ситуацию целиком. Все больше внимания IAASB уделяет защите общественных интересов, совершенствование качества аудита проводится им через разработку стандартов по контролю качества.

1.3. Развитие аудита в России

Впервые в России звание аудитора было введено Петром I. В «Энциклопедическом словаре» Брокгауза и Эфрона сказано: «По характеру своему должность аудитора совмещает в себе черты должностей делопроизводителя, секретаря и прокурора». Аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами. В качестве образца была заимствована герман-

ская модель построения аудита, но, поскольку в тот период общественная потребность в развитии аудита отсутствовала, введенный директивно, он постепенно терял свое первоначальное назначение.

Очень подробно описал в своих трудах все этапы развития учета и аудита в России выдающийся российский ученый Я. В. Соколов. Анализируя его научные разработки, можно сделать вывод, что к середине XIX в. в России имелось много существенных недостатков в организации учета и контроля. Понимая это, в 1856 г. правительство командировало за границу высокопоставленного чиновника В. А. Татаринова (1816—1871) для изучения опыта постановки учета. По результатам представленного Татаринным доклада Александр II написал: «По важности сего дела желаю, чтобы оно было прочитано в Совете министров. Я, со своей стороны, совершенно разделяю ваш взгляд и желал бы, чтобы и прочие министры убедились в необходимости приступить к радикальному улучшению как нашего счетоводства, так и вообще финансовой системы нашей».

Проводилось обсуждение проблем учета и контроля, но его результаты, видимо, были неутешительны, так как уже сын Александра II — Александр III писал: «К сожалению, в официальных отчетах так часто приукрашивают, а иногда и просто врут, что я, признаюсь, всегда читаю их с недоверием...».

К концу XIX в. наблюдалась та же картина, что и к началу великой реформы 1861 г. В «Петербургском листке» за 1884 г. можно было прочесть: «Что же мы видим в городском хозяйстве? Баланса вовсе не существует; счета имущества, принадлежащего городу, также нет; равно нет оценки этому имуществу; срочных бухгалтерских книг ни по арендным статьям, ни по платежам не существует; суммы, расходуемые на ремонт городского имущества, прямо списываются в безвозвратный расход и т.п.».

Об этом же писал А. М. Вольф: «В громадном большинстве случаев ревизоры со счетоводством ничего общего не имеют и в деле бухгалтерии младенчески чисты душою». Естественным в данных условиях было обратиться к практике других стран.

Однако опыт Запада для России не всегда был понятен и приемлем, так как деятельность тамошних аудиторов, или, как их тогда называли, присяжных бухгалтеров, состояла в том, что они по просьбе клиентов и за плату должны были проверять объективность представляемой им отчетности раз-

личных фирм. Аудиторы принимали на себя ответственность за качество своей работы и возмещали убытки потерпевшим в случае, если не замечали искажений отчетности. Такая практика была невозможна в России того периода, так как в стране господствовал принцип вертикального контроля, т.е. ревизии, а не аудита. При этой системе, хотя и с трудом, но можно было понять, что ревизору надо заплатить, но платить аудиторам, да еще после того как он в своем в акте раскрывал недостатки работы нанимателя, казалось странным и излишним.

В исторических очерках Я. В. Соколова есть замечательная фраза о счетоводах того периода, которая наилучшим образом характеризует их отношение к новшествам: «Англия, — писал один из счетоводов, — опередила нас и создала особое сословие аудиторов, но у нас чувствуется большая потребность в ответственных счетоводах, нежели в ответственных контролерах». Это замечание оказало большое влияние на тех, кого сегодня мы называли бы счетной общественностью.

В 1894 г. в Санкт-Петербурге русские бухгалтеры праздновали 400-летие выхода первого печатного труда по бухгалтерскому учету Луки Пачоли. Замечательный русский бухгалтер П. Д. Гопфенгаузен предложил создать в России по примеру Англии и Уэльса институт присяжных бухгалтеров. Создание института подняло бы престиж бухгалтерской профессии. «Ограждая интересы отдельных лиц, счетоводство является лучшим охранителем экономических интересов общества»; — писали инициаторы создания института присяжных бухгалтеров.

Доклад был принят с энтузиазмом, тут же подготовили документы, и очень скоро проект П. Д. Гопфенгаузена был направлен министру финансов С. Ю. Витте. Документы в министерстве не забраковали, но рекомендовали доработать. Постоянно дискутировался вопрос формулирования целей и задач института, которые в 1895 г. определили так: проверка правильности счетов и отчетов; кураторство по делам несостоятельности; ликвидация предприятий; ведение отчетов по делам душеприказчиков и опекунов; расчет по разделу и продаже имущества; судебные функции в качестве третейских судей по спорным вопросам, касающимся расчетов; заключение и проверка товарищеских и других счетов при окончательных расчетах и в других случаях; организация и ведение счетоводства в различных предприятиях и хозяйствах.

Присяжный бухгалтер не мог быть признан таковым, не принеся специальной присяги, подобной клятве Гиппократа:

«Обещаю и клянусь Всемогущим Богом пред Святым Его Евангелием и Животворящим Крестом Господним исполнять, по крайнему моему разумению, поручения, какие будут изложены на меня установленными властями, не совершать ничего противного доброй вере в торговле и промышленности, охранять интересы моих доверителей и других лиц и учреждений, дела которых будут мне поручены, и вообще честно и добросовестно исполнять все обязанности принимаемого мною звания Присяжного счетовода, памятуя, что я во всем этом должен буду дать ответ перед законом и перед Богом на страшном суде Его. В удостоверение чего целую Евангелие и Крест Спасителя моего. Аминь». (Для лиц нехристианского исповедания форма присяги изменялась сообразно их вероучению.)

В 1889 г. была сделана еще одна неудачная попытка создать институт аудиторов. Эта задача могла быть решена только при наличии достаточно подготовленных кадров и общественной потребности, а в России на тот период не было достаточного числа квалифицированных бухгалтеров. Кроме того, бухгалтеры боялись экзаменов. В то же время общественность настаивала на получении разрешений на членство в институте и лицензий на работу на основании или диплома учебного заведения, или стажа работы; от аудиторов также требовалось соблюдение нравственной этики.

Против нравственных критериев тоже высказывались возражения. В. Милев писал: «Аттестаты о благонадежности не могут быть вполне мерилом нравственных качеств... действовать может только страх ответственности перед судом или обществом».

Кроме того, русские купцы требовали надежных гарантий, планируя привлечение иностранных капиталов, а членство в институте разрешалось только русским подданным, что исключало появление западных, возможно, более квалифицированных аудиторов.

Как отмечает известный специалист в области аудита, контроля и ревизии проф. Ю. А. Данилевский, попытки создать в России институт аудита предпринимались еще и в 1912, и 1928 г., но все они оказались нереализованными.

Вопрос о необходимости аудита в современной России вновь появился на повестке дня вместе с началом рыночных преобразований. В Законе РСФСР от 04.07.1991 № 1545-1 «Об иностранных инвестициях в РСФСР» упоминалось о необходимости проведения проверки для целей налогообло-

жения финансовой и коммерческой деятельности предприятий с иностранными инвестициями силами аудиторских организаций РСФСР, а также проверки аудиторской организацией ликвидационного баланса предприятия при его ликвидации.

Первые аудиторские фирмы в России появились в 1987 г., зачастую они создавались с участием иностранного капитала. Многие из этих фирм действуют и до настоящего времени и входят в число крупнейших. Потребность в их услугах была обусловлена мощнейшим развитием внешнеторговых операций в ходе реализации новой экономической политики.

Для расширения торговли требовался капитал, а в условиях нестабильности денежной политики России и галопирующей инфляции это было возможно лишь с привлечением иностранного капитала. Инвесторы требовали гарантий возврата, а следовательно, и независимой оценки деятельности предпринимательских структур. Кроме того, возникновению аудита немало способствовала необходимость достоверной оценки имущества (прежде всего основных фондов) в условиях инфляции и приведение его стоимости в соответствие с рыночной. Обычный способ получения надежной информации — это проведение независимого аудита. Таким образом, необходимость аудита стала объективной реальностью.

С 1987 по 1993 гг. аудит в России проходил этап становления в условиях отсутствия законодательной базы. Первый проект закона об аудиторской деятельности был разработан в 1992 г., но в результате политического кризиса в нашей стране он не был принят. Указом Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 были утверждены Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Это первый законодательный документ, регулирующий аудиторскую деятельность в России, он действовал на правах закона, но даже его название — «Временные правила» — подчеркивало, что это документ переходного периода. Предполагалось, что данный акт будет иметь временный характер и просуществует недолго, однако на самом деле эти правила просуществовали почти восемь лет без поправок и изменений. Но первый закон «Об аудиторской деятельности», регламентирующий деятельность аудиторских фирм, появился лишь в августе 2001 г.

Как справедливо отметил А. В. Крикунов, развитие и становление аудита в России прошло несколько этапов.

Этап 1 (1987—1993) характеризовался, с одной стороны, созданием аудиторских организаций директивным пу-

тем (1987 г. — создание первой аудиторской организации «Интераудит»), с другой — стихийным зарождением аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990—1993 гг.).

Этап 2 (декабрь 1993 г. до принятия Закона об аудиторской деятельности — август 2001 г.) можно охарактеризовать, как период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли описанные выше Временные правила аудиторской деятельности и первые правила (стандарты) аудита (ПСАД) в Российской Федерации, разработанные центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией (ЦАЛАК) Минфина России (было разработано и одобрено 37 ПСАД, а также методика по проведению аудита), что и составило методологическую основу российского аудита. В этот период началась активная работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, были созданы аудиторские общественные объединения и аудиторские фирмы, стали проводиться обязательные аудиторские проверки и оказание сопутствующих аудиту услуг.

В 1994—2001 гг. ЦАЛАК было выдано 23 600 лицензий (аудиторским организациям — 14 700 и индивидуальным аудиторам — 8900). Число действующих лицензий составило около 8900, в том числе по общему аудиту — 7700, аудиту инвестиционных институтов и аудиту страховщиков — 266. За тот же период ЦАЛАК было утверждено к выдаче почти 36 500 квалификационных аттестатов аудитора. Число действующих аттестатов составило 24 900. За этот период Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ было разработано и одобрено 37 ПСАД, а также методика проведения аудита, что и составило методологическую основу российского аудита.

Этап 3 аудиторской деятельности в России начался после принятия Закона об аудиторской деятельности, которое подтвердило окончательное становление аудита в России, позволило принять ряд нормативных правовых актов по регулированию аудиторской деятельности в нашей стране и сделать шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему.

Наиболее наглядно состояние аудита характеризуют данные о количестве лицензий, выданных аудиторским фирмам, и квалификационных аттестатов аудитора (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Справка о количестве лицензий на право осуществления аудиторской деятельности и квалификационных аттестатов аудитора, выданных Минфином России в 2006–2008 г.*

Лицензии на право осуществления аудиторской деятельности и квалификационные аттестаты	Количество (тыс.) по состоянию на:			
	01.01.2006	01.01.2007	01.01.2008	31.12.2008
Всего	7,7	8,2	7,3	6,9
в том числе:				
– у аудиторских организаций	6,6	7,1	6,4	6,2
– у индивидуальных аудиторов	1,1	1,1	0,9	0,7

* Официальные данные Минфина России см. на сайте www.minfin.ru

Данные таблицы 1.1 свидетельствуют о том, что происходит рост числа аудиторов — физических лиц, но в 2008 г. начался процесс сокращения количества лицензий, т.е. аудиторских фирм. Это связано с укрупнением аудиторских фирм и уходом с рынка неконкурентоспособных организаций.

Распределение аудиторских организаций и аудиторов по России и анализ их «возраста» приведен ниже (в табл. 1.2, 1.3 и 1.4 использованы официальные данные Минфина России).

Таблица 1.2

Распределение аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов по федеральным округам

Федеральный округ	Аудиторские организации		Индивидуальные аудиторы	
	количество лицензий, тыс.	процент общего количества	количество лицензий, тыс.	процент общего количества
Российская Федерация	6,4	100	0,9	100
в том числе:				
Центральный	3,1	48,5	0,4	46,0
Северо-Западный	0,7	10,9	0,07	8,0
Южный	0,5	7,8	0,1	11,5
Приволжский	0,9	14,1	0,1	11,5
Уральский	0,5	7,8	0,07	8,0
Сибирский	0,5	7,8	0,08	9,2
Дальневосточный	0,2	3,1	0,05	5,8

Подавляющее большинство аудиторских организаций занимается аудиторской деятельностью пять и более лет. Данная «возрастная» структура аудиторских организаций сохраняется на протяжении достаточно длительного времени (табл. 1.3):

Таблица 1.3

Количество лет деятельности аудиторских организаций

Количество лет ведения аудиторской деятельности	Удельный вес аудиторских организаций в общем количестве, %		
	2005	2006	2007
Менее года	2,1	3,3	3,2
1–2 года	8,3	11,5	10,0
3–4 года	22,3	17,7	12,9
5 и более лет	67,3	67,4	73,9

Однако, как в любом сегменте рынка, на рынке аудиторских услуг количество субъектов, фактически ведущих деятельность, отличается от количества субъектов, имеющих право вести такую деятельность. Наличие лицензии у ряда аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не сопровождается фактическим ведением аудиторской деятельности. Экспертная оценка показала, что на протяжении последних лет фактически вели аудиторскую деятельность порядка 4500–5000 субъектов. При этом доля индивидуальных аудиторов в данном показателе незначительна по сравнению с долей аудиторских организаций. Деятельность индивидуальных аудиторов носит ограниченный характер, масштабы ее не оказывают существенного влияния на показатели рынка аудиторских услуг.

В 2007 г. было выдано 1148 квалификационных аттестатов аудитора, из них 85% — по общему аудиту. Общее количество выданных Минфином России квалификационных аттестатов аудитора возросло за год на 3%. Вместе с тем годовой прирост количества выданных квалификационных аттестатов аудитора сократился в 2007 г. по сравнению с 2006 г. на 9%.

Распределение по видам аудита квалификационных аттестатов аудитора, выданных Минфином России за все время проведения аттестации, приведено в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Распределение по видам аудита квалификационных аттестатов аудитора, выданных Минфином России за все время проведения аттестации

Квалификационные аттестаты аудитора	Количество (тыс.) по состоянию на:			
	01.04.2005	01.01.2006	01.01.2007	01.01.2008
по общему аудиту	29,9	32,8	34,3	35,0
по банковскому аудиту	0,8	0,9	1,0	1,1
по аудиту бирж	0,7	0,8	0,8	0,8
по аудиту страховщиков	0,5	0,5	0,6	0,6

Рынок аудита и консалтинга с 2004 г. увеличился в два раза. Рост совокупной выручки крупнейших аудиторско-консалтинговых групп России (без компаний «большой четверки») представлен на графике (рис. 1.1).

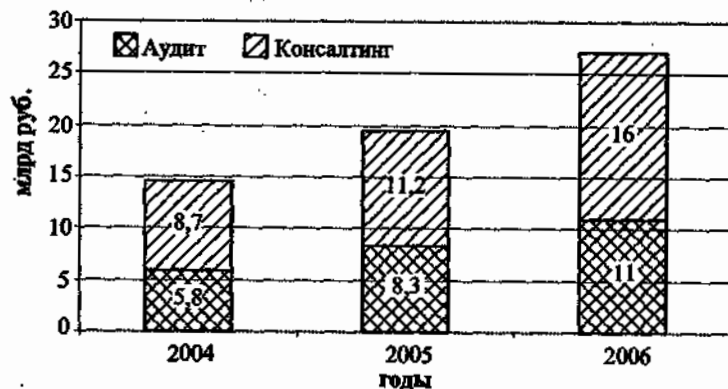


Рис. 1.1. Рост совокупной выручки крупнейших аудиторско-консалтинговых групп России

Объем рынка 150 аудиторско-консалтинговых групп увеличился за 2006 г. на 38,5% и достиг отметки в 27 млрд руб. Динамика доходов всех аудиторских организаций с 2004 по 2006 гг. показывает рост с 20,5 млн руб. в 2004 г., 28,86 млн руб. в 2005 г., 41,7 млн руб. в 2006 г. до 34,4 млн руб. в 2007 г.

В 2007 г. объем оказанных аудиторских услуг увеличился по сравнению с 2006 г. на 21,3% и составил 41,7 млрд руб. По-прежнему среди основных факторов роста данного показателя — рост цен на аудиторские услуги и расширение клиентской базы.

Структура рынка аудиторско-консалтинговых услуг в 2006 г. (без компаний «большой четверки») в процентах представлена на графике ниже (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Структура рынка аудиторско-консалтинговых услуг в 2006 г.

Как следует из приведенных данных, наибольший удельный вес в структуре услуг имеют собственно аудит (41,2%) и консалтинговые услуги (35,6%).

Показатели типичных аудиторских организаций дают общее представление о масштабах, результатах и эффективности деятельности аудиторских организаций в различных регионах страны (табл. 1.5).

Таблица 1.5

Показатели средней аудиторской организации в 2007 г.

Показатели	Типичная аудиторская организация среди четырех аудиторских организаций с наибольшим доходом	Типичная аудиторская организация в Москве (исключая четыре аудиторские организации с наибольшим доходом)	Типичная аудиторская организация в других регионах (включая Санкт-Петербург)
Количество лет ведения аудиторской деятельности	15	7,0	7,3
Количество сотрудников, человек	1 236	14,7	11,2

Продолжение табл. 1.5

Показатели	Типичная аудиторская организация среди четырех аудиторских организаций с наибольшим доходом	Типичная аудиторская организация в Москве (исключая четыре аудиторские организации с наибольшим доходом)	Типичная аудиторская организация в других регионах (включая Санкт-Петербург)
Количество аудиторов, человек	104	7,3	6,3
Количество клиентов, единиц	210	18,9	18,4
Объем оказанных аудиторских услуг — всего, млн руб.	3 292,8	11,2	3,8
Объем оказанных услуг по проведению аудита в расчете на одного клиента, тыс. руб.	2 918,7	175,8	106,7
Объем оказанных аудиторских услуг в расчете на одного сотрудника, тыс. руб.	2 928,0	445,1	252,0
Объем оказанных услуг по проведению аудита в расчете на одного аудитора, тыс. руб.	7 010,3	374,5	272,1

С развитием рынка капитала возрастает ответственность аудиторов и саморегулируемых аудиторских объединений перед инвесторами и другими внешними пользователями финансовой отчетности организации за выражение независимого мнения о достоверности финансовой отчетности.

В связи с этим достаточный интерес представляет, на наш взгляд, система сведений об аккредитованных при Минфине России профессиональных аудиторских объединениях (по отчетам за 2006—2007 гг.), приведенная на основе данных сайта Минфина России (табл. 1.6).

Таблица 1.6

Сведения об аккредитованных при Минфине России профессиональных аудиторских объединениях (по состоянию на 31 декабря 2007 г.)

Показатели	ИПБР	АПР	МоАП	МоАП	ИШАР	Всего
	Количество членов — аудиторов, включая индивидуальных аудиторов					
2005	2920	162	828	1377	702	5989
2006	3813	496	960	1583	775	7627
2007	4981	613	1046	1809	854	9303
	Количество членов — аудиторских организаций					
2005	607	1171	390	-	188	2356
2006	875	1392	442	298	169	3176
2007	901	1391	593	307	168	3360
	Доходы профессиональных аудиторских объединений за год (млн руб.)					
2005	182,6	7,8	8,4	0,8	6,1	205,7
2006	174,4	11,7	11,1	2,5	6,9	206,6
2007	183,3	17,8	13,5	8,4	8,0	231,0
	Расходы профессиональных аудиторских объединений за год (млн руб.)					
2005	131,5	7,5	6,8	0,6	6,6	153,0
2006	134,3	13,7	9,5	2,3	6,7	166,5
2007	129,6	16,1	12,4	7,9	7,9	173,9

По данным Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности можно сопоставить показатели деятельности профессиональных аудиторских объединений (табл. 1.7).

Таблица 1.7

Показатели деятельности аудиторских объединений в 2006 г.

Показатели	ИПБР	АПР	МоАП	РКА	ИПАР
Количество принятых стандартов и методических материалов	142	6	9	12	41
Количество проведенных методических (в том числе обучающих) мероприятий	596	3	14	32	31
Количество проведенных проверок (внешний контроль качества)	48	281	166	106	33
Количество проверок, по результатам которых к членам приняты меры дисциплинарного воздействия	—	—	—	—	—
Количество аудиторов, которым подтверждено повышение квалификации	822	850	631	387	336

Отдельные количественные показатели, характеризующие эту деятельность в 2007 г., приведены в табл. 1.8.

Таблица 1.8

Показатели деятельности аудиторских объединений в 2007 г.

Показатели	ИПБР	АПР	МоАП	РКА	ИПАР
Количество принятых стандартов и методических материалов	130	4	11	4	59
Количество проведенных методических (в том числе обучающих) мероприятий	683	33	18	14	43

Продолжение табл. 1.8

Показатели	ИПБР	АПР	МоАП	РКА	ИПАР
Количество проведенных проверок (внешний контроль качества)	71	221	318	206	91
Количество аудиторов, которым подтверждено повышение квалификации	2112	2573	1295	909	726

Тесты

- Аудит является методом осуществления:
 - ведомственного контроля;
 - государственного контроля;
 - независимого вневедомственного контроля.
- Исторической родиной аудита является:
 - Англия;
 - Франция;
 - Италия.
- В России впервые звание аудитора было введено:
 - Александром II;
 - Петром I;
 - М. С. Горбачевым.
- Слово «аудит» означает:
 - слушающий;
 - проверяющий;
 - бухгалтер.
- В Англии закон, регулирующий аудиторскую деятельность, вышел:
 - в 1937 г.;
 - в 1867 г.;
 - в 1862 г.
- Аудит, заключающийся в проверке документации, именуется:
 - базирующимся на риске;
 - системно-ориентированным;
 - подтверждающим.
- Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение создается в целях обеспечения:
 - статистического наблюдения за осуществлением аудиторской деятельности;

- 2) условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов;
 - 3) гарантии высокого качества аудита, проводимого его членами.
8. Аудиторы и аудиторские фирмы могут образовывать союзы и объединения для:
- 1) расширения и координации своей деятельности, а также оказания аудиторских услуг;
 - 2) расширения сферы своей деятельности и оказания аудиторских услуг;
 - 3) координации своей деятельности и защиты своих профессиональных интересов;
 - 4) обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов.
9. Аудируемые лица — это:
- 1) только организации;
 - 2) организации и индивидуальные предприниматели;
 - 3) только индивидуальные предприниматели.

Глава 2

РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Система регулирования аудиторской деятельности

Поскольку результаты аудиторской проверки являются основой для принятия множества экономических решений, аудит достаточно жестко регулируется во всех странах.

В России в настоящее время действует следующая система регулирования аудиторской деятельности:

- 1) Закон об аудиторской деятельности;
- 2) ФПСАД;
- 3) стандарты общественных объединений аудиторств.

Как уже было сказано, впервые в России Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ был принят 7 августа 2001 г. Он отменил действовавшие Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, принятые в 1996 г. Однако 30.12.2008 был принят новый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ, в связи с чем текст закона № 119-ФЗ, который частично продолжает действовать, включает фактически всего три статьи:

- статья 15 «Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности»;
- статья 16 «Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора»;
- статья 19 «Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе».

Отдельные изменения, внесенные в эти три статьи закона № 119-ФЗ, вступают в силу с 1 января 2010 г. Статьи 1—14; 17—18; 20—22 закона № 119-ФЗ утратили силу

с 1 января 2009 г. С 1 января 2010 г. статья 19 «Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе» тоже утрачивает силу.

В целом закон № 119-ФЗ утрачивает силу с 1 января 2011 г. в связи с принятием Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Минфин России в связи с тем, что вступление в силу нового закона и отмена старого будут происходить не одновременно, издал «Информационное сообщение для пользователей аудиторских услуг в связи с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»», где подробно разъясняется порядок применения отдельных положений этих законов и вышеописанное поэтапное вступление в силу их статей.

Нами подробно будет рассмотрен Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ.

Закон об аудиторской деятельности является главенствующим документом в системе прямого регулирования аудиторской деятельности. Он определяет понятия аудита, аудитора, правовые основания организации и функционирования аудита, критерии обязательности аудиторских проверок, виды сопутствующих аудиту услуг, место стандартов и норм профессиональной этики, права и обязанности аудиторов и проверяемых субъектов, основные аспекты контроля качества в аудите, вопросы аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, роль саморегулируемых аудиторских объединений и некоторые другие. Соблюдение этого Закона является обязательным для всех аудиторов и аудиторских организаций, а также для лиц, подлежащих обязательному аудиту.

Отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности, могут регулироваться также указами Президента РФ, которые не должны противоречить Закону об аудиторской деятельности и иным федеральным законам. Нормы законодательства РФ об аудиторской деятельности, содержащиеся в любых других федеральных законах, также должны соответствовать указанному Закону. В случае противоречия Указа Президента РФ или постановления Правительства РФ Закону об аудиторской деятельности или иному федеральному закону применяется Закон об аудиторской деятельности или соответствующий федеральный закон.

На основании и во исполнение Закона об аудиторской деятельности и иных федеральных законов, указов Президента

РФ Правительство РФ вправе принимать постановления, содержащие нормы законодательства РФ об аудиторской деятельности.

ФПСАД являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в которых указано, что они имеют рекомендательный характер. ФПСАД утверждаются Правительством РФ. Данные стандарты разработаны в России в соответствии с МСА, для усиления практической направленности и единообразия проведения аудита разрабатываются методики по отдельным вопросам, например по проверке материально-производственных запасов или расчетов по налогу на прибыль. Эти методики, в отличие от стандартов, носят чисто рекомендательный характер. Разработка данных стандартов в России еще не полностью закончена.

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам до утверждения полного комплекта ФПСАД предписано руководствоваться в своей деятельности ПСАД, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Профессиональные аудиторские объединения, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить ФПСАД. При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут противоречить ФПСАД и внутренним правилам (стандартам) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Кроме перечисленных нормативных документов аудиторы, аудиторские организации, саморегулируемые аудиторские объединения и их работники обязаны соблюдать Кодекс профессиональной этики.

Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности

Минфин России уполномочен Правительством РФ осуществлять государственное регулирование аудиторской деятельности. В этом качестве Минфин России активно взаимодействует с российским аудиторским сообществом. Важнейшей формой взаимодействия является участие аудиторских объединений в обсуждении государственной политики в сфере

аудиторской деятельности, постановка вопросов совершенствования правовой базы регулирования ее, участие в подготовке и обсуждении проектов нормативных правовых актов.

Основными функциями Минфина России как уполномоченного федерального органа являются:

- издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- организация разработки и представление на утверждение Правительству РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- организация в установленном законодательством РФ порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, лицензирование аудиторской деятельности;
- организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований и условий;
- контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- определение объема и разработка порядка представления уполномоченному федеральному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
- ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с Положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам;
- аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе

В целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности создается Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Положение о Совете утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

Совет по аудиторской деятельности:

- принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятель-

ности и проектов решений уполномоченного федерального органа;

- разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;
- рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
- осуществляет иные функции в соответствии с положением о данном Совете.

Члены Совета по аудиторской деятельности утверждаются руководителем уполномоченного федерального органа по представлению аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, федеральных органов исполнительной власти, научных организаций и высших учебных заведений. В состав Совета включаются представители федеральных органов исполнительной власти, осуществляющих регулирование профессиональной деятельности организаций, подлежащих обязательному аудиту.

Представительство аккредитованных профессиональных аудиторских объединений в Совете по аудиторской деятельности должно составлять не менее 51% общего состава Совета. Кроме того, в него должны входить представители государственных органов, ЦБ РФ и пользователей аудиторских услуг.

Совет в предварительном порядке рассматривает все важнейшие вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности и проекты нормативных правовых актов. В 2007 г. Совет, в частности, продолжил работу над проектами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобрил новую редакцию Кодекса этики аудиторов России. Большое внимание уделялось вопросам аттестации и повышения квалификации аудиторов и внешнему контролю качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Рассматривались результаты и перспективы рынка аудиторских услуг и деятельности аудиторских объединений.

Деятельность Совета является открытой. Информация о его заседаниях, принятые им решения, а также одобренные Советом документы публикуются на официальном сайте Минфина России.

В последнее время ведется подготовка к реформированию Совета и постепенному преобразованию его в орган общественного надзора за аудиторской профессией.

2.2. Понятие аудита и его правовые нормы в Российской Федерации

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с Законом об аудиторской деятельности, Федеральным законом от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (далее — Закон о саморегулируемых организациях), другими федеральными законами, а также принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами.

Аудиторская деятельность — предпринимательская деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих услуг. Это означает, что все аудиторские фирмы создаются с целью получения прибыли (в соответствии с ГК РФ), как и любые другие предпринимательские структуры.

Аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Согласно Закону об аудиторской деятельности под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.

Независимость аудиторов и аудиторских фирм при проведении проверки — это ключевой принцип проведения аудита (Закон об аудиторской деятельности содержит достаточно детальную расшифровку данного понятия).

Объектом аудита могут выступать не только организации, но и индивидуальные предприниматели, так как закон не предусматривает различий между ними при выделении критериев обязательности аудита.

Аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

Аудитором является физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора. Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать сопутствующие аудиту услуги. Он не вправе выполнять иные виды предпринимательской деятельности.

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 аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов (далее — реестр аудиторов и аудиторских организаций), членом которой такая организация является.

Если сведения об организации не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, то организация не вправе использовать в своем наименовании слово «аудиторская», а также производные слова от слова «аудит».

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

С 2009 года установлены требования к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов:

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 составлять 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.

В 2009 г. аудиторская деятельность осуществляется на основании лицензий, выдаваемых Минфином России как лицензирующим органом в области аудиторской деятельности. В связи с этим до 1 января 2010 г. аудиторскую деятельность вправе осуществлять исключительно аудиторские организации и индивидуальные аудиторы:

- имеющие лицензии на осуществление аудиторской деятельности, срок действия которых не истек до 1 января 2009 г.;

- имеющие лицензии на осуществление аудиторской деятельности, срок действия которых истекает в период с 1 января 2009 г. до 1 января 2010 г. Согласно ч. 1 ст. 23 Закона об аудиторской деятельности в этом случае аудиторская деятельность может осуществляться аудиторской организацией без переоформления документа, подтверждающего наличие лицензии;

- получившие лицензии на осуществление аудиторской деятельности в 2009 г.

До 1 января 2010 г. факт того, что аудиторская организация, индивидуальный аудитор не является членом саморегулируемой организации аудиторов либо аудиторская организация не привела свои учредительные документы в соответствие с требованиями Закона об аудиторской деятельности, не является препятствием осуществления такой аудиторской организацией или индивидуальным аудитором аудиторской деятельности.

С 1 января 2010 г. аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, не вступившие в саморегулируемые организации аудиторов, не вправе проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги.

В 2009 г. аудиторы вправе участвовать в аудиторской деятельности (в том числе подписывать аудиторские заключения), а индивидуальные аудиторы осуществлять аудиторскую деятельность в соответствии с типом имеющегося у них квалификационного аттестата.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, не освобождаются от уголовной, административной и гражданско-правовой ответственности в соответствии с законодательством РФ.

2.3. Цели, задачи и общие принципы аудита

При рассмотрении целей и общих принципов аудита необходимо руководствоваться не только положениями Закона об аудиторской деятельности, но и стандартами.

ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита» утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696. Оно соответствует МСА 200 «Цели и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности», а также Кодексу этики профессиональных бухгалтеров.

Данный стандарт, разработанный с учетом МСА, устанавливает единые цели и основные принципы проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны соблюдать.

Основные разделы ФПСАД:

- введение;
- цель аудита;
- общие принципы аудита;
- объем аудита;
- разумная уверенность;
- ответственность за финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудит финансовой отчетности призван дать аудитору возможность достоверно и объективно выразить мнение о

том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Цель аудита — это выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Данное определение приведено и в Законе об аудиторской деятельности, и в ФПСАД, оно является полным и исчерпывающим. Исходя из этого, целями аудита не являются:

- поиск ошибок и злоупотреблений;
- проверка правильности налоговых расчетов или налоговые консультации;
- разоблачение мошеннических действий.

Несмотря на то, что мнение аудитора может способствовать росту доверия к бухгалтерской отчетности, пользователь не может принимать данное мнение ни как выражение уверенности в жизнеспособности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица.

При этом необходимо напомнить, что в соответствии с п. 3 Закона об аудиторской деятельности под достоверностью понимается степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Согласно МСА понятие «достаточная уверенность» имеет отношение к сбору аудиторских доказательств, необходимых для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Понятие достаточной уверенности применимо ко всему процессу аудита.

В федеральном стандарте (в соответствии с МСА) приведены следующие разновидности уверенностей:

- абсолютная (бывает редко — только по очевидным вопросам);
- разумная (применяется в аудите);
- умеренная (применяется при обзорных проверках);
- низкая (уверенность отсутствует, она применяется при компиляции и выполнении согласованных процедур).

Аудит призван обеспечить достаточную (разумную) уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Понятие достаточной (разумной) уверенности имеет отношение к сбору аудиторских доказательств, необходимых для того чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассматриваемых как единое целое. Понятие достаточной (разумной) уверенности применимо ко всему процессу аудита.

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, считающимся необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах, они должны определяться аудитором с учетом требований соответствующих законов и нормативных актов и, если необходимо, с учетом условий договоренностей о проведении аудита и требований по составлению отчетности.

В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, ответственность за ее подготовку и представление несет руководство аудируемого лица. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

Процедуры, необходимые для проведения аудита в соответствии с МСА, должны определяться аудитором с учетом требований МСА, соответствующих профессиональных организаций, законов и нормативных актов и, если необходимо, с учетом условий договоренностей о проведении аудита и требований по составлению отчетности.

Помимо правил (стандартов) разного уровня аудитор при определении объема аудита обязан принимать во внимание законы, нормативные акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

Задачи аудитора в процессе проверки:

- оценка уровня организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, квалификации учетного персонала, качества обработки бухгалтерской документации, правильности законности ведения бухгалтерских записей, отражающих финансово-хозяйственную деятельность клиента и ее конечные результаты;
- оказание помощи администрации аудируемого лица путем выработки рекомендаций по устранению недостатков и нарушений, которые повлияли на финансовые результаты и достоверность показателей отчетности;

- на основе изучения прошлых фактов и современного положения дел клиента ориентирование его администрации на те будущие события, которые способны повлиять на хозяйственную деятельность и конечные результаты (проведение перспективного анализа);

- предоставление содержательных и точных справок клиенту по всем неясным вопросам, возникающим в процессе выполнения договора на оказание аудиторских услуг.

Рассмотрим **общие принципы аудита**. Аудитор обязан соблюдать Кодекс этики профессионального аудиторского объединения, членом которого является либо он сам, либо аудиторская организация, в которой он работает. При проведении аудита в соответствии с МСА аудитор должен соблюдать Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, разработанный МФБ. Он обязан проводить аудит в соответствии с ФПСАД, в которых содержатся основные требования, процедуры и руководящие указания, а также рекомендательные положения и примеры.

При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться этическими принципами, каковыми являются:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение;
- следование законодательным требованиям.

Независимость аудиторской организации от аудируемого лица и его руководства должна рассматриваться с точки зрения как формальных, так и фактических обстоятельств; она определяется в соответствии с законодательством РФ и ФПСАД.

Честность и объективность в общении с аудируемым лицом заключаются в том, что основой для выводов, рекомендаций и заключений аудиторской организации может служить только достаточный объем необходимой информации. Аудиторская организация не должна допускать, чтобы предвзятость или оказываемое на нее давление могли сказаться на общении с руководством аудируемого лица и, следовательно, на объективности выводов, рекомендаций и заключений.

Аудиторская организация не должна оказывать непосредственно услуги либо содействие в их реализации в виде рекомендаций или предложений, если они выходят за пределы ее полномочий в соответствии с имеющимися лицензиями на осуществление аудиторской и связанной с ней деятельности или **профессиональной компетентности**.

Аудиторская организация обязана соблюдать **конфиденциальность** информации, полученной при общении с руководством экономического субъекта, без ограничения во времени и независимо от продолжения или прекращения отношений с ним. Аудиторская организация обязана обеспечивать сохранность конфиденциальной информации аудируемого лица и не разглашать ее без согласия руководства аудируемого лица, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ.

Профессиональное поведение в общении с руководством аудируемого лица состоит в соблюдении приоритета общественных интересов и репутации профессии в целом. Аудиторская организация должна воздерживаться от любых действий, которые могут дискредитировать ее, подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии.

Из общего перечня этических принципов лишь понятия независимости и соблюдения конфиденциальности полученной информации регламентированы законодательно, следовательно, их можно назвать основополагающими, остальные же принципы являются общеэтическими.

В ходе планирования и выполнения аудита должен проявляться профессиональный скептицизм, так как могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение бухгалтерской отчетности. Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает существо полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает те из них, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. В частности, профессиональный скептицизм в ходе аудита следует проявлять, чтобы не упустить из вида необычные обстоятельства, не сделать необоснованных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

Трактовка профессионального скептицизма в последней действующей версии МСА была расширена. Как указано в

п. 16 МСА 200 (в редакции, действующей с 15 декабря 2006 г.), «отношение профессионального скептицизма означает, что аудитор критически и с сомнениями оценивает вескость полученных аудиторских доказательств и настороженно относится к аудиторским доказательствам, которые противоречат надежности документов, ответов на запросы и прочим заявлениям руководства либо ставят такие документы и заявления под вопрос. При проведении опросов и прочих аудиторских процедур аудитор не должен исходить исключительно из предположения честности руководства, напротив, им должны быть получены убедительные аудиторские доказательства этого».

Следовательно, аудитор не должен исходить из того, что руководство аудируемого лица является бесчестным, но и не должен безоговорочно доверять ему, он должен быть беспристрастным в своих суждениях. В связи с этим устные и письменные заявления руководства не заменяют необходимости получения аудитором достаточных доказательств для подготовки обоснованных выводов, на которых можно базировать аудиторское мнение.

Существуют присущие аудиту ограничения, которые сужают возможность обнаружения аудитором значительных искажений. Данные ограничения имеют место в силу следующих причин:

- в ходе аудита применяется тестирование;
- любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);
- преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Еще одним ограничением надежности аудита является фактор, заключающийся в том, что работа, выполняемая аудитором с целью формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении, в частности в отношении:

- сбора аудиторских доказательств, например при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;
- подготовки выводов, сделанных на основе собранных аудиторских доказательств, например при анализе разумного характера оценочных значений, полученных руководством в ходе подготовки бухгалтерской отчетности.

Кроме указанных выше, существуют и другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств, используемых для формирования выводов по определенным предпосылкам подготовки бухгалтерской отчетности (например в отношении операций между связанными сторонами). В таких случаях в некоторых ФПСАД определены особые процедуры, которые в силу характера отдельных предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности обеспечивают достаточность надлежащих аудиторских доказательств.

В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, ответственность за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности лежит на руководстве аудируемого лица.

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от указанной ответственности.

Основные принципы финансовой отчетности

В ФПСАД № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» рассматриваются основные принципы финансовой отчетности и уровни уверенности, применимые при аудите.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность, как правило, составляется и представляется ежегодно и направляется для удовлетворения общих информационных нужд широкого круга пользователей. Многие пользователи полагаются на финансовую (бухгалтерскую) отчетность как на основной источник информации, поскольку они не наделены полномочиями получать дополнительную информацию, отвечающую их информационным потребностям. Финансовая (бухгалтерская) отчетность в России должна составляться в соответствии с законодательством РФ, регулирующим бухгалтерский учет и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

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

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

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

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

Ненадлежащее использование имени аудитора

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

2.4. Этика аудита

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров МФБ

Необходимость внедрения кодекса этики для профессиональных бухгалтеров обусловлена тем, что бухгалтерская профессия:

- строится на доверии общества;
- требует приверженности высоким этическим стандартам и профессиональной честности;

- требует профессионального поведения от всех участников процесса составления финансовой отчетности.

МФБ полагает, что в силу существующих национальных различий в культуре, языке, правовых и социальных системах задачу по подготовке соответствующих этических требований и первую очередь должны выполнять организации — члены МФБ в каждой стране, и что эти же организации должны отвечать за внедрение и обеспечение их соблюдения. Однако, с точки зрения МФБ, суть профессии бухгалтера во всем мире заключается в стремлении к достижению общих целей и, следовательно, соблюдении ряда фундаментальных принципов. Признавая ответственность бухгалтерского профессионального сообщества как такового и считая, что собственная роль МФБ заключается в обеспечении руководства, содействии в последовательности в работе и ее гармонизации, Федерация сочла важным разработать международный Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который должен служить основой этических требований (кодексов этики, подробных правил, руководящих указаний, стандартов поведения), предъявляемых к профессиональным бухгалтерам, а следовательно, и к аудиторам.

Кодекс этики МФБ призван служить образцом для национальных руководств по этике. В нем устанавливаются стандарты поведения профессиональных бухгалтеров и излагаются основные принципы, которые должны соблюдаться профессиональными бухгалтерами для достижения общих целей.

Представители бухгалтерской профессии работают в средах с различными культурными традициями и нормативными требованиями. Однако основные принципы Кодекса должны неукоснительно соблюдаться все. Кодексом признается, что в случае если какое-либо национальное требование противоречит какому-либо положению Кодекса, должно выполняться национальное требование. Для тех стран, которые решат принять Кодекс в качестве национального, МФБ подготовила примерный текст, который может быть использован для описания статуса и применимости Кодекса в соответствующей стране. Кодекс составлен таким образом, что за исключением специально оговоренных случаев, его цели и фундаментальные принципы в равной степени действительны для всех профессиональных бухгалтеров независимо от того, занимаются ли они публичной практикой или коммерческой деятельностью, работают в государственном секторе или сфере образования.

Для профессии бухгалтера и аудитора характерны определенные черты:

- владение соответствующими интеллектуальными навыками, приобретенными посредством подготовки и образования;
- приверженность представителей профессии общему кодексу ценностей и поведения, принятому соответствующим административным органом, в том числе стремление к объективной точке зрения;
- осознание своего долга перед обществом в целом.

Долг представителей профессии перед профессиональным сообществом и обществом в целом время от времени может вступать в кажущееся противоречие с их непосредственными личными интересами или обязанностью проявлять лояльность по отношению к работодателю. В связи с этим МФБ также установила этические требования для своих членов, чтобы обеспечить наивысшее качество их работы и общественное доверие к профессиональному сообществу.

Общественные интересы

Отличительной чертой профессии аудитора является признание им своей ответственности перед обществом. Обязанности профессионального бухгалтера (аудитора) не сводятся исключительно к удовлетворению потребностей отдельного клиента или работодателя. На стандарты бухгалтерской и аудиторской профессий значительно влияют интересы общества, в частности, это выражается в следующем:

- независимые аудиторы помогают обеспечить целостность и эффективность финансовой отчетности, предоставляемой финансовым учреждениям в качестве вспомогательной документации для получения кредитов, а акционерам — для получения капитала;
- внутренние аудиторы помогают правильно оценить разумность системы внутреннего контроля, которая повышает достоверность внешней финансовой информации их работодателя;
- налоговые эксперты помогают обеспечить доверие, эффективность и справедливое применение налоговой системы;
- консультанты по управлению выполняют обязанности, продиктованные общественными интересами, способствуя принятию рациональных управленческих решений.

Инвесторы, кредиторы, работодатели и другие представители делового сообщества, а также правительство и население

и целом полагаются на профессиональных бухгалтеров и аудиторов в плане разумного финансового учета и финансовой отчетности, эффективного финансового управления и компетентных рекомендаций по различным вопросам бизнеса и налогообложения. Отношение к своей работе и поведение профессиональных бухгалтеров (аудиторов) при предоставлении ими таких услуг влияет на экономическое благосостояние их сообщества и страны в целом.

Цели и фундаментальные принципы, записанные в Кодексе этики МФБ, носят общий характер и не предназначены для разрешения этических проблем профессионального бухгалтера (аудитора) в каком-либо конкретном случае. Однако Кодекс содержит некоторые практические рекомендации для ряда типичных ситуаций, встречающихся в профессиональной бухгалтерской деятельности.

Кодекс разделен на три части:

- 1) часть А содержит требования ко всем профессиональным бухгалтерам, если не указано иное;
- 2) часть В — только к публично практикующим профессиональным бухгалтерам;
- 3) часть С — только к наемным профессиональным бухгалтерам, но при определенных обстоятельствах данные требования могут касаться и бухгалтеров, нанятых публично практикующими бухгалтерами.

Внедрение и обеспечение соблюдения этических требований

Задача разработки подробных этических требований в первую очередь возлагается на профессиональные организации каждой конкретной страны, даже если ответственность по опубликованию этих требований полностью или частично берет на себя государственный законодательный орган.

Утверждение этических требований организациями — членами МФБ не всегда обеспечивает обязательное соблюдение принятых стандартов поведения; для достижения эффективности в этой области соответствующие органы каждой страны должны предусмотреть меры по внедрению международных стандартов.

На каждой организации — члене МФБ лежит ответственность за продвижение высоких стандартов профессионального поведения и обеспечение соблюдения этических требований; в случае их несоблюдения в отношении такой организации

может быть проведено расследование с принятием соответствующих мер.

Внедрению всего комплекса этических требований способствует разработка программы, направленной на информирование отдельных участников обо всех этических требованиях и последствиях их несоблюдения.

Тем не менее, могут иметь место случаи, когда такие требования будут грубо игнорироваться либо когда бухгалтеры вследствие ошибки, невнимания или недопонимания не будут их соблюдать. В интересах профессии и всех ее представителей в любой стране необходимо, чтобы общественность была уверена в том, что несоблюдение этических требований, предъявляемых к бухгалтерам в данной стране, станет предметом расследования и что в необходимых случаях будут приняты дисциплинарные меры.

Полномочия по применению дисциплинарных мер могут быть предусмотрены законодательством или уставом профессиональной организации. Во многих странах они регламентируются законодательными органами, не являющимися профессиональными организациями. Такие регулирующие органы могут нести солидарную или единоличную ответственность за применение дисциплинарных мер либо проводить анализ уже принятых мер.

Дисциплинарные меры обычно применяются в связи:

- с несоблюдением требуемых стандартов профессиональных тщательности, навыков или компетентности;
- несоблюдением правил этики;
- дискредитирующим или бесчестным поведением.

Дисциплинарные органы обычно применяют следующие санкции:

- порицание;
- штраф;
- возмещение расходов;
- лишение права заниматься практикой;
- приостановление членства;
- исключение из членов.

Предусмотрены и другие санкции: предупреждение, возврат полученной от клиента платы за услуги, дополнительное обучение, а также выполнение работы другим участником за счет лица, к которому применены дисциплинарные меры.

Целесообразным является обнародование информации о дисциплинарном и апелляционном производстве. В этом случае одновременно могут быть проинформированы участ-

ники и все присутствующие на слушании дела. Однако при принятии решения о способе обнародования информации следует учитывать аспекты конфиденциальности и характер допущенного нарушения. О решении следует сообщать в соответствующий орган регулирования.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров IFAC пересмотрен в июне 2005 г. и вступил в силу 30.06.2006. Членам IFAC не разрешается применять менее жесткие требования, чем оговорено в Кодексе.

Кодекс обеспечивает соблюдение пяти фундаментальных принципов профессиональной этики: профессиональная честность, объективность, профессиональная компетенция, конфиденциальность и профессиональное поведение. Он создает концептуальную основу, позволяющую профессиональным бухгалтерам:

- обнаруживать угрозу фундаментальным принципам;
- оценивать значимость угрозы;
- применять определенные меры безопасности для устранения таких угроз или снижения их до допустимого уровня, за исключением тех случаев, когда эти угрозы носят незначительный характер.

Кодекс применим ко всем профессиональным бухгалтерам, общественному сектору, бизнесу и промышленности.

Этика аудиторов в России

Одним из обязательных качеств профессионального аудитора, как уже говорилось, является осознание им своей ответственности перед обществом. Чтобы подчеркнуть особую важность для общества аудиторских услуг и обеспечить определенные нравственные гарантии их качества, в России был утвержден Кодекс профессиональной этики аудиторов, введенный в действие 04.12.1996 общим собранием Аудиторской палаты России.

Российский Кодекс профессиональной этики аудиторов содержит 15 статей.

Статья 1. Общие положения. Обобщаются этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, объединенных Аудиторской палатой России; определяются нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество.

Статья 2. Общепринятые моральные нормы и принципы. Подтверждается обязанность аудиторов придерживаться общечеловеческих моральных правил и нравственных норм в своих поступках и решениях.

Статья 3. Общественные интересы. Предусматривается, что внешний аудитор обязан действовать в интересах всех пользователей бухгалтерской отчетности, а не только заказчика аудиторских услуг; аудитор должен быть убежден, что защищаемые интересы заказчика возникли на законных и справедливых основаниях, в противном случае он обязан отказаться от их защиты.

Статья 4. Объективность и внимательность аудитора. Указывается, что выводы могут быть объективными только при достаточном объеме требуемой информации. Аудиторы обязаны объективно рассматривать все возникающие ситуации и реальные факты. Давление на аудитора в любой форме является недопустимым. Аудиторы должны внимательно и серьезно относиться к своим обязанностям, соблюдать утвержденные аудиторские стандарты, адекватно планировать и контролировать работу, проверять подчиненных специалистов.

Статья 5. Независимость аудитора. Согласно этой статье в заключении или другом документе, составленном в результате оказанных профессиональных услуг, аудитор обязан сознательно заявить о своей независимости в отношении клиента как по формальным, так и по фактическим обстоятельствам.

Статья 6. Профессиональная компетентность аудитора. Указывается, что аудитор обязан воздерживаться от оказания услуг, выходящих за пределы его профессиональной компетенции, а также не соответствующих его квалификационному аттестату. Для оказания помощи аудитору в решении поставленных конкретных задач аудиторская фирма может привлечь компетентных специалистов.

Статья 7. Конфиденциальная информация клиентов. Здесь предусматривается обязанность аудитора сохранять в тайне конфиденциальную информацию о делах клиентов, полученную при оказании профессиональных услуг, без ограничения во времени и независимо от продолжения или прекращения непосредственных отношений с ними. Конфиденциальная информация не должна быть использована аудитором для своей выгоды или для выгоды любой третьей стороны, а также в ущерб интересам клиента.

Статья 8. Налоговые отношения. При оказании профессиональных услуг по налогообложению аудитор обязан руководствоваться интересами клиента при обязательном соблюдении налогового законодательства. Аудитор не должен

способствовать фальсификациям с целью уклонения клиента от уплаты налогов и обмана налоговой службы. Все рекомендации и советы в области налогообложения необходимо представлять в письменной форме.

Статья 9. Плата за профессиональные услуги. Подчеркивается, что плата за профессиональные услуги аудитора должна соответствовать нормам профессиональной этики и выплачиваться в зависимости от объема и качества профессиональных услуг. Аудитор обязан заранее оговорить с клиентом и письменно закрепить условия и порядок такой оплаты.

Статья 10. Отношения между аудиторами. В данной статье говорится о том, что аудиторы должны доброжелательно относиться к другим аудиторами, воздерживаться от необоснованной критики их деятельности и иных сознательных действий, причиняющих ущерб коллегам по профессии.

Статья 11. Отношения сотрудников с аудиторской фирмой. В развитии положений ст.10 подчеркивается, что сотрудники должны проявлять лояльное отношение к своей аудиторской фирме и всей своей деятельностью способствовать укреплению ее авторитета и дальнейшему развитию, поддерживать деловые доброжелательные отношения как между собой, так и с клиентами.

Статья 12. Публичная информация и реклама. Указывается, что реклама деятельности аудиторской фирмы или индивидуального аудитора должна быть информативной, прямой и честной, исключая возможность обмана и введения в заблуждение потенциальных клиентов.

Статья 13. Несовместимые действия аудитора. Отмечается, что занятие какой-либо деятельностью, запрещенной практикующим аудиторами в соответствии с законодательством, рассматривается как несовместимые действия аудитора, нарушающие закон и профессиональные этические нормы.

Статья 14. Аудиторские услуги в других государствах. Подчеркивается, что при проведении аудита в другой стране аудитор обязан знать и применять в своей работе международные аудиторские стандарты и стандарты, действующие в том государстве, в котором он осуществляет свою профессиональную деятельность.

Статья 15. Соответствие настоящего Кодекса международным нормам. В данной статье указано, что нормы профессионального поведения, определяемые настоящим Кодексом, основаны на международных этических нормах, разработанных МФБ.

Профессиональная этика в общении с руководством аудируемого лица определена ПСАД «Общение с руководством экономического субъекта», задачами которого являются:

- определение основных требований к общению аудиторской организации с руководством аудируемого лица;
- определение особенностей общения аудиторской организации с руководством аудируемого лица на различных стадиях проведения аудита;
- определение особенностей общения аудиторской организации с руководством аудируемого лица по вопросам бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России решением своего Президентского совета от 24.09.2003 утвердил Кодекс этики членов ИПБР, который вступил в силу с января 2004 г. Данный Кодекс подготовлен на основе и с учетом всех требований Кодекса этики МФБ с максимальным сохранением его концептуальных подходов и разделов.

Кодекс устанавливает, что основной целью бухгалтерской и аудиторской профессии является деятельность специалистов на самом высоком профессиональном уровне, обеспечивающем качественное выполнение заданий и удовлетворение общественных интересов. Достижение этой цели требует соблюдения четырех основных требований:

- 1) достоверность — общество испытывает потребность в достоверной информации и информационных системах;
- 2) профессионализм — клиенты, работодатели и другие заинтересованные лица испытывают потребность в специалистах, являющихся профессионалами в сфере бухгалтерского учета и аудита;
- 3) высокое качество услуг — все услуги, предоставленные профессиональным бухгалтером (аудитором), должны соответствовать высшим стандартам качества;
- 4) уверенность — лица, пользующиеся услугами профессиональных бухгалтеров (аудиторов), должны быть уверены в том, что услуги оказываются в соответствии с регулируемыми их профессиональными этическими нормами.

Кодекс содержит некоторые рекомендации по практическому достижению целей и соблюдению фундаментальных принципов в ряде типичных ситуаций, встречающихся в бухгалтерской и аудиторской практике, так в Приложении к данному Кодексу содержится 24 статьи по рекомендациям применения принципа независимости к конкретным ситуациям.

На современном этапе развития ИПБР и Аудиторская палата России являются несомненными лидерами в становлении системы аудита и общественном регулировании норм данной деятельности.

Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 56 от 31.05.2007) был одобрен Кодекс этики аудиторов России (далее — Кодекс 2007 г.), в котором сказано, что отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, аудитор обязан соблюдать и подчиняться нормам профессиональной этики аудитора.

Таким образом, для разработки и обоснования отдельных положений Кодекса 2007 г. были использованы следующие документы:

- 1) Закон об аудиторской деятельности;
- 2) проект Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (вариант от 12.09.2005);
- 3) Кодекс этики МФБ 2005 г.;
- 4) Рекомендации ЕС по независимости аудиторов, проводящих обязательные аудиторские проверки;
- 5) Обзор по внедрению рекомендаций ЕС (The FEE survey);
- 6) Руководство AICPA (Институт присяжных бухгалтеров США) по профессиональному поведению.

В ст. 7 Закона об аудиторской деятельности дается определение Кодекса этики. Кодекс профессиональной этики аудиторов — свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности.

Кодекс 2007 г. подготовлен на основе Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принятого МФБ, и является сводом норм профессиональной этики аудитора, т.е. сложившихся и широко применяемых при ведении аудиторской деятельности правил поведения аудитора и аудиторской организации, не предусмотренных законодательством. Поскольку не представляется возможным определить нормы профессиональной этики для всех ситуаций и обстоятельства, с которыми может столкнуться аудитор при ведении аудиторской деятельности, Кодекс 2007 г. содержит лишь базовые нормы.

Нормы профессиональной этики, содержащиеся в Кодексе 2007 г., действительны для всех аудиторов.

Кодекс 2007 г. можно разделить на две основные части:

1) в разделе 1 приведены основные принципы профессиональной этики аудитора и руководство по применению этих принципов на практике (модель поведения аудитора и аудиторской организации). Аудиторы должны применять данную модель для выявления угроз нарушения основных принципов, оценки серьезности таких угроз, а в случаях, когда угроза оценивается иначе, чем явно незначительная, — для принятия мер предосторожности с целью устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности;

2) в разделах 2—9 описан порядок применения указанной модели поведения в конкретных ситуациях. Здесь приведены примеры мер предосторожности против угроз нарушения основных принципов, а также ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз. Примеры, приведенные в указанных разделах, не дают исчерпывающего перечня всех обстоятельств работы аудиторов, при которых могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов поведения, и не должны рассматриваться в качестве таковых. Следовательно, аудитору недостаточно просто следовать приведенным примерам; необходимо применять модель поведения к конкретным условиям работы.

В Кодексе 2007 г. появились дополнительные разделы, которые посвящены этическим требованиям к аудитору и касаются таких ситуаций, как:

- заключение договора об оказании профессиональных услуг;
- учет возможного конфликта интересов;
- выражение аудитором второго мнения.

Существенно изменен раздел, посвященный соблюдению аудитором этических требований в отношении конфиденциальности, при получении подарков и других знаков внимания, а также рассмотрены вопросы требований к независимости аудитора в ходе выполнения различных типов заданий по проверке достоверности информации. Эти нововведения ориентируют аудитора на то, что в ходе заключения договора и в процессе самого аудита ему необходимо будет выполнять ряд новых процедур.

Кодекс 2007 г. выделяет следующие типы угроз нарушения этических принципов: угрозу личной заинтересованности, самоконтроля, заступничества, близкого знакомства и шантажа. В п. 1.29—1.33 Кодекса 2007 г. приводятся примеры обстоятельств, при которых возникают эти угрозы.

Меры предосторожности, принимаемые аудитором в отношении выявленных угроз, определяются им на основании профессионального суждения (п. 1.43 Кодекса 2007 г.). При вынесении этого суждения аудитор должен рассмотреть, что именно признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности).

Меры предосторожности в п. 1.35 Кодекса 2007 г. разделены на две укрупненные группы:

- предусмотренные профессией, законом или нормативными актами;
- обусловленные рабочей средой.

В п. 1.37 Кодекса 2007 г. указано, что меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств и включают в себя общие, относящиеся к деятельности, и конкретные, относящиеся к заданию, меры, виды которых приведены в п. 1.38—1.39 Кодекса. Аудитор также может использовать меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах клиента и раскрытые в п. 1.40—1.42 Кодекса 2007 г.

Каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренный Советом по аудиторской деятельности Кодекс профессиональной этики аудиторов. Саморегулируемая организация аудиторов вправе включить в принимаемый ею Кодекс профессиональной этики аудиторов дополнительные требования.

Тесты

1. Правовые основы осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации определены:

- 1) Законом об аудиторской деятельности;
- 2) Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента РФ;
- 3) Порядком осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Правительством РФ.

Нормы профессиональной этики, содержащиеся в Кодексе 2007 г., действительны для всех аудиторов.

Кодекс 2007 г. можно разделить на две основные части:

1) в разделе 1 приведены основные принципы профессиональной этики аудитора и руководство по применению этих принципов на практике (модель поведения аудитора и аудиторской организации). Аудиторы должны применять данную модель для выявления угроз нарушения основных принципов, оценки серьезности таких угроз, а в случаях, когда угроза оценивается иначе, чем явно незначительная, — для принятия мер предосторожности с целью устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности;

2) в разделах 2—9 описан порядок применения указанной модели поведения в конкретных ситуациях. Здесь приведены примеры мер предосторожности против угроз нарушения основных принципов, а также ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз. Примеры, приведенные в указанных разделах, не дают исчерпывающего перечня всех обстоятельств работы аудиторов, при которых могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов поведения, и не должны рассматриваться в качестве таковых. Следовательно, аудитору недостаточно просто следовать приведенным примерам; необходимо применять модель поведения к конкретным условиям работы.

В Кодексе 2007 г. появились дополнительные разделы, которые посвящены этическим требованиям к аудитору и касаются таких ситуаций, как

- заключение договора об оказании профессиональных услуг;
- учет возможного конфликта интересов;
- выражение аудитором второго мнения.

Существенно изменен раздел, посвященный соблюдению аудитором этических требований в отношении конфиденциальности, при получении подарков и других знаков внимания, а также рассмотрены вопросы требований к независимости аудитора в ходе выполнения различных типов заданий по проверке достоверности информации. Эти нововведения ориентируют аудитора на то, что в ходе заключения договора и в процессе самого аудита ему необходимо будет выполнять ряд новых процедур.

Кодекс 2007 г. выделяет следующие типы угроз нарушения этических принципов: угрозу личной заинтересованности, самоконтроля, заступничества, близкого знакомства и шантажа. В п. 1.29—1.33 Кодекса 2007 г. приводятся примеры обстоятельств, при которых возникают эти угрозы.

Меры предосторожности, предпринимаемые аудитором в отношении выявленных угроз, определяются им на основании профессионального суждения (п. 1.43 Кодекса 2007 г.). При вынесении этого суждения аудитор должен рассмотреть, что именно признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности).

Меры предосторожности в п. 1.35 Кодекса 2007 г. разделены на две укрупненные группы:

- предусмотренные профессией, законом или нормативными актами;
- обусловленные рабочей средой.

В п. 1.37 Кодекса 2007 г. указано, что меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств и включают в себя общие, относящиеся к деятельности, и конкретные, относящиеся к заданию, меры, виды которых приведены в п. 1.38—1.39 Кодекса. Аудитор также может использовать меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах клиента и раскрытые в п. 1.40—1.42 Кодекса 2007 г.

Каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренный Советом по аудиторской деятельности Кодекс профессиональной этики аудиторов. Саморегулируемая организация аудиторов вправе включить в принимаемый ею Кодекс профессиональной этики аудиторов дополнительные требования.

Тесты

1. Правовые основы осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации определены:

- 1) Законом об аудиторской деятельности;
- 2) Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента РФ;
- 3) Порядком осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Правительством РФ.

2. Инициативная аудиторская проверка проводится:
 - 1) по инициативе государственных органов;
 - 2) по решению экономического субъекта;
 - 3) по инициативе аудитора или аудиторской фирмы.
3. Имеют ли право аудиторские фирмы заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской:
 - 1) да;
 - 2) нет;
 - 3) имеют, если это оговорено в уставе аудиторской организации.
4. Что такое аудит:
 - 1) предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также оказанию иных аудиторских услуг;
 - 2) платная финансовая ревизия;
 - 3) проверка финансовой отчетности и выдача положительного аудиторского заключения.
5. Основной целью аудита является:
 - 1) установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций нормативным актам РФ;
 - 2) выявление мошенничества и ошибок в бухгалтерском учете и отчетности;
 - 3) исправление всех ошибок в бухгалтерском учете и отчетности.
6. Аудиторская деятельность относится:
 - 1) к общественной деятельности;
 - 2) государственной деятельности;
 - 3) предпринимательской деятельности.
7. Аудиторская фирма решила совмещать аудиторский бизнес с бизнесом в сфере продажи недвижимости. Оцените ситуацию:
 - 1) такая практика запрещена;
 - 2) для аудиторов нет ограничений для проведения операций с недвижимостью;
 - 3) возможность совмещения указанных видов бизнеса зависит от разных условий.
8. Аудиторские фирмы в соответствии с законодательством РФ могут иметь:
 - 1) организационно-правовую форму акционерного общества закрытого и открытого типа;
 - 2) любую организационно-правовую форму, за исключением формы акционерного общества открытого типа;
 - 3) любую организационно-правовую форму.
9. В штате аудиторской организации должно состоять:
 - 1) не менее пяти аудиторов;

- 2) не менее двух аудиторов;
 - 3) не менее трех аудиторов.
10. До рассмотрения заявления о вхождении в члены комитета по аудиторской практике или МФБ необходимо:
 - 1) подписать обязательство соблюдать Кодекс этики;
 - 2) оплатить членский взнос;
 - 3) верно все перечисленное выше.
 11. Обязательная аудиторская проверка проводится:
 - 1) в случаях, прямо установленных законодательством РФ;
 - 2) при обнаружении некачественного аудита;
 - 3) по поручениям Комиссии по аудиторской деятельности РФ.
 12. Аудиторская организация решила совмещать аудиторский бизнес с бизнесом в сфере недвижимости. Есть ли ограничения в этой области:
 - 1) для операций с недвижимостью ограничений для аудиторов нет;
 - 2) нет, аудит — это разновидность обычного предпринимательства;
 - 3) это запрещено.
 13. Аудиторская проверка не может проводиться аудиторскими фирмами:
 - 1) в отношении экономических субъектов, являющихся их страховщиками;
 - 2) в отношении экономических субъектов, являющихся ОАО;
 - 3) оказавшими данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению бухгалтерской отчетности.
 14. Аудиторские организации в ходе проведения аудиторских проверок должны устанавливать достоверность отчетности:
 - 1) в тех аспектах, которые аудитор считает необходимым установить с абсолютной точностью;
 - 2) с абсолютной точностью;
 - 3) во всех существенных отношениях.
 15. Государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляет:
 - 1) уполномоченный федеральный орган исполнительной власти;
 - 2) Правительство РФ;
 - 3) Совет по аудиторской деятельности.

Глава 3

ВИДЫ АУДИТА И УСЛОВИЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1. Виды аудита

В отечественной теории и практике, как и в западных странах, аудит подразделяется на внутренний и внешний.

Внутренний аудит является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Некоторые виды внутреннего аудита называют **управленческим** или **производственным** аудитом, который проводится аудиторами, работающими на предприятии, и, следовательно, не отвечает критериям независимости в полной мере.

Внешний аудит проводится сторонними аудиторскими фирмами (юридическими лицами) или независимыми аудиторами на основе договоров (заказов) с аудируемыми лицами. Обязательная аудиторская проверка проводится всегда только внешними аудиторами с учетом требований Закона об аудиторской деятельности, результатом работы является составление заключения. Данный вид аудита часто называют **финансовым**, так как он предусматривает оценку достоверности финансовой отчетности. В зависимости от порядка проведения аудита в международной практике различают несколько его модификаций.

Аудит на соответствие предназначен для проверки соблюдения аудируемым лицом конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты осуществляемых операций. В процессе этого аудита устанавливается соответствие деятельности аудируемого лица его уставу, проверке также подлежат правильность исчисления оплаты труда, обоснованность

исчисления и уплаты налогов и т.д. Проверки на соответствие требуют установления необходимых критериев для оценки финансовой отчетности. В качестве таких критериев могут выступать законодательные требования, ГОСТы, согласованные условия (например сроки поставок) и др.

Операционный аудит осуществляется для проверки процедур и методов функционирования аудируемого лица с целью оценки эффективности хозяйствования. Его целесообразно применять для проверки выполнения бизнес-планов, смет, различных целевых программ, работы персонала и т.п. Иногда такой аудит называют аудитом эффективности работы организации или деятельности администрации.

Если аудит финансовой отчетности служит для проверки отчетности с целью вынесения заключения о соответствии ее установленным критериям и общепринятым правилам бухгалтерского учета и его результаты могут быть опубликованы и разосланы широкому кругу пользователей — владельцам акций, кредиторам, органам государственного регулирования и др., то **специальный аудит** — это проверка конкретных аспектов деятельности с точки зрения соблюдения определенных процедур, норм и правил (например правильности составления налоговой отчетности, использования специальных фондов и др.).

Аудит может быть обязательным и инициативным.

Обязательная аудиторская проверка проводится в случаях, прямо установленных законодательством или по поручению государственных органов. Объем и порядок осуществления обязательного аудита регламентируются законодательными нормами.

Инициативный (добровольный) аудит осуществляется по решению экономического субъекта на основе договора с аудиторской фирмой или индивидуальным аудитором. Характер и масштабы такой проверки определяет сам клиент.

Аудит подразделяется на первоначальный и согласованный (повторяющийся).

Первоначальный аудит — это аудит, который проводится для данного клиента впервые. В данном случае риск и трудоемкость аудита существенно увеличиваются, так как аудиторы не располагают необходимой информацией об особенностях деятельности клиента, системе его внутреннего контроля и т.д.

Согласованный (повторяющийся) аудит осуществляется данным аудитором или аудиторской фирмой повторно

либо регулярно. Такое сотрудничество удобно и аудиторам, и клиенту, который получает высококвалифицированные, всесторонние, основанные на длительном сотрудничестве помощь и оценку.

И, наконец, аудит с точки зрения его исторического развития подразделяют на подтверждающий, системно-ориентированный и базирующийся на риске.

В России аудит находится на стадии подтверждающего, когда от аудиторов требуется подтверждение достоверности информации финансовой отчетности. В Англии, на исторической родине аудита, этот его вид существовал на протяжении более чем 150 лет. Развитие аудита в России идет по пути активного использования накопленного опыта. Отдельные элементы более поздних по времени появления видов аудита также уже применяются в практике.

Системно-ориентированный аудит — это проведение проверки хозяйствующего субъекта с целью оценки состояния и эффективности действия системы внутреннего контроля аудируемого лица в целом и его внутреннего аудита в частности.

Базирующийся на риске аудит предполагает концентрацию усилий на проверке тех областей или конкретных объектов, где риски, как правило, являются наибольшими, при сокращении времени на проверку объектов, где риски отсутствуют или ничтожно малы.

Следует отметить, что приведенная классификация не является исчерпывающей, расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг предопределяют новые виды и направления аудиторской деятельности.

3.2. Обязательная аудиторская проверка

Обязательный аудит — это ежегодная обязательная аудиторская проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

- 1) организационно-правовая форма организации представляет собой открытое акционерное общество;
- 2) по виду деятельности организация является:
 - кредитной организацией, бюро кредитных историй;
 - страховой организацией или обществом взаимного страхования;

- товарной или фондовой биржей;
- инвестиционным институтом или фондом;
- государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством РФ обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами;

3) по финансовым показателям деятельности:

- объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год превышает 50 млн руб.;
- сумма активов баланса на конец года, предшествующего отчетному, превышает 20 млн руб.

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также на проведение бухгалтерской (финансовой) 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 от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

Аудиторская проверка аудируемых лиц, в бухгалтерской (финансовой) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством РФ.

При проведении обязательного аудита аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) 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.

Кроме того, федеральными законами установлены иные случаи, в которых обязательный аудит проводится только аудиторскими организациями, например, это аудит бухгал-

терской (финансовой) отчетности ряда государственных корпораций.

С 1 января 2009 г. в соответствии с Законом об аудиторской деятельности индивидуальный аудитор вправе проводить обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, за исключением 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.

Приведем официальные статистические данные Минфина России по проведению обязательных аудиторских проверок за 2007 г. (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Основания проведения обязательного аудита в 2007 г.

Основание проведения обязательного аудита	Удельный вес в общем количестве проведенных обязательных аудитов, %
Обязательный аудит – всего	100
в том числе:	
открытые акционерные общества	25,9
кредитные организации	1,9
страховые организации и общества взаимного страхования	1,4
биржи и инвестиционные фонды	1,5
унитарные предприятия	9,6
организации, финансовые показатели которых выше минимальных значений	47,3
другие случаи, предусмотренные законами	12,4

Как видно из данных таблицы, наиболее распространенным основанием для обязательности аудита является превышение финансовых показателей.

Среди выданных в 2007 г. аудиторских заключений существенно долю занимают заключения с выражением безотвратно положительного мнения (55,1% общего количества выданных заключений). На втором месте – заключения с выражением мнения с оговоркой (43,4%). Меньше всего выдано аудиторских заключений с выражением отрицатель-

ного мнения (1,1%) и аудиторских заключений с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (0,4%). Доля аудиторских заключений с выражением сомнения в возможности клиента продолжать деятельность и с указанием на значительную неопределенность в деятельности клиента составила по 1% для каждого из видов исключений.

В 2007 г. аудиторские организации провели обязательный и инициативный аудит бухгалтерской отчетности 84 871 клиента. Количество таких клиентов в 2007 г. возросло по сравнению с 2006 г. на 4606 или на 5,7%.

Среди клиентов аудиторских организаций, бухгалтерская отчетность которых проаудирована, 30% – клиенты с выручкой от продажи товаров, продукции, работ, услуг менее 20 млн руб., 45% – с выручкой от 20 до 200 млн руб., 21% – с выручкой от 200 млн до 2 млрд руб., 4% – с выручкой более 2 млрд руб. Наибольшее число клиентов занято в оптовой и розничной торговле (30%), обрабатывающем производстве и строительстве (по 12%), транспорте и сельском хозяйстве (по 4%).

3.3. Сопутствующие аудиту услуги

Значительное место в Законе об аудиторской деятельности отводится так называемым сопутствующим аудиту услугам.

В Кодексе этики МФБ они не определены, в нем содержится достаточно общая формулировка: «Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен одновременно принимать участие в каком-либо бизнесе, роде занятий или деятельности, которые наносят или могут нанести ущерб порядочности, объективности, независимости или хорошей репутации данной профессии и поэтому являются не совместимыми с оказанием профессиональных услуг». Предполагается, что аудитор, который проверяет фирму и одновременно сам работает в ней, не может быть независимым и объективным. Для западных специалистов само собой разумеющимся считается, что солидные и авторитетные аудиторы, адвокаты, нотариусы, врачи, не желающие потерять деловую репутацию, не вправе заниматься на профессиональном уровне какой-либо побочной деятельностью, кроме своей основной.

В настоящее время аудиторская деятельность включает два компонента: собственно аудит (обязательный аудит) и сопутствующие ему услуги, которые в аудиторских организациях начинают занимать все больший удельный вес по количеству, видам и объемам выполнения. И это не случайно, так как именно в аудиторских фирмах работают наиболее квалифицированные специалисты в области бухгалтерского учета, права, налогообложения, финансов.

Еще раз подчеркнем, что в соответствии с Законом об аудиторской деятельности аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг. Для осуществления последних от исполнителей требуется профессиональная компетентность в области аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа, налогообложения, хозяйственного права и экономики.

В соответствии с Законом об аудиторской деятельности под сопутствующими аудиту услугами понимаются отличные от аудита услуги, связанные выражением в установленной форме независимого мнения об информации организаций, а также следующие услуги:

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

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

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

4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;

5) юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочная деятельность;

8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не вправе осуществлять деятельность, влекущую возникновение конфликта интересов с аудируемым лицом.

Трудности с определением иных услуг возникают у многих аудиторов, а также лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, еще на этапе получения лицензий. Так, если в уставе аудиторской организации, подававшей документы на получение лицензии на право занятия аудиторской деятельностью, были указаны юридические услуги, то ЦАЛАК отказывала им в выдаче лицензии до приведения состава оказываемых услуг в соответствии с действующим законодательством.

Сопутствующие аудиту услуги условно могут быть подразделены на услуги контроля, действия и консультационные. Услуги контроля подразумевают, что аудитор контролирует правильность и обоснованность отражения фактов хозяйственной деятельности, начисление налоговых платежей и др. К услугам действия относятся, например, проведение маркетинговых исследований, разработка инвестиционных проектов, а также постановка бухгалтерского учета, его ведение и восстановление.

С развитием рыночных отношений все более необходимыми становятся консультационные (консалтинговые) услуги. Это объясняется тем, что рыночная экономика базируется на формировании здоровой конкурентной среды, а чтобы достичь конкурентных преимуществ, фирмам нужны нововведения, для чего и требуются квалифицированные советы.

Если на первых этапах экономического развития спрос и предложение консультационных услуг были очень незначительными, то сегодня их спектр существенно расширился: внешний финансовый аудит, бухгалтерское обслуживание, образовательные, юридические, услуги по подбору персонала, обеспечение информационными технологиями, инженеринговые услуги, проектно-инвестиционное консультирование, услуги по антикризисному управлению и т.п. Спрос на кон-

салтинговые услуги растут не только в России, но и во всем мире. Основными причинами этого являются конкуренция, структурные преобразования в фирмах, интернационализация и глобализация бизнеса. В настоящее время в большинстве развитых стран консультирование по экономике и управлению становится отдельным спектром услуг, однако в России ситуация пока складывается иначе.

Внутренний спрос на консультационные услуги в России еще отстает от спроса в развитых странах. Но следует отметить, что, кроме внутреннего, существует и внешний спрос, который направлен, как правило, на покупку услуг иностранных консалтинговых фирм, действующих на территориях России. Основным источником внешнего спроса являются инвестиции и техническая помощь международных организаций, правительств и частных фондов зарубежных государств.

Увеличение доли консультационных услуг в их общем объеме, на наш взгляд, связано со следующими факторами:

- особой популярностью услуг по осуществлению слияния или, наоборот, разделения фирм. Кроме того, в настоящее время широко востребованы консультационные услуги по финансовому оздоровлению предприятий и услуги, связанные с корпоративными финансами;

- возрастающим количеством транснациональных сделок, что является важным фактором, способствующим расширению деятельности департаментов налогового планирования аудиторско-консультационных фирм. Если раньше специалисты по налогам решали отдельные задачи, то сейчас они все чаще вовлекаются в масштабные комплексные консультационные проекты по разработке и реализации стратегии развития деятельности клиента;

- сложными экономическими ситуациями, требующими нестандартных и оперативных решений.

Анализ данных Минфина России показывает, что в целом по стране на долю услуг по проведению аудита приходится около 44% всего объема оказанных аудиторских услуг. Однако структура аудиторских услуг в центре и регионах неодинакова. В Москве и Санкт-Петербурге преобладающими являются прочие услуги (соответственно 59,5% и 53,9%). В других регионах основным видом услуг является проведение аудита (58,3%). Такая же неравномерность имеет место в отношении федеральных округов. В Южном, Приволжском и Дальневосточном федеральных округах

доля услуг по проведению аудита превышает 60%. В Центральном (без Москвы) и Уральском федеральных округах она составляет порядка 57%, в Сибирском — 54%, в Северо-Западном — 48%.

В структуре услуг по проведению аудита услуги по общему аудиту составили 91,1%, банковскому аудиту — 6,4%, аудиту бирж — 1,4%, аудиту страховщиков — 1,1%. Во всех федеральных округах, в том числе Центральном (без Москвы), доля услуг по общему аудиту колеблется между 94 и 98%. Данная структура услуг по проведению аудита сохраняется на протяжении нескольких последних лет.

Порядка 17% объема прочих услуг составляют услуги, оказанные клиентам, в отношении бухгалтерской отчетности которых та же аудиторская организация проводила аудит. При этом доля таких услуг в крупных аудиторских организациях более чем в два раза превышает аналогичный показатель малых и средних аудиторских организаций.

В настоящее время на рынке консультационных услуг в России преобладают следующие тенденции:

- рост объемов консультационной деятельности и увеличение количества работников консультационных фирм;
- появление новых видов и форм консультирования, расширение рынков консультационных услуг;
- улучшение качества консультационных услуг;
- увеличение числа фирм-клиентов.

Все сопутствующие аудиту услуги подразделяются на совместимые и несовместимые с проведением обязательной аудиторской проверки. При оказании совместимых их можно выполнять одновременно или непосредственно перед проведением обязательной проверки; допускается также включение совместимых услуг в общий перечень работ по договору обязательного ежегодного аудита.

При оказании несовместимых услуг необходимо учитывать положение Закона об аудиторской деятельности о том, что обязательный аудит не может проводиться аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам. Это считается нарушением принципа независимости, так как в данном случае аудитор причастен к составлению отчетности. При этом ответственность за соблюдение принципа независимо-

сти возлагается на аудиторскую организацию. Методы проверки независимости специалистов аудиторской организации разрабатываются непосредственно аудиторской организацией.

Основные принципы сопутствующих аудиту услуг

ФПСАД № 24. «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» предусматривают, что аудит и сопутствующие аудиту услуги должны быть четко разграничены.

К сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется ФПСАД, относятся:

- обзорные проверки;
- согласованные процедуры;
- компиляция финансовой информации.

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

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

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

Аудитор охватывает все существенные аспекты при проведении процедур обзорной проверки, при этом обнаруже-

ние возможных существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности менее вероятно по сравнению с аудитом и уровень уверенности, выраженный в заключении по обзорной проверке, ниже уровня, предоставляемого в аудиторском заключении.

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

В случае компиляции финансовой информации аудитор занимается для использования своих специальных знаний по бухгалтерскому учету (в противоположность специальным знаниям и навыкам по аудиту) с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации. При этом, как правило, подробные данные сводятся в удобную и понятную форму, причем не требуется проверять предпосылки, лежащие в основе этой информации. Используемые процедуры не предназначены для того, чтобы бухгалтер обеспечивал уверенность в отношении финансовой информации, и не предполагают этого. Тем не менее пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе высококвалифицированного специалиста, поскольку услуги предоставляются с должными профессиональной компетентностью и добросовестностью.

Уровни уверенности, обеспечиваемой аудитором при предоставлении сопутствующих аудиту услуг, различны. Уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями. Для обеспечения такой уверенности аудитор оценивает доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и делает выводы об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Степень достигнутой убежденности и, следовательно, уровень уверенности, который может быть предоставлен, определяются на основе результатов выполненных процедур.

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

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

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

Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг представлена в приложении к ФПСАД № 24, там же приведена сравнительная характеристика уровней уверенности по видам предоставляемого заключения (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг

Услуга	Аудит	Сопутствующие аудиту услуги		
		обзорная проверка	согласованные процедуры	компиляция финансовой информации
Уровень уверенности, обеспечиваемой аудитором	Разумная, но не абсолютная уверенность	Ограниченная уверенность	Уверенность не обеспечивается	Уверенность не обеспечивается
Вид предоставляемого отчета (заключения)	Позитивная уверенность по предположениям	Негативная уверенность по предположениям	Факты, отмеченные в результате процедур	Указание на скомпилированную информацию

Помимо специальных, к каждому виду сопутствующих аудиту услуг предъявляются и общие профессиональные требования.

Сопутствующие аудиту услуги должны быть оказаны аудиторской организацией экономическому субъекту с особой добросовестностью и тщательностью. Аудиторская организация, где это возможно, должна соблюдать порядок определения уровня существенности на основе системы базовых показателей.

Специалисты аудиторских организаций, принимающие участие в проведении работ или оказании услуг, сопутствующих аудиту, обязаны выполнять необходимые профессиональные требования и соответствовать этическим нормам аудиторской деятельности, к которым относятся честность, объективность, профессиональная компетентность, прилежание, скромность, следование правилам профессионального поведения, соблюдение правил (стандартов) аудиторской деятельности и принципа конфиденциальности информации, ставшей известной аудиторам в ходе выполнения ими своих профессиональных обязанностей.

При оказании аудиторами сопутствующих услуг экономический субъект несет ответственность:

- за соблюдение действующего законодательства;
- полноту и правильное юридическое оформление документов;
- точность, достоверность и своевременность предоставления документов, сведений, информации, а также любые ограничения возможности выполнения аудиторской организацией своих обязанностей.

Аудиторская организация несет ответственность за качество и сроки оказания сопутствующих аудиторских услуг согласно действующему законодательству, а также в соответствии с условиями договора, заключаемого между аудиторской организацией и экономическим субъектом. Она освобождается от ответственности за качество оказываемых сопутствующих аудиту услуг и сроки их выполнения в случае предоставления ложной или неполной информации, а также при задержке ее предоставления.

Для максимально полного и точного выполнения работ и оказания услуг, сопутствующих аудиту, аудиторские организации должны:

- действовать в соответствии с заданием заказчика, сформулированным в письменном виде (в форме договора или

контракта, технического задания, письма-обязательства, письменного запроса и т.п.);

- планировать порядок и документировать ход выполнения работ или оказания услуг;
- четко разграничивать ответственность и функции исполнителей при выполнении части задания сторонними организациями или сотрудниками, не входящими в штат аудиторской организации;
- разрабатывать постоянно действующие типовые формы отчетности по наиболее часто выполняемым видам работ или услуг;
- контролировать качество выполненных работ или оказанных услуг, сопутствующих аудиту, особенно в крупных аудиторских организациях;
- подготавливать по итогам выполнения работ или услуг документ, отражающий результаты выполнения задания и выводы аудиторской организации.

Оказание сопутствующих аудиту услуг оформляется договором. К нему может прилагаться задание на выполнение работ, содержащее:

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

Результатом оказания сопутствующих аудиту услуг являются документально оформленные расчеты, письменно составленные первичные документы, регистры учета, отчетности, справки и т.п.

Кроме того, аудиторская организация может оформить письменное сообщение для руководства и (или) собственника экономического субъекта по результатам оказания сопутствующих аудиту услуг. При этом следует использовать ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита».

Специалисты, оказывающие сопутствующие аудиту услуги, должны обладать необходимым опытом работы и высокой квалификацией. В процессе выполнения таких услуг аудиторская организация вправе привлекать экспертов в соответствии с Правилom (стандартом) «Использование работ эксперта». При этом с аудиторской организации не

еняется ответственность за качество оказываемых услуг, сопутствующих аудиту.

Профессор Санкт-Петербургского государственного аграрного университета С. Бычкова рассматривает в качестве перспективных следующие виды сопутствующих услуг аудиторов:

- 1) оценка риска — услуга помогает определить вероятность возникновения неблагоприятных обстоятельств. Особое значение она приобретает при оценке финансовых инструментов: финансовых опционов, фьючерсов, форвардов, свопов и др., поскольку им присущи такие специфические виды риска, как кредитный, рыночный, контрольный, риск изменения законодательства;
- 2) определение надежности систем — дает информацию о «честности» информационных систем и контроле, осуществляемом за их деятельностью с целью повышения эффективности данных систем;
- 3) контроль электронной торговли — здесь внимание аудитора должно быть сконцентрировано на защищенности и подлинности электронных сделок и связи;
- 4) контроль за эффективностью функционирования объекта — позволяет следить за качественной работой объекта и надежностью предоставляемой информации;
- 5) наблюдение за эффективностью капиталовложений с представлением отчета по этому вопросу вышестоящей организации, исследование необычных ситуаций и принятие решений по ним;
- 6) проектирование информационных систем и работа внешних источников обработки информации. Такая работа предполагает наличие корпоративных баз данных с централизованной системой управления, содержащей бухгалтерские отчеты и заключения аудиторов. Разработка таких систем позволит на основе доступного программного обеспечения проводить собственный анализ;
- 7) оценка информации, размещенной в Интернете. Предположим, информация о состоянии дел на фирме, включая бухгалтерские отчеты, помещается в компьютерную систему связи на соответствующую страничку, к которой может обратиться любой субъект, интересующийся бухгалтерской отчетностью. Чтобы пользователь мог оценить, насколько достоверна эта информация, ему нужно воспользоваться опцией «аудитор», с помощью которого можно узнать мнение специалиста о достоверности информации на данной стра-

нице (проверены ли эти данные, имеется ли отчет аудитора по ним и т.д.);

8) экологическая оценка. В некоторых западных странах в соответствии с законами об охране окружающей среды был создан необычный актив — право выброса вредных веществ, т.е. фактически введено лицензирование на право выброса определенного количества вредных веществ в атмосферу. Если предприятие не до конца использовало этот актив, то оставшуюся его часть оно может продать через агентство по охране окружающей среды. Следует обратить внимание, что право такой продажи не предоставляется вновь созданным предприятиям, которые должны покупать его только у действующих организаций. Задача аудитора состоит в том, чтобы проверить правильность оценки этих прав, способы соответствующих измерений, методы оценки (по рыночным ценам или с помощью других средств) и др.;

9) проверка отражения результатов мероприятий по охране окружающей среды в бухгалтерских отчетах предприятий. В данном случае проверяется наличие необходимых лицензий на проведение мероприятий, так или иначе связанных с охраной окружающей среды.

Консультационные услуги по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) включают следующие виды работ:

- услуги по формированию учетных политик, планов счетов, таблиц соответствия российского и международного планов счетов. В ряде случаев такая работа касается не только данных учета, но и форм бюджетных документов (планового баланса и отчета о прибылях и убытках, а также всего пакета данных, на основании которых они формируются);

- услуги по разработке методик консолидации — формированию пакета данных, порядку сбора и обработки информации для целей консолидации;

- услуги, связанные с внедрением международных стандартов — проведение тренингов для сотрудников финансово-экономического блока, семинаров для топ-менеджеров холдинговых компаний;

- услуги по сопровождению процесса автоматизации учета и ведения учета в соответствии с МСФО либо текущее консультирование по вопросам, связанным с международными стандартами.

По сути, это обычные консультационные услуги, которые могут быть оформлены договором с техническим заданием на конкретную работу, связанную с МСФО.

3.4. Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Независимость аудитора — один из принципов аудита, заключающийся в обязательном отсутствии при формировании мнения аудитора его финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности относительно аудируемого лица, превышающей договорные отношения на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьей стороны: собственников или руководителей аудиторской организации, в которой работает аудитор. В заключении или другом документе, составленном в результате оказанных профессиональных услуг, аудитор обязан сознательно и без каких-либо оговорок заявить о своей независимости в отношении клиента как по формальным, так и по фактическим обстоятельствам.

Требования к аудитору в части обеспечения независимости и определяющие ее критерии регламентируются нормативной базой аудиторской деятельности.

В соответствии со ст. 8 Закона об аудиторской деятельности она не может осуществляться:

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

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

- 3) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские

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

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

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

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

Если систематизировать приведенные основания, не разрешающие проведение аудита, то при осуществлении обязательной аудиторской проверки аудиторы должны быть свободны от следующих зависимостей относительно аудируемого лица:

- финансовой (материальной);
- родственной (касательно лиц, несущих ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности);
- должностной.

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

В некоторых странах (например в Великобритании) принято оценивать степень объективности и независимости

аудитора со стороны общественности. Для защиты в глазах общественности своей объективности и независимости официальные аудиторы перед принятием решения о том, соглашаться ли на новый контракт или продолжать работу по существующему на данный момент назначению, должны рассмотреть определенные вопросы.

При этом, во-первых, необходимо убедиться, что аудитор не имеет (либо не намеревается получить) прямого или косвенного материального финансового интереса в компании, которой он оказывает профессиональные услуги, требующие независимости. Финансовая связь с клиентом может иметь место в ряде случаев, в том числе:

- при непосредственной финансовой заинтересованности в делах клиента, например, когда аудитор имеет на руках ценные бумаги, эмитированные клиентом;

- через косвенную материальную финансовую заинтересованность в клиенте, если, например, аудитор является доверенным лицом доверительного фонда или распорядителем (попечителем) любого имущества и имеет финансовую заинтересованность в отношении компании клиента;

- через займы, выданные клиенту или полученные от него или акционера компании-клиента (это не относится к займам, предоставляемым банками или другими финансовыми учреждениями, когда они оформляются согласно установленным процедурам, срокам и требованиям);

- через получение от клиента материальных благ или услуг (приобретение каких-либо товаров или услуг у клиента допустимо только в том случае, когда их стоимость не ниже той, по которой они предоставляются другим потребителям);

- если имеется финансовая заинтересованность в создании совместного предприятия с клиентом или его служащим(и);

- через финансовую заинтересованность в лице, которое не является клиентом, но выступает инвестором последнего или получает от него инвестиции.

Во-вторых, следует уточнить, не вступает ли ответственность аудитора перед третьей стороной в противоречие с его ответственностью перед клиентом.

В-третьих, необходимо разобраться, каким образом влияет на позицию аудитора оказание клиентам прочих (сопутствующих аудиту) услуг. Оказывая профессиональные услуги, аудитор, как правило, дает различные рекомендации по улучшению управления предприятием, налогообложению,

организации системы внутреннего контроля. Кроме того, в дополнение к выполнению аудиторских функций он может оказывать клиенту консультационные, юридические, оценочные и иные разрешенные лицензией услуги. При этом аудитор должен соблюдать осторожность и не выполнять управленческие функции, вторгаясь в сферу принятия руководящих решений, ответственность за которые всегда должно нести руководство клиента. Если аудитор занимается подготовкой для клиента учетных документов, он не должен принимать участия в их проверке.

В-четвертых, важно оценить степень финансовой зависимости аудитора от клиента в связи с получаемой от него долей вознаграждения.

В-пятых, следует изучить перспективы сохранения с клиентом нормальных взаимоотношений, которые могут быть нарушены в ходе текущего или предстоящего судебного разбирательства. Возбуждение клиентом судебного процесса в отношении как самого аудитора, так и третьих лиц (с привлечением аудитора в качестве эксперта или поверенного), а также аналогичные действия аудитора при совершении, например, недобросовестных действий со стороны должностных лиц компании либо взыскании в принудительном порядке суммы гонорара за проведенную ранее работу, могут фактически расцениваться как нарушение независимости аудитора. Возбуждение подобного судебного иска, а также вероятность его возникновения или объявленное намерение подать судебный иск могут оказать отрицательное влияние на способность аудитора честно и беспристрастно выполнить работу по составлению заключения. Подобные действия (даже если они еще не произошли) могут повлиять и на лояльность руководства компании в отношении аудитора.

Наконец, в-шестых, нужно проанализировать предварительные условия и требования об определенном содержании выводов по результатам аудита.

Таким образом, аудитор обязан внимательно следить за тем, чтобы не нарушался принцип его независимости на всех стадиях проведения аудита, и принимать необходимые меры для устранения возникших негативных обстоятельств. В случае установления фактов, свидетельствующих об утрате независимости и невозможности устранить соответствующие обстоятельства, следует отказаться от дальнейшего проведения аудита.

Правила независимости аудиторов России

Советом по аудиторской деятельности при Минфине России одобрены Правила независимости аудиторов России, которые разработаны в соответствии с Кодексом этики аудиторов России и Рекомендациями комиссии Европейского Сообщества от 16.05.2002, закрепленными в Постановлении о независимости аудиторов в ЕС. Данные правила определяют совокупность фундаментальных принципов, соблюдение которых необходимо для обеспечения независимости аудиторов при осуществлении ими профессиональной деятельности.

Под независимостью подразумевается независимость мышления и поведения аудиторов, то есть независимость рассматривается как один из основополагающих принципов аудита, предполагающий отсутствие у аудитора при формировании его мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемого экономического субъекта финансовой, имущественной, родственной или иной заинтересованности в результатах работы субъекта, а также зависимости от собственников, руководителей проверяемой организации или от третьей стороны, связанной с проверяемым субъектом.

Правило 1. Независимость от клиентов, ответственность и рамки.

Аудитор не может осуществлять аудит, если у него есть финансовые, деловые, рабочие или другого рода отношения с его клиентом (включая неаудиторские услуги по отношению к клиенту).

Правило 2. Беспристрастность и честность аудиторов.

Основной принцип, в соответствии с которым аудитор может публично демонстрировать приверженность делу.

Правило 3. Выявление угроз независимости.

Независимость аудиторов может быть поставлена под угрозу следующими факторами: личный интерес аудитора, собственная точка зрения аудитора, лоббирование, дружеские отношения или доверие и запугивание.

Правило 4. Уведомление о появлении финансовой заинтересованности.

При возникновении проблемы финансовой заинтересованности она в максимально короткие сроки либо устраняется, либо специалист, с которым она связана, выводится из состава проверяющей группы.

Правило 5. Расценки.

Плата за аудиторские услуги должна быть адекватна затраченному на аудит времени и числу квалифицированного

персонала, которые согласуются с требованиями всех стандартов, руководящими принципами и процедурами проверки качества.

Правило 6. Гонорары.

Аудитор не должен допускать возникновения ситуации, при которой общий размер гонорара, получаемого от аудируемой организации, составляет значительную долю в общем размере доходов, получаемых аудиторами, когда зависимость от такого клиента и боязнь потерять такого клиента могут создать угрозу возникновения личной заинтересованности.

Правило 7. Условная оплата услуг.

Недопустима зависимость гонорара от результатов выполненных работ.

Правило 8. Подарки.

Аудитор не должен принимать от аудируемой организации и не дарить ей и ее работникам подарки, оказывать знаки гостеприимства или услуги существенной стоимости, размер которых определяется профессиональными аудиторскими объединениями, а также не получать от нее товары по ценам, существенно сниженным относительно реальных рыночных цен, поскольку это может создать угрозу возникновения личной заинтересованности и близкого знакомства.

Правило 9. Шантаж.

Аудитор должен принимать меры по предотвращению возникновения угрозы шантажа, которая наступает, когда появляется возможность путем угроз со стороны аудируемой организации не дать аудиторам исполнять свои обязанности объективно и с необходимым профессионализмом.

Правило 10. Личная заинтересованность.

Необходимо не допускать появления у аудиторов или их близких родственников личной прямой или косвенной финансовой заинтересованности в проверяемом клиенте, в том числе: получение кредитов; появление существенной зависимости от общего размера гонорара; возникновение тесных деловых отношений с аудируемой организацией; получение работы в аудируемой организации; установление зависимости размера гонорара от результата проверки.

Правило 11. Заступничество.

Угроза возникает, когда аудиторы ставят свое суждение в зависимость от желания клиента.

Правило 12. Близкое знакомство.

В силу тесных деловых отношений с аудируемой организацией аудиторы начинают с излишней симпатией относиться к

интересам клиента. Аудитор обязан не допускать включения бывших руководящих работников аудируемой организации, работавших в ней менее трех лет назад, в состав проверяющей группы, поскольку это может создать угрозу появления личной заинтересованности и близкого знакомства.

Правило 13. Длительные отношения.

Если сотрудники проверяющей группы, действуя вместе и в течение длительного периода времени, оказывают услуги аудируемой организации, то может возникнуть опасность установления близких отношений аудиторов со своим клиентом. Во избежание такой ситуации рекомендуется проводить ротацию старшего персонала проверяющей группы.

Правило 14. Семейные и другие близкие отношения.

Не допускаются к осуществлению аудита лица, члены семей которых:

- имеют важные административные должности в аудируемой организации;
- имеют возможность оказать прямое влияние на подготовку аудируемой организацией финансовой отчетности;
- получают существенные финансовые доходы от аудируемой организации или имеют существенные деловые отношения с аудируемой организацией.

Правило 15. Взаимоотношения с аудируемой организацией при переходе сотрудников.

Запрещается совмещение должностей в случаях, когда лицо имеет возможность влиять и на результаты аудиторской проверки, и на работу аудируемой организации.

Правило 16. Установление отношений с аудируемой организацией.

Когда директор или менеджер аудируемой организации становится сотрудником аудиторской фирмы, он не может в течение двух лет стать членом проверяющей группы. Если такое лицо является членом управленческой команды, оно не может принимать участия в принятии реальных решений по его старому месту работы (аудируемой организации или ее филиалам) в течение двух лет. Это требование также применяется к бывшим работникам аудируемой организации, пока их связь с бывшим местом работы окажется несущественной и неопасной для проведения независимого аудита.

Правило 17. Административная и надзорная функции по отношению к аудируемой организации.

Лицо, которое имеет возможность влиять на результаты аудита, не должно быть членом управляющей (совет директоров) или

надзорной организации (наблюдательный совет) аудируемой организации. Также он не может быть членом организации, которая владеет (прямым или косвенным образом) более 20% акций аудируемой организации, или в которой аудируемая организация имеет (прямым или косвенным образом) 20% акций.

Правило 18. Проведение внутреннего аудита клиентам аудиторской проверки.

Как правило, аудитор должен воздерживаться от оказания клиенту аудиторской проверки услуг внутреннего аудита, поскольку они могут подразумевать выполнение аудиторской организацией услуг, выходящих за рамки общепринятых стандартов аудиторской деятельности.

Правило 19. Участие в органах управления.

Аудитор обязан отказаться от аудита в случае участия аудиторов в любых органах управления организации клиента, его материнских и дочерних организациях.

Правило 20. Судебное разбирательство.

Опасность независимости аудита становится выше, когда существует серьезная вероятность судебного разбирательства или само судебное разбирательство, которое подвергает сомнению существующую или предшествующую аудиторскую проверку.

Правило 21. Примененные меры предосторожности.

При необходимости использовать комплекс мер предосторожности, предусмотренный профессиональными нормами, законами или нормативными актами; предусмотренный в процедурах аудируемой организации; разработанный профессиональными аудиторскими объединениями; существующий в самой аудиторской организации и заложенный в ее процедурах контроля.

Правило 22. Определение мер предосторожности.

Аудитор должен своевременно определять и оценивать обстоятельства и отношения, создающие угрозы утраты независимости, и с помощью мер предосторожности предпринимать соответствующие действия по их устранению или сведению до приемлемого уровня.

Правило 23. Оказание не связанных с проверкой услуг.

Необходимо провести распределение обязанностей в аудиторской организации, при котором персонал, оказывающий услуги, не связанные с аудиторской проверкой данного клиента, не участвует в аудиторской проверке.

Правило 24. Оказание клиентам аудиторской проверки информационных услуг.

Аудитор должен избегать оказания клиенту аудиторской проверки услуг, связанных с разработкой и внедрением информационно-технологических систем, используемых для обработки информации, входящей в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента, которое может создать угрозу отсутствия или ослабления самоконтроля.

Правило 25. Оказание клиентам аудиторской проверки услуг помощи в арбитражных спорах.

Существуют большие риски независимости, когда аудитор, аудиторская фирма, ее филиал или ее партнер по аудиту, менеджер или работник оказывают аудируемой организации услуги, связанные с разрешением споров или во время судебного разбирательства. Большие риски могут возникнуть тогда, когда эти услуги включают в себя оценку возможностей аудируемой организации в решении ее тяжбы, что может отразиться на ее финансовой отчетности. Уровень таких рисков тем выше, чем больше оказывается услуг аудируемой организации в решении ее судебных споров. Аудитор должен отказываться от оказания клиенту аудиторской проверки помощи в судебных спорах, которая влияет на суммы, отражаемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Правило 26. Оказание юридических услуг клиентам аудиторской проверки.

Аудитор должен воздерживаться от оказания консультационных и юридических услуг клиенту аудиторской проверки по вопросам, которые имеют существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и могут повлечь возникновение угрозы ослабления самоконтроля и угрозы заступничества, а также от рекомендаций и советов о финансовых вложениях в организации, в которых аудиторы сами имеют какие-либо финансовые интересы.

Правило 27. Оказание услуг клиентам аудиторской проверки по подготовке финансовой отчетности.

Когда аудитор, аудиторская фирма, ее филиал или ее аудиторский партнер, менеджер или работник участвуют в подготовке аудируемой организацией ее бухгалтерской и финансовой отчетности, существует опасность проведения независимого аудита. Уровень этой опасности определяется степенью вовлеченности аудитора в процесс подготовки и спецификой общественного интереса к результатам деятельности аудируемой организации. Уровень таких рисков всегда значителен, если только участие аудитора в процессе подготовки бухгалтерской и финансовой отчетности не

сводится к техническим и механическим рекомендациям. Аудитор должен воздерживаться от оказания услуг клиентам аудиторской проверки по подготовке финансовой отчетности.

Правило 28. Меры предосторожности при оказании услуг, не относящихся к аудиту.

Когда аудитор оказывает не относящиеся к аудиту услуги, должны быть применены все доступные меры безопасности, гарантирующие, что:

- работник аудиторской фирмы или ее сети никогда не будет принимать решения или участвовать в принятии решений относительно аудируемой организации или ее филиалов, а также во время оказания услуг, не относящихся к аудиту, он не будет участвовать в управлении аудируемой организацией; и

- когда во время осуществления не относящихся к аудиту услуг будут оставаться риски проведения независимого аудита, будут предприняты все меры для снижения этих рисков.

Данный документ содержит приложение с перечнем ситуаций, наносящих ущерб независимости аудиторов, а также рекомендации по сохранению независимости.

3.5. Аттестация в аудиторской деятельности

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности (далее — аттестация) — это проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно его сдавшим, выдается квалификационный аттестат аудитора без ограничения срока действия.

Обязательные требования к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора в настоящее время существенно видоизменяются в сторону ужесточения, что связано с реформированием системы аттестации аудиторов в России. Так в дополнение к Закону об аудиторской деятельности в рамках проекта ТАСИС «Осуществление реформы аудита в Российской Федерации» разработана «Белая книга» по новой концепции системы аттестации аудиторов, в которой описана данная процедура на долгосрочную перспективу в постпереходный период. Рассмотрим требования к претендентам на получение квалификационно-

го аттестата аудитора (в скобках приведены рекомендации «Белой книги»):

- 1) безупречная репутация (с возможным представлением как минимум двух рекомендаций);

- 2) наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в российских учреждениях высшего профессионального образования с государственной аккредитацией, либо наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельства об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца о высшем экономическом и (или) юридическом образовании (возможен «вход» в профессию с высшим образованием по любой специальности);

- 3) наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет (на момент аттестации практический опыт должен составлять не менее трех лет, из которых 90 недель должны быть в аудите, в том числе 45 недель, — в обязательном аудите).

При соблюдении всех требований и после окончания обучения претендент проходит процедуру тестирования (экзамена).

С 1 января 2011 г. вступает в силу ст. 11 Закона об аудиторской деятельности, которая предусматривает, что квалификационный аттестат аудитора выдается при условии, если лицо, претендующее на его получение (далее — претендент):

- 1) сдало квалификационный экзамен;

- 2) имеет ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

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

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

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

Дополнительные требования к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора, а также порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, перечень документов, подаваемых вместе с заявлением о допуске к аттестации, количество и типы аттестатов, программы квалификационных экзаменов и порядок их сдачи определяются уполномоченным федеральным органом (аттестационной комиссией).

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом в объеме 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в год. Обучение по программам повышения квалификации осуществляется учебно-методическими центрами или иными лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности (саморегулируемыми аудиторскими объединениями).

По официальным данным Минфина России в 2007 г. прошли обучение 3865 претендентов на получение квалификационного аттестата аудитора. Из общего количества претендентов 94% обучались общему аудиту, и только 6% — трем остальным видам аудита: 3% — банковскому аудиту, 2% — аудиту бирж, 1% — аудиту страховщиков (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Соотношение количества аттестованных (сдавших квалификационный экзамен) и обучавшихся в 2007 г.

Показатели	Обучалось	Аттестовано	Отношение аттестованных к обучавшимся, %
Всего	3865	1148	30
в том числе:			
в области общего аудита	3628	978	27
в области банковского аудита	127	77	61
в области аудита бирж	82	66	80
в области аудита страховщиков	28	27	96

По сравнению с 2006 г. количество обучавшихся в 2007 г. сократилось на 15% — с 4546 до 3865 человек. Количество аттестованных за год также уменьшилось на 9% — с 1265 до 1148 человек.

В 2007 г. процент успешной сдачи квалификационных экзаменов по всем видам аудита практически не изменился по сравнению с 2006 г. (30% в 2007 г. и 28% в 2006 г.). При этом данный показатель по общему аудиту составил только 27%, в то время как процент по остальным видам аудита сохраняется достаточно высоким: от 61% до 96%.

В 2009—2010 гг. обучение желающих заниматься аудиторской деятельностью, квалификационный экзамен на получение квалификационного аттестата аудитора, выдача квалификационного аттестата аудитора будут осуществляться в порядке, установленном статьей 15 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и Временным положением.

С 1 января 2011 г. обучение желающих заниматься аудиторской деятельностью, квалификационный экзамен на получение квалификационного аттестата аудитора, выдача квалификационного аттестата аудитора будут осуществляться в порядке, установленном Законом об аудиторской деятельности от 30.12.2008 № 307-ФЗ.

До 1 января 2011 г. участие в аудиторской деятельности допускается исключительно на основании действительных квалификационных аттестатов аудитора, выданных Минфином России. Действительные квалификационные аттестаты

аудитора, выданные до 1 января 2009 г., а также выданные с 1 января 2009 г. до 1 января 2011 г., не подлежат обмену. Лица, имеющие указанные квалификационные аттестаты, не обязаны проходить какое-либо переобучение и (или) пересдачу квалификационного экзамена. До 1 января 2011 г. названные лица вправе участвовать в аудиторской деятельности в соответствии с типом имеющегося у них квалификационного аттестата аудитора.

С 1 января 2011 г. участие в аудиторской деятельности допускается исключительно на основании:

- действительных квалификационных аттестатов аудитора, выданных Минфином России до 1 января 2009 г.;
- действительных квалификационных аттестатов аудитора, выданных Минфином России с 1 января 2009 г. до 1 января 2011 г.;
- действительных квалификационных аттестатов аудитора, выданных в порядке, установленном ч. 1 — 8 ст. 11 и ч. 4 ст. 23 Федерального закона об аудиторской деятельности, с 1 января 2011 г.

Действительные квалификационные аттестаты аудитора, выданные до 1 января 2009 г., а также выданные с 1 января 2009 г. до 1 января 2011 г., не подлежат обмену после 1 января 2011 г. Лица, имеющие указанные квалификационные аттестаты, не обязаны проходить какое-либо переобучение и (или) пересдачу квалификационного экзамена.

С 1 января 2011 г. названные лица вправе участвовать в аудиторской деятельности в соответствии с типом имеющегося у них квалификационного аттестата аудитора, за исключением участия в обязательных аудиторских проверках. В случае если названные лица пожелают участвовать в аудиторской деятельности без ограничения типом имеющегося у них квалификационного аттестата аудитора, а также в проведении обязательного аудита, они должны сдать (до 1 января 2013 г.) квалификационный экзамен в упрощенном порядке, который будет установлен уполномоченным федеральным органом, либо сдать (с 1 января 2013 г.) квалификационный экзамен в общем порядке.

Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора

Решение об аннулировании квалификационного аттестата принимается судом (по заявлению саморегулируемого аудиторского объединения, членом которого является аудитор)

и может быть обжаловано аудитором в течение трех месяцев со дня получения решения.

Согласно ст. 12 Закона об аудиторской деятельности квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если:

- 1) установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;
- 2) вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание аудитора в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- 3) установлен факт несоблюдения требований ст. 8 «Аудиторская тайна» и ст. 12 «Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов» Закона об аудиторской деятельности;
- 4) установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством РФ или ФПСАД;
- 5) установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения проверки;
- 6) установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществлял аудиторскую деятельность;
- 7) установлен факт нарушения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации.

3.6. Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

В России аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны устанавливать и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются ФПСАД.

Система внутреннего контроля качества аудита, устанавливаемая аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), должна базироваться на основе следующих общих требований:

- 1) работники аудиторской организации (индивидуального аудитора) должны придерживаться принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения;

2) работники аудиторской организации должны владеть надлежащими навыками и реализовать их при проведении проверок, а также обладать профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения обязанностей с должной тщательностью;

3) проведение аудита должно поручаться работникам, имеющим специальную подготовку и опыт, требуемые в конкретных условиях;

4) в достаточной мере должна направляться деятельность работников, на всех уровнях должен осуществляться текущий контроль для того, чтобы обеспечить надлежащее качество при выполнении работы;

5) в случае необходимости должны проводиться консультации со специалистами, обладающими надлежащими знаниями;

6) постоянно должна осуществляться работа как с потенциальными, так и с существующими клиентами. При решении вопроса о заключении договора или продолжении сотрудничества надо исходить из соображений независимости аудиторской организации (индивидуального аудитора), ее способности предоставлять услуги на соответствующем уровне и честности руководства аудируемого лица;

7) регулярно должно проводиться наблюдение за адекватностью и эффективностью принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества аудита.

Во время проведения аудита работники, осуществляющие контрольные функции, должны следить за ходом аудита, с тем чтобы определить:

- обладают ли ассистенты аудитора необходимыми навыками и компетентностью для выполнения порученных им заданий;

- понимают ли ассистенты аудитора указания по проведению аудита;

- выполняется ли работа в соответствии с общим планом и программой аудита.

Контролирующим работникам также необходимо получать информацию и рассматривать наиболее существенные вопросы в области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе проведения последнего, осуществлять оценку их важности и внесения соответствующих изменений в общий план и программу аудита.

Своевременной проверке подлежат:

- общий план и программа аудита;

- оценка неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, включая результаты тестов средств внутреннего контроля и поправки (если таковые имеются), внесенные в общий план и программу аудита в результате такой оценки;

- документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе, включая результаты консультаций;

- финансовая (бухгалтерская) отчетность, предлагаемые поправки и аудиторское заключение.

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

В связи с возможным возрастанием аудиторских рисков, обусловленным текущей экономической ситуацией, аудитор должен обратить особое внимание на функционирование системы внутреннего контроля аудируемого лица. В частности, на такие вопросы, как состояние контроля за работой подразделений аудируемого лица, процесс оценки рисков у аудируемого лица, контроль за оценкой отдельных видов активов и обязательств, контроль за списанием дебиторской и кредиторской задолженности с бухгалтерского баланса, процесс принятия решений о привлечении внешних специалистов (например оценщиков) и контроль за качеством их работы.

Система внешнего контроля качества аудита отвечает следующим требованиям:

1) аудиторы должны иметь возможность:

- работать в условиях честной конкуренции;

- осуществлять профессиональную деятельность в условиях, совместимых с интересами всего общества;

2) обеспечить однородность подходов всех аудиторов исходя из возложенных на них задач:

- оценить применяемые аудиторской организацией процедуры с тем, чтобы обеспечить требуемое качество и объективность аудита и соблюдение правил профессиональной этики;

- проверить правильное применение стандартов и соответствие высказанного мнения заключениям, фигурирующим в рабочей документации;

- обеспечить педагогический и коллегиальный характер взаимодействия;

- укрепить доверие к аудиторской профессии в обществе.

Цель контроля заключается в том, чтобы проверить, соответствует ли выполненная проверка действующим нормативным требованиям с точки зрения:

- правил профессиональной этики в отношении независимости и профессионального поведения;
- характера и организации работ;
- отчетов и специфических обязательств;
- применения соответствующих технических средств контроля.

Можно выделить два аспекта контроля качества. Во-первых, это «горизонтальный контроль», под который подпадают все аудиторы и все виды аудиторских проверок. Во-вторых — углубленный контроль аудиторских проверок общественно значимых компаний.

В 2002 г. в США был принят Закон о борьбе с мошенничеством (так называемый закон Сарбайнса-Оксли). Этот Закон распространяется на все компании (учрежденные как в США, так и в любой другой стране), которые имеют акции или долговые ценные бумаги, зарегистрированные в Комиссии США по ценным бумагам и биржам в соответствии с требованиями законодательства США по ценным бумагам. В Законе установлена прямая ответственность (в том числе уголовная) руководства компании-эмитента за достоверность финансовой отчетности и дополнительные требования к ее объему, а также определены обязанности аудитора.

Роль аудиторских комитетов в соответствии с этим Законом была существенно изменена, они из консультативного органа стали главным контролирующим органом корпораций. В исключительное ведение комитетов по аудиту были переданы все вопросы назначения внешних аудиторов, определения их гонораров, а также утверждение всех без исключения работ, которые поручаются аудиторам. Закон вводит жесткое регулирование в отношении правил подготовки и аудита финансовой отчетности организаций-эмитентов.

Перечислим основные международные документы, содержащие требования к внешнему контролю качества аудита:

1) 8-я Директива Совета ЕС от 10.04.1984 № 84/253/ЕЕС, основанная на ст. 54 (3) (g) Договора о предоставлении

расширений лицам, отвечающим за проведение официальных аудитов бухгалтерских документов;

2) Стандарты МФБ по контролю качества:

— ISQC 1 — «Контроль качества работы организаций, осуществляющих аудит и обзор финансовой информации за прошлые периоды, а также другие задания по подтверждению достоверности информации и оказанию сопутствующих услуг»: обязательные требования к структуре СВКК и обязанность документировать политику и процедуры, а также элементы СВКК;

— ISA 220R «Контроль качества аудиторских проверок финансовой информации за прошлые периоды»;

3) Кодекс этики профессиональных бухгалтеров — членов МФБ;

4) SMO 1 «Контроль качества» (обязательства профессиональных объединений, входящих в состав МФБ).

Европейским союзом принята и вступила в силу вышеупомянутая 8-я Директива Совета ЕС (далее — Директива), ст. 29 которой посвящена системе обеспечения качества и устанавливает следующие основополагающие принципы:

- действует для всех аудиторов;
 - независима от аудиторов;
 - находится под надзором соответствующей уполномоченной государством общественной или государственной структуры;
 - подразумевает наличие финансовых и прочих ресурсов в объеме, достаточном для проведения аудита;
 - предполагает наличие подготовки и профессионального опыта контролеров;
 - подразумевает особую подготовку для контроля качества;
 - исключает конфликт интересов между контролером и проверяемым аудитором.
- Кроме того, предусматривается проверка всех процедур посредством выборочного контроля, в том числе:
- правильности применения методик аудита;
 - соблюдения правил в отношении независимости;
 - затрат времени и компетентности сотрудников;
 - полученных гонораров.

Предусматривается также обязательность проведения проверки системы внутреннего контроля. Устанавливается, что контроль проводится не реже чем раз в шесть лет, исключение может быть сделано для общественно значимых компаний.

Общие результаты должны публиковаться ежегодно, при этом составляется отчетный доклад, в котором излагаются основные заключения по результатам контроля. Аудиторы должны в установленные (разумные) сроки выполнять на практике рекомендации, представленные по результатам контроля качества. И наконец, если аудитор не выполняет предписания по результатам контроля качества, к нему могут быть применены дисциплинарные санкции.

Статья 32 Директивы посвящена принципам, закладываемым в основу надзора со стороны соответствующей уполномоченной государством общественной или государственной структуры. В частности, устанавливается, что надзорная структура должна осуществлять контроль за аудиторами и принимать при необходимости соответствующие санкции. Система должна быть гласной, что предусматривает публикацию годового отчета и рабочей программы, и финансироваться без участия аудиторов.

Стратегически закрепляется решение о том, что надзор осуществляется во всех государствах — членах Европейского союза, под него подпадают все аудиторы, надзорные органы управляются специалистами, которые не являются аудиторами, но обладают знаниями в сфере обязательного аудита, а в структуре таких органов также участвуют специалисты, которые не являются аудиторами (судьи, юристы, представители науки, министерств, например Министерства юстиции, Министерства финансов, Министерства промышленности и торговли).

Надзорная структура отвечает за выполнение (контроль) следующих задач и функций (направлений):

- стратегия в сфере аттестации аудиторов и их регистрации;
- координация работы или утверждение стандартов применительно к профессиональной этике, внутреннему контролю аудиторских компаний и стандартов аудиторской деятельности;
- мониторинг в сфере повышения квалификации, обеспечение качества, судебные расследования и применение санкций.

В ст. 39—43 Директивы рассматриваются специфические особенности работы аудиторов структур общественного значения, в том числе устанавливается периодичность осуществления контроля качества в этих структурах — не реже чем раз в три года.

Для внедрения данных положений в странах Европейского союза был установлен срок до июня 2008 г. — для обеспечения движения в едином направлении и достижения конечной цели гармонизации профессии.

Органы общественного надзора уже созданы, причем с законодательной базой, в 12 странах, т.е. примерно в половине из стран Еврозоны. Кроме того, образованы Европейская группа надзорных органов в сфере аудита из представителей 12 стран под эгидой Европейской комиссии и Подгруппа по координации деятельности Органов общественного надзора в странах Европейского союза.

ISQC 1 — это система контроля качества, применяемая аудиторскими организациями. Стандарт ISQC 1 касается правил профессиональной этики, принятых в МФБ. В то же время, если у аудиторских организаций есть собственные правила профессиональной этики, то ими и следует руководствоваться. Однако следует убедиться в том, что они соответствуют принципам МФБ, и, в частности, не являются более мягкими, чем правила МФБ.

Стандарт ISQC 1 действует для всех аудиторов, работающих как на индивидуальных началах, так и в составе аудиторской организации. Цель принятия данного стандарта контроля качества в том, чтобы при проведении проверки качества можно было достоверно убедиться в том, что выполняются все профессиональные стандарты, соблюдаются все требования правовых и нормативных актов, отчеты об аудите адекватно соответствуют тем условиям, в которых проводилась аудиторская проверка, а также — результатам аудита

В стандарте определены правила и процедуры по следующим аспектам:

- ответственность руководства аудиторской компании за обеспечение должного качества проверки;
- правила профессиональной этики;
- заключение договоренности об аудиторской проверке и ее продление;
- трудовые ресурсы;
- выполнение аудиторской проверки;
- надзор за осуществлением контроля качества.

Стандарт SMO 1 устанавливает обязательства профессиональных организаций, входящих в состав МФБ, в отношении контроля качества.

В этот стандарт вошли положения двух других стандартов МФБ:

- ISA 220 (обеспечение качества аудиторских проверок);
- ISQC 1 (обеспечение качества внутренних процедур аудиторской организации и качества выполняемых ею аудиторских проверок).

В SMO 1 уточняются обязательства, которых должны придерживаться профессиональные объединения при проведении ими программ по контролю качества. Стандарт предусматривает следующее:

- контроль качества осуществляется в компаниях открытого типа;
- профессиональные объединения выбирают и обнародуют критерии, от которых зависят прочие типы сертификации, подпадающие под контроль качества;
- его действие распространяется или на аудиторские организации, или на аудиторов, входящих в их состав на правах партнеров.

Периодичность контроля и отбор аудиторских фирм осуществляется по принципу ротации или исходя из выявленных рисков. Для аудиторской организации проведение контроля установлено раз в три года, но при этом учитываются неудовлетворительные заключения по результатам контрольных проверок, а также периодичность проверки внутреннего контроля, действующего в аудиторской компании.

При проведении контроля предусматриваются определенные риски, если проверяются компании открытого типа или общественно значимые компании, а также если не соблюдаются правила в отношении независимости аудиторов или выявлены недостатки в системе внутреннего контроля аудиторской организации.

Проведение контроля качества предполагает:

- рассмотрение процедур в аудиторской организации;
- оценку профессиональной подготовки персонала;
- выборочный контроль процедур;
- выборочный анализ аудиторских проверок, в том числе анализ соблюдения аудиторских стандартов, оформления документации, соответствия мнения контролеров и заключений по завершении аудиторской проверки;
- обсуждение выявленных фактов и представленных рекомендаций;
- передачу рекомендаций и заключений для принятия надлежащих корректирующих мер.

Рассмотрим теперь, каким же образом осуществляется внешний контроль качества аудита в России. Система про-

нрки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций внешними проверяющими в Российской Федерации устанавливается уполномоченным федеральным органом (Минфином России), который может проводить такие проверки как своими силами, так и делегировать право на их осуществление аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений. С 1 января 2009 г. требования по контролю качества регламентированы Законом об аудиторской деятельности, кроме того, разработана Методика по осуществлению контрольных процедур.

Плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Внешний контроль качества аудита преследует две основные цели: укрепление доверия к аудиторской профессии в обществе и проверку соответствия выполненного задания действующим нормативным требованиям с точки зрения:

- соблюдения лицензионных требований;
- правил профессиональной этики в отношении независимости и профессионального поведения;
- организации работ;
- планирования аудита;
- отражения результатов проверки в документации аудитора;
- наличия контроля со стороны руководства и ведущих специалистов;
- необходимого уровня компетенции аудитора;
- адекватной оценки для получения уверенности, что не будет отношений с клиентами, характеризующимися неприемлемо высокой степенью риска;
- получения консультаций в специальных случаях.

С целью обеспечения единого подхода профессиональных аудиторских объединений (ПАО) к организации и осуществлению контроля за соблюдением аудиторами правил (стандартов) профессиональной деятельности и профессиональной этики Советом по аудиторской деятельности при Минфине России одобрено Временное положение об организации и осуществлении контроля за соблюдением аудиторами правил (стандартов) профессиональной деятельности и профессиональной этики.

Предметом внешнего контроля аудиторов является соблюдение аудиторами требований законодательных актов в области аудиторской деятельности, правил (стандартов) аудиторской деятельности, Кодекса этики аудиторов России.

Внешний контроль аудиторов осуществляется не чаще одного раза в три года, если иная периодичность не установлена аудиторским объединением.

Внешнему контролю подлежат все аудиторы, работающие (работавшие в период, за который осуществляется контроль) в проверяемой аудиторской организации (у проверяемого индивидуального аудитора) независимо от их членства в аудиторском объединении. Контроль аудиторов проводится по Типовой программе (см. табл. 3.4).

Процедура контроля и ее результаты подлежит документированию. До начала проверки на основании запроса контролером от руководства аудиторской организации получается письменное подтверждение в отношении всех аудиторов, работающих и работавших в аудиторской организации в период, подвергающийся проверке, о наличии (отсутствии) обоснованных и документально подтвержденных претензий к качеству их работы. По результатам внешнего контроля составляется «Лист оценки профессиональной деятельности аудитора» типовой формы, которая приведена в приложении к данному документу.

Информация о результатах внешнего контроля:

- 1) по аудитору, являющемуся членом аудиторского объединения, осуществившего внешний контроль, — включается в материалы (досье) данного аудиторского объединения;
- 2) по аудитору, являющемуся членом других аудиторских объединений, — направляется в другие объединения, членом которых является аудитор;
- 3) по аудитору, являющемуся членом аудиторского объединения, осуществившего внешний контроль, а также членом других аудиторских объединений, — включается в материалы (досье) аудиторского объединения, осуществившего внешний контроль, и направляется в другие объединения, членом которых является аудитор;
- 4) по аудитору, не являющемуся членом ни одного аудиторского объединения, — направляется в Минфин России в случае выявления существенных нарушений.

Типовая программа организации и осуществления контроля за соблюдением аудиторами правил (стандартов) профессиональной деятельности и профессиональной этики

№ п/п	Вопросы контроля	Контрольные процедуры
1	Является ли аудитор членом хотя бы одного профессионального аудиторского объединения (далее – аудиторское объединение)	Определяется по членскому билету, предъявляемому аудитором и/или реестрам членов аудиторских объединений
2	Вел ли аудитор аудиторскую деятельность в течение двух календарных лет подряд, предшествовавших году проверки	Определяется на основе представляемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) трудовых книжек, должностных обязанностей специалистов, трудовых договоров, гражданско-правовых договоров с аудиторами, распорядительных и иных документов, подтверждающих участие аудитора в проведении аудита или выполнении другой работы в аудиторской организации
3	Соблюдает ли аудитор в своей профессиональной деятельности требования ФПСАД	Определяется в процессе проверки в аудиторской организации порядка составления рабочей документации. Считается, что аудитор соблюдает требования ФПСАД, если в процессе контроля не обнаружены конкретные, документально подтвержденные факты нарушения этого требования, и аудиторская организация (индивидуальный аудитор), в которой работает аудитор, не имеет документально подтвержденных претензий к аудитору по данному вопросу
4	Соблюдает ли аудитор требования независимости, установленные ст. 12 Закона об аудиторской деятельности	Определяется в процессе оценки соблюдения требования независимости аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), в которой работает аудитор, а также на основании подписанных аудитором заявлений о независимости. Считается, что аудитор соблюдает требование независимости, если в процессе контроля не обнаружены конкретные, документально подтвержденные факты нарушения аудитором этого требования, и не имеется доказанных претензий к аудитору по данному вопросу

№ п/п	Вопросы контроля	Контрольные процедуры
5	Соблюдает ли аудитор требования в отношении аудиторской тайны, установленные ст. 8 Закона об аудиторской деятельности	Определяется путем запроса аудиторской организации, в том числе о подписании аудитором соответствующего заявления. Считается, что аудитор соблюдает требования в отношении аудиторской тайны, если в процессе контроля не обнаружены конкретные, документально подтвержденные факты нарушения этого требования, и со стороны аудиторской организации (индивидуального аудитора), в которой работает аудитор, или от клиентов не было доказанных претензий к аудитору по данному вопросу
6	Соблюдает ли аудитор требование о ежегодном повышении квалификации, установленное ст. 15 Закона об аудиторской деятельности	Определяется на основе представляемых аудиторам сертификатов прохождения повышения квалификации
7	Соблюдает ли аудитор порядок в отношении представления в аудиторское объединение сведений о соблюдении им требования о ежегодном повышении квалификации, установленное п.м 54 Временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 12.09.2002 № 93н	Определяется по отметке на оборотной стороне квалификационного аттестата аудитора

№ п/п	Вопросы контроля	Контрольные процедуры
8	Соблюдает ли аудитор Кодекс этики аудиторов	Определяется путем запроса аудиторской организации. Считается, что аудитор соблюдает Кодекс этики аудиторов России, если в процессе контроля не обнаружены конкретные, документально подтвержденные факты нарушения профессиональной этики
9	Имелись ли в проверяемый период факты подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудита	Определяется путем запроса аудиторской организации
10	Признавались ли в проверяемый период аудиторские заключения, подписанные аудитором, заведомо ложными	Определяется путем запроса аудиторской организации в отношении фактов признания в проверяемый период аудиторских заключений заведомо ложными
11	Имелись ли в проверяемый период приговоры суда, предусматривающие наказание в виде лишения права аудитора заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока	Определяется путем запроса аудиторской организации (индивидуального аудитора)

Окончание табл. 3.4

№ п/п	Вопросы контроля	Контрольные процедуры
12	Соблюдает ли аудитор правила внутреннего контроля аудиторской организации (индивидуального аудитора)	Определяется путем запроса аудиторской организации. Считается, что аудитор соблюдает правила внутреннего контроля, если в аудиторской организации (у индивидуального аудитора), с которыми аудитор состоит в трудовых или гражданско-правовых отношениях, имеются документы, подтверждающие проведение процедур внутреннего контроля качества и у аудиторской организации (индивидуального аудитора) не имеется претензий к аудитору по данному вопросу
13	Соблюдает ли аудитор правила внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма в случаях, предусмотренных законодательством	Определяется путем запроса аудиторской организации
14	Применялись ли аудиторским объединением, членом которого состоит аудитор, или Минфином России к аудитору меры воздействия	Определяется путем запроса в аудиторское объединение, членом которого является аудитор

По официальным данным Минфина России в 2007 г. в рамках системы внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов проведено 577 проверок. По экспертной оценке данными проверками были охвачены порядка 11% всех аудиторских организаций, которые фактически вели аудиторскую деятельность, или 17% аудиторских организаций, являющихся членами аудиторских объединений. В 2007 г. внешние проверки качества работы индивидуальных аудиторов не проводились.

Как и ранее, абсолютное большинство внешних проверок качества в 2007 г. проведено в малых аудиторских организациях (около 70%). При этом лишь 16% проверенных аудиторских организаций проводили аудит бухгалтерской отчетности общественно значимых организаций (кредитных и страховых организаций, организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованном финансовом рынке, др.). Проверками были охвачены аудиторские организации, расположенные во всех федеральных округах.

Из общего количества внешних проверок качества работы 97% являлись плановыми, 3% — проведены по поручениям Минфина России и на основании поступивших в аудиторские объединения жалоб.

По результатам проведенных в 2005—2007 гг. внешних проверок качества работы аудиторских организаций аудиторскими объединениями выданы 1263 сертификата качества. Иными словами, аудиторскими объединениями подтверждено качество работы 38% аудиторских организаций, являющихся членами этих объединений.

Наиболее существенные недостатки в работе аудиторских организаций выявлены проверками, а также экспертами в проведении аудита бухгалтерской отчетности и соблюдении независимости и профессиональной этики. Анализ результатов проведенных проверок, а также экспертных мнений позволяет считать данные недостатки типичными, требующими особого внимания со стороны аудиторских организаций и аудиторов.

С точки зрения соблюдения требований ФПСАД в части проведения аудита бухгалтерской отчетности, отмечаются следующие наиболее существенные недостатки:

1) низкое качество рабочей документации аудитора, не позволяющее, среди прочего, составить представление об

обоснованности профессиональных суждений, выводов и заключений (ФПСАД № 2);

2) недостаточность аудиторских процедур в отношении информации, раскрываемой аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности вне бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала и отчета о движении денежных средств (ФПСАД № 1, 3, 5);

3) непредставительность аудиторской выборки, принимаемой при проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности (ФПСАД № 16);

4) неадекватность принятого уровня существенности (ФПСАД № 4);

5) отсутствие факта или документального свидетельства привлечения экспертов для рассмотрения вопросов, выходящих за рамки компетенции и профессиональных знаний аудитора (ФПСАД № 3, 5, 7);

6) отсутствие или недостаточность аудиторских процедур в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица; ориентация аудиторских процедур в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица исключительно на благоприятное развитие событий (ФПСАД № 11);

7) отсутствие факта или документального свидетельства рассмотрения соблюдения аудируемым лицом требований Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (ФПСАД № 14);

8) отсутствие или недостаточность аудиторских процедур в целях выявления случаев коррупции (ФПСАД № 14);

9) недостаточность принимаемых мер по осуществлению внутреннего контроля качества проведения аудита, а также недостаточность свидетельств конкретных процедур внутреннего контроля качества проведения аудита (ФПСАД № 7).

В целях повышения качества аудита бухгалтерской отчетности организаций, руководствуясь Законом об аудиторской деятельности и Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180, Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности, рекомендовал аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам

при проведении аудита годовой бухгалтерской отчетности за 2008 г. обратить особое внимание на то, что имевшие место в 2008 г. события на финансовом рынке, а также текущая экономическая ситуация оказали или могут оказать влияние на деятельность и бухгалтерскую отчетность организаций, что, в свою очередь, может иметь последствия для организации и осуществления аудита указанной отчетности. Могут значительно возрасти обычные аудиторские риски, а также возникнуть новые аудиторские риски. В связи с этим необходимо учесть возможное влияние текущей экономической ситуации на планирование аудита, рассмотрение аудитором ошибок и недобросовестных действий, внутренний контроль, аудиторские процедуры по существу и взаимодействие с представителями собственников.

Тесты

1. Уменьшается ли ответственность аудиторской организации при условии использования результатов работы внутреннего аудита:

- 1) уменьшается;
- 2) не уменьшается;
- 3) уменьшается при соблюдении определенных условий.

2. По виду деятельности обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежат:

- 1) организации торговли и общественного питания;
- 2) банки и другие кредитные учреждения;
- 3) организации, занятые в сфере естественных монополий.

3. Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются:

- 1) самим экономическим субъектом;
- 2) исходя из целей, условий, пожеланий аудиторской организации;
- 3) вышестоящей организацией.

4. Обязательный аудит могут проводить:

- 1) аудиторские организации;
- 2) индивидуальные аудиторы;
- 3) аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы.

5. Различие между внешним и внутренним аудитом наиболее точно отражает следующее утверждение:

- 1) внешний аудитор должен быть полностью независим от организации, в то время как внутренний аудитор работает в организации и составляет отчет для ее руководителей;

- 2) внутренняя аудиторская служба создается по решению руководителей организации, внешняя — в законодательно установленном порядке;
- 3) внешний аудитор должен быть в обязательном порядке аттестован, а внутренний — нет.
6. Аудиторская фирма, проводившая восстановление бухгалтерского учета экономического субъекта, не может:
- 1) давать консультации по вопросам бухгалтерского учета;
 - 2) проводить аудиторскую проверку;
 - 3) вести бухгалтерский учет экономического субъекта.
7. Аудиторы независимы:
- 1) от аудиторской организации;
 - 2) аудиторской организации, любой третьей стороны, собственников и руководителей аудиторской организации, в которой они работают;
 - 3) законодательных актов Российской Федерации.
8. Инициативная аудиторская проверка проводится по:
- 1) инициативе государственных органов;
 - 2) решению экономического субъекта;
 - 3) инициативе аудитора или аудиторской фирмы.
9. Аудиторская фирма заключила с руководством организации договор на восстановление бухгалтерского учета. Выполнив эту работу, с этой же организацией она заключила договор на проведение аудиторской проверки, по результатам которой выдала положительное аудиторское заключение. Правильно ли поступала аудиторская фирма:
- 1) нет, так как это противоречит действующему в Российской Федерации законодательству по аудиторской деятельности;
 - 2) да, так как восстановление бухгалтерского учета — одна из услуг, оказываемых аудиторскими фирмами;
 - 3) было бы лучше, если бы эти два вида работ выполнили разные аудиторы этой аудиторской фирмы.
10. Обязательный аудит — это:
- 1) аудит по решению собрания акционеров;
 - 2) аудит по решению руководства экономического субъекта;
 - 3) аудиторская проверка, предусмотренная федеральными законами, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ.
11. Может ли проводить аудиторскую проверку аудитор, который является учредителем проверяемого предприятия:
- 1) может;
 - 2) может, если у аудитора есть лицензия на аудиторскую деятельность;
 - 3) не может.
12. Размер платы за проведение аттестации аудиторов устанавливается:

- 1) Правительством РФ;
 - 2) Минфином России;
 - 3) органом, проводящим аттестацию.
13. Порядок аттестации аудиторов определяется:
- 1) Правительством РФ;
 - 2) Минфином России;
 - 3) ЦАЛАК.
14. К аттестации на право осуществления аудиторской деятельности допускаются лица, имеющие стаж работы в качестве бухгалтера в течение:
- 1) пяти последних лет;
 - 2) трех из последних пяти лет;
 - 3) пяти из последних десяти лет.
15. Аудитор может заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно, как предприниматель, только при наличии:
- 1) регистрационного свидетельства;
 - 2) квалификационного аттестата аудитора.
16. Определите, какие мероприятия в общем плане аудита позволяют организовать контроль качества проводимого аудита:
- 1) повышение квалификации;
 - 2) распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и профессиональными уровнями по конкретным участкам аудита;
 - 3) разработка тестов для оценки качества аудита.
17. К аттестации на право осуществления аудиторской деятельности допускаются лица, имеющие:
- 1) высшее образование;
 - 2) высшее экономическое или юридическое образование;
 - 3) среднее специальное экономическое образование и стаж работы в качестве аудитора или бухгалтера не менее пяти лет.
18. Вправе ли аудиторские объединения непосредственно заниматься аудиторской деятельностью:
- 1) вправе, при наличии соответствующей лицензии;
 - 2) нет;
 - 3) да.
19. Квалификационный аттестат аудитора выдается сроком на:
- 1) один год;
 - 2) три года;
 - 3) пять лет;
 - 4) бессрочно.
20. Акционерное общество открытого типа функционирует два года, число его акционеров — менее 100. Распространяется ли на него требование о проведении обязательного аудита, если руководство не нуждается в услугах аудиторов?
- 1) нет;
 - 2) да;

3) по усмотрению руководства акционерного общества.

21. В соответствии с каким критерием аудиторская проверка является обязательной:

1) сумма активов баланса превышает на конец года 200 000 МРОТ;

2) сумма активов баланса превышает на конец года 100 000 МРОТ;

3) объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год превышает 200 000 МРОТ.

Глава 4

СТАНДАРТЫ В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В системе нормативного регулирования аудиторской деятельности важное место занимают правила (стандарты) аудита. Реализация их требований на практике является определенной гарантией качества проверки.

Цели и основные принципы стандартов аудиторской деятельности заключаются в следующем.

1. Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы качества и надежности аудита и обеспечивающие соответствующий уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении. С изменением экономических условий аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру для максимального удовлетворения потребностей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2. На базе аудиторских стандартов формируются учебные программы для подготовки аудиторов, а также единые требования для проведения экзаменов, сдаваемых для получения права заниматься аудиторской деятельностью.

3. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

4. Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также базовые принципы аудита.

Значение стандартов состоит в том, что они:

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;

- создают общественный имидж профессии;
- в определенной мере устраняют контроль со стороны государства;
- помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

4.1. Международные аудиторские стандарты

Создание системы международных экономических связей обусловило необходимость гармонизации стандартов аудита на международном уровне, с тем чтобы расширить круг пользователей финансовой отчетности, облегчить сопоставление финансовых показателей деятельности компаний разных стран и получить возможность оценивать компетентность и профессионализм аудиторских фирм.

В экономически развитых странах к настоящему времени сформирована развитая, детализированная законодательная база, а также жесткий свод профессиональных требований и стандартов, действуют унифицированные правила аудиторской деятельности, гарантирующие клиентам наличие соответствующей квалификации у аудиторов и защищающие их от недобросовестного аудита.

МСА представляют собой справочник для профессиональных аудиторов, в котором содержится описание общепризнанных методов аудита. Российские практикующие аудиторы могут применять международные стандарты в своей деятельности, что будет способствовать их дальнейшей интеграции в международное аудиторское сообщество. Заметим, что единственный официальный язык стандартов — английский. Утвержденным текстом проекта для рассмотрения стандарта или положения считается текст, опубликованный МФБ на английском языке. Организации — члены МФБ получают право на перевод данных документов после надлежащего разрешения МФБ с целью их опубликования на языке своей страны. Перевод документов осуществляется за счет организаций — членов МФБ. Он должен включать наименование организации, которая его подготовила, а также ссылку на то, что данный документ является переводом утвержденного текста.

МСА входят в число Международных стандартов по контролю качества, аудиту, обзорным проверкам и другим

услугам по заданиям, связанным с обеспечением уверенности и сопутствующим услугам (*International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*).

Аудиторы, проводящие аудит в соответствии с МСА, обязаны наряду с их требованиями выполнять в полном объеме требования Кодекса этики профессионального бухгалтера МФБ.

Профессиональные требования на международном уровне разрабатывает несколько организаций, в том числе МФБ, созданная в 1977 г. Аудиторскими стандартами занимается КМАП, который является постоянным комитетом Совета МФБ. Члены КМАП назначаются организациями — членами МФБ в странах, выбранных Советом МФБ. Представители, входящие в состав КМАП, должны быть членами одной из организаций, являющихся членами МФБ. Для обеспечения широкого разнообразия во взглядах в состав подкомитетов КМАП могут входить отдельные лица из стран, не представленных в нем. Кроме того, информацию можно запрашивать из других организаций.

В каждой стране практический аудит финансовой или другой информации в большей или меньшей степени регулируется национальными нормативными актами. Такие акты либо имеют силу закона, либо представлены в виде отдельных положений, разрабатываемых органами регулирования или профессиональными организациями данной страны.

Национальные стандарты аудита и сопутствующих услуг, принятые во многих странах, различаются по форме и содержанию. Особое внимание КМАП уделяет именно их различиям, публикуя МСА, предназначенные для принятия на международном уровне. МСА не отменяют местных нормативных актов, регулирующих аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране. Международные стандарты проведения аудита, издаваемые КМАП, должны:

- способствовать развитию и совершенствованию профессионализма в тех странах, где его уровень ниже общемирового;
- унифицировать по мере возможности подход к аудиту в международном масштабе.

Статус МСА определяется тем, что эти международные стандарты предназначены для применения при аудите финансовой отчетности. Кроме того, указанные стандарты, при условии необходимой адаптации, используются при аудите

иной информации и предоставлении сопутствующих услуг. МСА содержат основные принципы и необходимые процедуры, а также соответствующие руководства, представленные в форме пояснительного и иного материала.

Для обеспечения понимания и правильного применения основных принципов и необходимых процедур аудита наряду с соответствующими руководствами следует учитывать полный текст МСА, включая пояснительные и иные материалы, содержащиеся в них.

МСА следует применять к существенным аспектам. Любое ограничение в отношении применимости отдельного МСА разъясняется во введении к данному стандарту.

Перспективы государственного сектора (ПГС), издаваемые Комитетом государственного сектора МФБ, излагаются в конце каждого МСА. В случае если текст ПГС не прилагается, МСА применяются к государственному сектору во всех существенных отношениях.

В той степени, в какой МСА соответствуют местным нормативным актам, аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране, проводимый согласно местным нормативным актам, должен соответствовать МСА. В случае если местные нормативные акты отличаются от МСА либо противоречат им, организациям — членам МФБ необходимо следовать обязательствам членства, предусмотренным в Конституции МФБ в отношении данных МСА.

Положения по международной аудиторской практике (ПМАП) разрабатываются с целью предоставления практической помощи аудиторам в соблюдении стандартов и обеспечения надлежащей аудиторской практики. ПМАП не имеют силы стандартов.

Первое издание МСА на русском языке стало важным шагом по переходу российских аудиторов на международные стандарты. Однако в этом издании было много ошибок и неточностей, что вызывало нарекания со стороны специалистов, которые были знакомы с англоязычным первоисточником.

Издание МСА 1999 г. на русском языке еще редактировалось, а МФБ уже выпустила IFAC 2000 г. на английском языке. Это обстоятельство создало новые объективные предпосылки несовпадения самого последнего варианта МСА и российских разработок, основанных на официальном русском переводе 1999 г.

В издании МСА 2001 г. ряд документов существенно отличается от издания 1999 г., кроме того, к этому времени

появились новые стандарты. Текст нового перевода был взят отечественными разработчиками за основу при подготовке новых российских ФПСАД.

МСА включают следующие разделы.

- 1) введение;
- 2) обязанности;
- 3) планирование;
- 4) система внутреннего контроля;
- 5) аудиторские доказательства;
- 6) использование результатов работы третьих лиц;
- 7) аудиторские выводы и заключения;
- 8) специальные области аудита;
- 9) сопутствующие услуги;
- 10) положения о международной аудиторской практике.

Данные разделы было решено использовать и при составлении российских стандартов аудита, но с добавлением пункта «Образование аудитора» (в международной практике такой пункт отсутствует, так как обычно образование аудитора регламентируется нормами законодательства).

В табл. 4.1 приведена кодификация МСА и ПМАП.

Таблица 4.1

Кодификация МСА и ПМАП

В редакции 2001 г. (52 стандарта)		По состоянию на 2005 г. (58 стандартов)
100–199 Вводные аспекты		
100	Задания, обеспечивающие уверенность	отсутствует
120	Основные принципы Международных стандартов аудита	отменен в декабре 2004 г.
200–299 Обязанности		
200	Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности	
210	Условия аудиторских заданий	
220	Контроль качества работы в аудите	
230	Документирование	
240	Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности	
240А	Мошенничество и ошибка	отсутствует

Продолжение табл. 4.1

В редакции 2001 г. (52 стандарта)		По состоянию на 2005 г. (58 стандартов)
250	Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности	
260	Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями	
300–399 Планирование		
300	Планирование	
310	Знание бизнеса	отменен в декабре 2004 г.
320	Существенность в аудите	
400–499 Внутренний контроль		
400	Оценка рисков и внутренний контроль	отменен в декабре 2004 г.
401	Аудит в среде компьютерных информационных систем	отменен в декабре 2004 г.
402	Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации	
500–599 Аудиторские доказательства		
500	Аудиторские доказательства	
501	Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей	
505	Внешние подтверждения	
510	Первичные задания — начальные сальдо	
520	Аналитические процедуры	
530	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования	
540	Аудит оценочных значений	
550	Связанные стороны	
560	Последующие события	
570	Непрерывность деятельности	
580	Заявления руководства	
600–699 Использование работы третьих лиц		

Продолжение табл. 4.1

В редакции 2001 г. (52 стандарта)		По состоянию на 2005 г. (58 стандартов)
600	Использование работы другого аудитора	
610	Рассмотрение работы внутреннего аудита	
620	Использование работы эксперта	
700–799 Аудиторские выводы и подготовка отчетов (заключений)		
700	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности	
700A	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности	
710	Сопоставимые значения	
720	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	
800–899 Специализированные области		
800	Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей	
810	Исследование ожидаемой финансовой информации	отсутствует
900–999 Сопутствующие услуги		
910	Задание по обзорной проверке финансовой отчетности	отсутствует
920	Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации	отсутствует
930	Задания по компиляции финансовой информации	отсутствует
1000–1100 Положения по международной аудиторской практике		
1000	Процедуры межбанковского подтверждения	
Дополнения 1–3 к предмету 400		
1001	Среда ИТ — Автономные персональные компьютеры	отменен в декабре 2004 г.

Окончание табл. 4.1

В редакции 2001 г. (52 стандарта)		По состоянию на 2005 г. (58 стандартов)
1002	Среда ИТ — Онлайн-компьютерные системы	отменен в декабре 2004 г.
1003	Среда ИТ — Системы баз данных	отменен в декабре 2004 г.
1004	Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами	
1005	Особенности аудита малых предприятий	
1006	Аудит международных коммерческих банков	
1007	Контакты с руководством клиента	отменен в июне 2001 г.
1008	Оценка рисков и система внутреннего контроля — характеристики КИС и связанные с ними вопросы	отменен в декабре 2004 г.
1009	Методы аудита с помощью компьютеров	отменен в декабре 2004 г.
1010	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности	
1011	Выводы для руководства клиента и аудиторов по вопросу 2000 г.	отменен в июне 2001 г.
1012	Аудит производных финансовых инструментов	

Обращает на себя внимание специфика кодификации МСА, предусматривающая шифры стандартов в соответствии с конкретной группой, при этом внутри группы номер стандарту присваивается с учетом его самостоятельности и роли в данном разделе. Так, стандарт, являющийся основным в группе имеет шифр 100, 200, 300, 400 и т.д. Только положения о международной аудиторской практике внутри раздела пронумерованы по порядку без выделения десятичных подразделов. Внутри групп оставлены свободные позиции для добавления новых стандартов в будущем. Данная система представляется очень удобной, так как по номеру стандарта позволяет сразу определить его основную тематическую направленность. К сожалению, такая кодификация не применяется для ФПСАД в Российской Федерации.

В настоящее время развитие МСА происходит в русле признанных и законодательно установленных в целом ряде стран мер по обеспечению доверия и надежности финансовой отчетности.

Начиная с 2004 г. в МСА были внесены существенные изменения в связи с пересмотром концепции корпоративного внутреннего контроля. Это было связано с использованием новой концепции выявления аудиторских рисков на основе анализа внутреннего контроля организаций, отчетность которых рассматривает аудитор. Предпосылкой к применению данной концепции стала особая важность борьбы с недостоверной финансовой отчетностью для заинтересованных пользователей.

К числу МСА, таким образом, были добавлены новые стандарты:

- МСА 315 «Понимание деятельности экономического субъекта и его среды и оценка рисков существенного искажения отчетности»;
- МСА 330 «Аудиторские процедуры, выполненные в ответ на оцененные риски».

В них рассмотрены оценка аудитором рисков существенного искажения отчетности и дальнейшие процедуры по оцененным рискам, которые увязаны с анализом надежности системы внутреннего контроля организаций с точки зрения рисков возможного искажения финансовой отчетности за счет мошенничества или ошибки.

В развитие положений этих стандартов были внесены соответствующие изменения практически во все МСА. Цель изменений — создать единый методологический подход к аудиту отчетности, гарантирующий пользователю заключение, в котором высказывается мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности и о наличии в ней искажений, явившихся следствием мошенничества или ошибки. При этом от аудитора требуется соблюдать все обязательные требования стандартов, иначе аудит не будет признан проведенным в соответствии с МСА.

В настоящее время в связи с приданием МСА законодательно закреплённого статуса обязательных при аудитеотируемых компаний возникла очевидная необходимость в таком стиле изложения требований и иных материалов стандарта, который снял бы все возможные разночтения со стороны пользователей. Ранее разработчики сталкивались с примерами неоднозначного толкования со стороны аудиторов

положений стандартов. В частности, положения, содержащиеся в себе обязательное для аудитора требование, не рассматривались как таковые, и наоборот. Чтобы впредь избежать такой неоднозначности в рамках программы *Clarity*, разработана унифицированная схема подачи материала в стандартах по следующему разделам:

- 1) *характеристика сферы применения конкретного МСА*. Раздел может содержать объяснение целей, предмета и сферы применения стандарта, включая его взаимосвязь с иными стандартами, а также специфические требования к аудитору и персоналу, и контекст, в котором действует конкретный МСА;
- 2) *эффективная дата вступления в действие*. В данном разделе указывается точная дата введения стандарта в действие;
- 3) *цель*. Раздел содержит цель (цели), задающую контекст, в рамках которого установлены требования стандарта. Если конкретная цель в ходе аудита не достигнута или не может быть достигнута, аудитору следует рассмотреть, препятствует ли это обстоятельство достижению общей цели аудита;
- 4) *обязательные требования*. Этот раздел содержит обязательные для выполнения аудитором положения стандарта. Аудитор во всех случаях должен выполнить обязательные требования конкретного МСА, если они применимы к обстоятельствам аудиторского задания, но не обязан соответствовать требованию, которое неприменимо в условиях данного аудита. Так, требование не применяется, только если:
 - неприменим весь конкретный МСА;
 - описанные в требовании обстоятельства неприменимы, поскольку зависят от определенных условий и эти условия не существуют в рамках конкретного аудита;
- 5) *методики, приложения и другие поясняющие материалы*. В данном разделе приводятся материалы, которые являются составной частью стандарта и обеспечивают дальнейшие разъяснения и руководство по выполнению его обязательных требований, а также базовую информацию в отношении вопросов, рассмотренных в конкретном МСА. Они могут включать примеры процедур, применимых в данных обстоятельствах. Однако наличие таких примеров не означает, что в них сформулировано дополнительное требование к аудитору в отношении обязательности применения этой процедуры. Такой способ подачи материала в стандарте исключает какую-либо неоднозначность применительно к определению обязательных требований стандарта. Также в ходе

пересмотра и редактирования текста стандартов в ряде случаев уточняется и название соответствующего стандарта. В рамках данной программы в декабре 2006 г. были утверждены новые редакции ряда МСА, которые введены в действие с 15 декабря 2008 г.:

- Предисловие к Международным стандартам по контролю качества, аудиту, обзорным проверкам и другим услугам по заданиям, связанным с обеспечением уверенности и сопутствующим услугам (*Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*);
- МСА 240 (пересмотренный) «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при аудите финансовой отчетности» (*ISA 240. The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements (Redrafted)*);
- МСА 300 (пересмотренный) «Планирование аудита финансовой отчетности» (*ISA 300. Planning an Audit of Financial Statements (Redrafted)*);
- МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация» (*ISA 315. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment (Redrafted)*);
- МСА 330 (пересмотренный) «Аудиторские действия в ответ на оцененные риски» (*ISA 330. The Auditor's Responses to Assessed Risks (Redrafted)*).

Комитет МФБ по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) продолжает работу над новой редакцией МСА. IAASB намерен сделать их изложение более ясным с целью облегчения понимания, применения и перевода на другие языки. На заседании, состоявшемся в июле 2007 г. в Варшаве, IAASB принял предварительные проекты девяти стандартов, включая стандарты по контролю качества и аудиторской отчетности.

IAASB выпустил новые редакции международного стандарта по контролю качества (ISQC) 1 «Контроль качества в компаниях, проводящих аудит, анализ финансовой отчетности, подтверждение достоверности и задания по связанным услугам» и МСА (ISA) 220 «Контроль качества для аудита финансовой отчетности».

В этих стандартах рассматриваются вопросы контроля качества как на уровне фирм, так и на уровне заданий. Стан-

дарты тесно связаны, поэтому более четкие формулировки позволят обеспечить последовательность их применения.

IAASB также внесены изменения в следующие стандарты по аудиторской отчетности:

- МСА 700 (новая редакция) «Независимое аудиторское заключение по финансовой отчетности общего назначения» (*ISA 700. The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*);

- МСА 705 (пересмотренный, новая редакция) «Модификация независимого аудиторского заключения» (*ISA 705. Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*);

- МСА 706 (пересмотренный, новая редакция) «Поясняющие параграфы и другие вопросы независимого аудиторского заключения» (*ISA 706. Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*);

- МСА 800 (пересмотренный, новая редакция) «Специальные вопросы: аудит финансовой отчетности специального назначения и специфических элементов учета или позиций финансовой отчетности» (*ISA 800. Special Considerations — Audits of Special Purpose Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement*);

- МСА (ISA) 805 (пересмотренный, новая редакция) «Задания к заключению по краткому финансовому отчету» (*ISA 805. Engagements to Report on Summary Financial Statements*).

Проект МСА 700 представляет собой новую редакцию стандарта, пересмотренного в 2004 г. Остальные стандарты по отчетности были полностью переработаны с тем, чтобы обеспечить их последовательность относительно МСА 700. Эта работа была закончена в 2006 г., и теперь стандарты выносятся на обсуждение в рамках программы по повышению четкости стандартов.

Также IAASB выпустил предварительные проекты МСА 510 (пересмотренный) «Особенности первой проверки аудируемого лица» и МСА 530 «Аудиторская выборка».

В течение 2007–2008 гг. предполагалось пересмотреть, а в ряде случаев и переработать остальные стандарты, с тем чтобы к декабрю 2008 г. предложить аудиторскому сообществу полный комплект МСА в формате программы *Clarity*. Примером может служить проект переработки МСА 540 «Аудит бухгалтерских оценочных значений, включая оценки по справедливой стоимости, и их раскрытий», который пред-

полагает в числе прочего объединение действующих МСА 540 «Аудит оценочных значений» и МСА 545 «Аудит оценок по справедливой стоимости и их раскрытий». В ходе пересмотра и доработки стандартов формируется объем обязательных требований для аудиторов, проводящих аудит по МСА. Эти требования с декабря 2008 г. определяют специфику аудиторских проверок.

4.2. Правила (стандарты) аудиторской деятельности в Российской Федерации

В разных странах подход к использованию стандартов аудита может быть различным. В наиболее развитых странах применяют самостоятельно разработанные и утвержденные стандарты, которые весьма близки к МСА по содержанию, хотя могут значительно отличаться по форме. В развивающихся странах в качестве стандартов часто утверждают МСА как таковые, с комментариями или без них. Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ избрала путь разработки самостоятельных правил (стандартов), подготовленных на базе МСА.

В конце 1993 г., как уже говорилось выше, были приняты Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, в соответствии с которыми Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ поэтапно одобрила 38 правил (стандартов), детально регламентирующих деятельность аудиторов. При разработке правил за основу был взят мировой опыт, т.е. материал, изложенный в МСА. Однако российские правила имели свою особенность: они были схожи с МСА по идеям, но содержали российские инструкции по структуре, шире и подробнее раскрывшие многие вопросы, которые могли вызвать непонимание в условиях становления российского аудита.

Отметим, что правила (стандарты) аудиторской деятельности, разработанные до принятия Закона об аудиторской деятельности, не утверждались, а одобрялись Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Между тем российским законодательством не предусмотрена процедура «одобрения» нормативных актов как способа их принятия. Теоретически это позволяет ставить под сомнение обязательность правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобренных указанной Комиссией, и свидетельствует о неурегулированности настоящего вопроса.

Ряд нормативных актов, принятых после вступления в силу Закона об аудиторской деятельности, не устранил, а напротив, обострил дискуссионность правовой силы стандартов. Так, постановлением Правительства РФ от 06.02.2002 № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» аудиторским организациям и аудиторам до утверждения Правительством РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности предлагалось руководствоваться в своей деятельности правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Заметим, что указанное постановление также не содержало прямой ссылки на обязательный характер прежних правил (стандартов).

После принятия 7 августа 2001 г. Закона об аудиторской деятельности на некоторое время образовался правовой вакуум, так как решения некоторых вопросов уже диктовались законодательством. Эта проблема была урегулирована изданием постановления Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, которым были утверждены федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Стандарты аудиторской деятельности определяют требования к порядку проведения аудита или оказания сопутствующих ему услуг. Определения и виды стандартов приведены в Законе об аудиторской деятельности.

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

Они подразделяются на:

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

Подготовка российских стандартов аудита была предусмотрена техническим заданием проекта ТАСИС «Реформа российского аудита». При этом предполагалось, что окончательное число подготовленных проектов документов и их конкретная тематика будут уточнены с бенефициаром (Минфином России) в рабочем порядке. Иностранные специалисты, работавшие по проекту (некоторые из них, например, участвуют в разработке

национальных стандартов аудита Великобритании), потребовали максимального соответствия российских стандартов МСА с четким обоснованием всех расхождений конкретными особенностями национального законодательства.

В результате все стандарты аудита в России можно разделить на три группы:

- ФПСАД, близкие по содержанию к соответствующим МСА;
- ФПСАД, имеющие существенные отличия от МСА, аналогом которых они являются;
- ФПСАД, не имеющие аналогов в МСА. В ходе подготовки российских правил (стандартов) аудиторской деятельности ставилась цель подготовить пакет документов, основанный на системе документов МСА, и стандарты, противоречащие международным, разрабатывать не планировалось. Тем не менее, в силу различных причин, некоторые российские стандарты, даже совпадающие по названию, содержанию и текстуально со стандартами МСА, имеют существенные отличия от своих международных прототипов.

Кроме того, значительное число российских правил (стандартов) не имеет прямых аналогов в системе МСА.

Следует отметить, что правила (стандарты) разрабатываются небольшими партиями. Это связано с организационными проблемами их подготовки и финансирования. В настоящее время работа над стандартизацией аудита в России продолжается, так 25 августа 2006 г. были приняты восемь ФПСАД (№ 21–24), 22 июля 2008 также принята очередная серия стандартов: № 32–34.

ФПСАД являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

К августу 2008 г. было разработано и принято 34 ФПСАД (№ 1–6 утверждены постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, № 7–11 — постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, № 12–16 — постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532, № 17–23 — постановлением Правительства РФ от 16.04.2005, № 24–31 — постановлением Правительства РФ от 25.08.2006, № 32–34 — постановлением Правительства РФ от 22.07.2008). С 1 января 2009 г. некоторые стандарты были пересмотрены с учетом изменений МСА, отменен ФПСАД № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица».

Таким образом, на настоящий момент приняты следующие ФПСАД:

- № 1 «Цель и основные принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
- № 2 «Документирование аудита»;
- № 3 «Планирование аудита»;
- № 4 «Существенность в аудите»;
- № 5 «Аудиторские доказательства»;
- № 6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
- № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»;
- № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
- № 9 «Связанные стороны»;
- № 10 «События после отчетной даты»;
- № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»;
- № 12 «Согласование условий проведения аудита»;
- № 13 «Обязанность аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита»;
- № 14 «Учет требований нормативных правовых актов в Российской Федерации в ходе аудита»;
- № 16 «Аудиторская выборка».
- № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»;
- № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников»;
- № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица»;
- № 20 «Аналитические процедуры»;
- № 21 «Особенности аудита оценочных значений»;
- № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника»;
- № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»;
- № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»;

- № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую отчетность которого подготавливает специализированная организация»;
- № 26 «Сопоставимые данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
- № 27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность»;
- № 28 «Использование результатов работы другого аудитора»;
- № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»;
- № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»;
- № 31 «Компиляция финансовой информации»;
- № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта»;
- № 33 «Обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
- № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях».

Фактически большая часть принятых ФПСАД представляет собой официально утвержденный перевод МСА. Благодаря этому инструкции приобрели лаконичность, утратив при этом детали, содержащиеся в старых российских правилах (стандартах). Данный факт нельзя однозначно классифицировать как положительный или отрицательный. Российский аудит всегда базировался на тех же принципах, что и международный, а условности и недопонимания устранялись с помощью соответствующих комментариев. В то же время стиль ФПСАД отличается от повествовательного изложения МСА, он имеет директивную форму, более распространенную в российских регламентирующих документах.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации и ФПСАД вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с ФПСАД.

Принятие на общегосударственном уровне ФПСАД, близких по форме и содержанию к МСА, является важным шагом на пути к реформированию российского аудита в направлении международной интеграции.

Планируется завершить формирование первоочередного пакета из 39 стандартов, соответствующих международным стандартам аудита (МСА). Кроме того, в соответствии с решением Совета о «Дорожной карте» (плане действий) по приведению федеральных правил (стандартов) в соответствие с МСА, Комиссией по аудиторской практике начинается работа в данном направлении с одновременным мониторингом процессов по внесению изменений непосредственно в МСА.

В соответствии с Планом работы Совета по аудиторской деятельности в настоящее время Советом одобрены шесть методических рекомендаций, в том числе:

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

Продолжается разработка Методических рекомендаций по аудиту кредитных организаций и банковских (консолидированных) групп с учетом одобрения Советом хода работы по подготовке проекта Методических рекомендаций по аудиту кредитного портфеля банка. В ходе подготовки проекта профильной комиссией делаются шаги, направленные на большую координацию работы с ЦБ РФ.

4.3. Стандарты общественных аудиторских объединений

Профессиональные (саморегулируемые) аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут проти-

воречить ФПСАД. При этом требования внутренних правил (стандартов) не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

В России наряду с общенациональными ФПСАД законодательно предусмотрены еще и стандарты аккредитованных объединений auditors, что вызывает недоумение у иностранных специалистов. Национальные ФПСАД должны содержать основные, базовые требования, а аудиторские объединения должны в своих стандартах разъяснять, комментировать, иллюстрировать примерами национальные ФПСАД. Именно в стандартах профессиональных объединений должен содержаться примерный перечень вопросов, типовых бланков, образцов расчетов уровня существенности и т.п.

4.4. Внутренние аудиторские стандарты

Одним из основных критериев оценки использования стандартов аудиторами является правильность разработки и применения ими внутренних правил аудита. Эти документы, принятые и утвержденные аудиторами с целью обеспечения эффективности практической работы и ее соответствия национальным стандартам аудита, регламентируют требования к его осуществлению и оформлению. Внутренние стандарты могут обеспечивать дополнительные основы для урегулирования конфликтов, которые возможны между сотрудниками и администрацией аудиторской фирмы, аудиторами и клиентами, аудиторами и контролирующими органами. Внутренние правила определяют единые требования к порядку проведения аудита и его качеству, создают при их соблюдении дополнительный уровень гарантии результатов проверки. К внутренним стандартам могут относиться принятые и утвержденные в организации инструкции, методические разработки, пособия и другие документы, раскрывающие подходы фирмы к осуществлению аудита.

ФПСАД предоставили аудиторами большую самостоятельность в решении отдельных проблем при проведении проверки. Многие вопросы могут быть урегулированы аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами и закреплены во внутрифирменных правилах аудита. Однако эти правила не должны противоречить ФПСАД, и их требования не могут быть ниже требований федеральных и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности

профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

В связи с этим нам представляется, что использование внутренних стандартов способствует повышению качества аудита, эффективности его результатов, уменьшает трудоемкость работы, позволяет применять в аудиторской практике новые технологии и методики проверки.

Внутренние стандарты аудита обеспечивают единый подход к аудиторской проверке в данной аудиторской фирме, который (в тех или иных вариантах) включает следующие основные этапы:

1) предварительная стадия проверки:

- определение целей соглашения для обоснованного и оптимального планирования;
- обзор бизнеса клиента;
- оценка степени возможного риска мошенничества и обычных ошибок и оценка их значимости;
- оценка системы внутреннего контроля для разработки стратегии аудита;

2) рабочий этап:

- определение стратегии аудиторской проверки и необходимых процедур;
- расширенная оценка эффективности системы контроля, разработка плана проверки;
- составление плана независимых обследований;
- проведение независимых обследований;

3) завершающий этап:

- завершение аудиторской проверки;
- представление заключения.

Внутренние стандарты в соответствии с международным опытом по своему назначению могут быть объединены в следующие группы:

- стандарты, содержащие общие положения по аудиту;
- стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита;
- стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов;
- специализированные стандарты;
- стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг;
- стандарты по образованию и подготовке кадров.

Во внутренних стандартах аудиторы отражают свой подход к планированию аудита, порядку изучения и оценки системы

внутреннего контроля, получению аудиторских доказательств, определению уровня существенности, оценке аудиторского риска и т.д.

Отразив в плане и программе максимально возможный перечень видов работ и процедур, аудиторы могут оставлять только подходящие процедуры для конкретной проверки, дополняя их специальными действиями, характерными только для проверяемого клиента. Отдельные положения общего плана и программы могут согласовываться с руководителем аудируемого лица.

При создании внутреннего стандарта аудиторам необходимо помнить, что для формирования общего впечатления о системе внутреннего контроля следует принимать во внимание ее компоненты, т.е. надлежащую систему бухгалтерского учета, контрольную среду и отдельные средства контроля. Выяснение надежности каждого из них позволит оценить систему в целом.

Во внутренних стандартах, как уже говорилось, должен найти отражение подход аудиторской фирмы к определению уровня существенности, причем данный внутренний стандарт аудиторских организаций является одним из важных. Прежде всего это связано с необходимостью формирования и представления аудиторами в определенной форме заключения по результатам проверки, содержащего мнение о достоверности данных отчетности клиента. Как известно, обоснованность показателей отчетности не должна быть установлена аудитором с абсолютной точностью (она должна быть достоверной во всех существенных аспектах). При этом возникают трудности в поиске критериев отнесения искажений к существенным. Аудиторские фирмы пытаются решать эту проблему посредством разработки соответствующего внутреннего правила. Возможные варианты его расчета содержатся в ФПСАД № 4 «Существенность в аудите».

Применение апробированных методик позволяет минимизировать аудиторский риск и проводить проверку в более сжатые сроки. Для их разработки в аудиторской фирме может быть создан методологический совет, состоящий из ведущих специалистов. Внутрифирменные стандарты могут охватывать обширнейший круг вопросов — от методик проверки конкретных вопросов и направлений в области бухгалтерского учета и налогообложения экономических субъектов до общих вопросов организации аудиторской работы в фирме.

Внутренние стандарты в обязательном порядке подлежат утверждению руководителем аудиторской организации. Для обеспечения контроля за их соблюдением необходимость применения этих правил должна входить в функциональные обязанности аудитора.

Тесты

1. В Российской Федерации:
 - 1) стандарты аудита разрабатываются на основе международных;
 - 2) международные стандарты аудита утверждены в качестве национальных;
 - 3) стандарты аудита не учитывают МСА.
2. Глоссарий терминов аудиторской деятельности входит в систему стандартов аудита:
 - 1) да;
 - 2) нет.
3. В настоящее время существует:
 - 1) 46 МСА;
 - 2) 38 МСА;
 - 3) 48 МСА.
4. Единый подход к аудиторской проверке конкретного субъекта хозяйствования определяют:
 - 1) национальные аудиторские стандарты;
 - 2) внутрифирменные стандарты;
 - 3) рабочая программа аудита.
5. МСА впервые начали разрабатывать:
 - 1) в 1977 г.;
 - 2) в 1877 г.;
 - 3) в 1970 г.
6. МСА разрабатывает:
 - 1) МФБ совместно с КМАП;
 - 2) КМАП совместно с МФБ;
 - 3) МКАП с КМАП.
7. МСА:
 - 1) превалируют над местными стандартами;
 - 2) не превалируют над местными стандартами;
 - 3) действуют наравне с ними.
8. МКАП:
 - 1) входит в состав МФБ;
 - 2) независим от МФБ;
 - 3) основал МФБ.
9. МСА:

- 1) обязательны к применению во всех странах;
 - 2) необязательны;
 - 3) носят рекомендательный характер.
10. МСА подлежат применению:
 - 1) в любых случаях проведения аудита;
 - 2) по существенным аспектам проведения аудита;
 - 3) во всех вышеперечисленных случаях.
 11. МСА разбиты:
 - 1) на 10 групп;
 - 2) на 11 групп;
 - 3) на 12 групп.
 12. Основы аудита государственного сектора изложены:
 - 1) в МСА;
 - 2) в специальных стандартах;
 - 3) отдельными разделами внутри стандартов МСА.
 13. Официальный язык МСА:
 - 1) немецкий;
 - 2) английский;
 - 3) русский.

Глава 5

ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

5.1. Этапы аудиторской проверки

Этапы аудиторской проверки могут быть описаны следующей последовательностью действий.

I. Планирование (предварительный этап):

- 1) знакомство с клиентом:
 - а) понимание деятельности аудируемого лица;
 - б) тестирование системы бухгалтерского учета;
 - в) тестирование системы внутреннего контроля;
- 2) расчет уровня существенности и приемлемого аудиторского риска;
- 3) работа по организации аудита;
- 4) разработка и согласование общего плана и программы аудита;

II. Сбор аудиторских доказательств (рабочий этап):

- 1) получение надлежащих аудиторских доказательств;
- 2) проведение детального комплекса тестов внутреннего контроля;
- 3) процедуры проверки по существу:
 - а) детальные тесты;
 - б) аналитические процедуры;
 - в) оценка прогнозной информации;
- 4) уточнение приемлемого уровня аудиторского риска, существенности;
- 5) документирование аудиторских процедур.

III. Завершение аудита (завершающий этап):

- 1) завершение подготовки рабочей документации;
- 2) информирование руководства аудируемого лица о выявленных нарушениях в системе бухгалтерского учета;
- 3) расчет степени влияния выявленных и неисправленных аудируемым лицом искажений на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- 4) формирование мнения аудитора и подготовка итоговых документов:

- а) подготовка отчета для аудируемого лица;
- б) подготовка и представление аудиторского заключения;

- 5) подписание акта приема-сдачи выполненных работ.

5.2. Планирование аудита

Вопросы планирования аудита рассмотрены в ФПСАД № 3 «Планирование аудита». Данный стандарт, разработанный с учетом международных стандартов аудита (за основу ФПСАД № 3 взят МСА 300 «Планирование»), устанавливает единые требования, предоставляет руководящие указания по планированию аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Стандарт применяется в основном к проверкам, которые аудитор проводит не первый год в отношении данного аудируемого лица.

Для проведения аудиторской проверки в течение первого года аудиторю требуется расширить процесс планирования, в него должен быть включен более широкий круг вопросов, чем указано в данном стандарте. При аудите в течение первого года необходимо:

- 1) использовать дополнительные (по отношению к приведенным в ФПСАД № 3) процедуры планирования;
- 2) учитывать требования МСА 510 «Первичные задания — начальные сальдо»;
- 3) принимать во внимание требования МСА 220 «Контроль качества работы в аудите» и Кодекса этики МФБ (в части принятия клиентов).

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Планирование является начальным этапом проведения аудита и заключается в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности клиента.

Планирование аудитором своей деятельности направлено на то, чтобы должное внимание было уделено наиболее важным аспектам, а работа была выполнена с оптимальными

затратами, качественно и своевременно. Оптимизация планирования позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать ее.

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов и особенностей деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора.

Планирование подразумевает глубокое изучение деятельности клиента, оценку вероятности наличия существенных искажений в бухгалтерском учете и отчетности и организацию эффективного проведения аудита.

Процесс планирования включает:

- стадию изучения — получение базовой информации о клиенте, включая информацию о специфике его деятельности, контрольной среде, компьютерном оборудовании, используемом клиентом, изменениях, произошедших после последней аудиторской проверки, а также информации о критических областях;

- стадию оценки — определение уровня существенности и оценку риска того, что в бухгалтерской отчетности клиента могут иметь место существенные искажения, которые останутся невыявленными;

- механическую стадию — решение вопросов организации работы аудиторов, включая подготовку программ аудита, распределение обязанностей в ходе проверки и т.д.

Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Предварительное планирование

Несмотря на то, что ФПСАД № 3 не предусматривает этапа предварительного планирования, считаем данный этап достаточно важным и существенным, так как именно в этот период аудитор имеет возможность ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица и получить информацию:

- 1) о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность аудируемого лица;

- 2) внутренних факторах, связанных с индивидуальными особенностями аудируемого лица и воздействующих на его хозяйственную деятельность;

- 3) организационно-управленческой структуре аудируемого лица;

- 4) видах производственной деятельности и номенклатуре выпускаемой продукции;

- 5) структуре капитала и курсе акций;

- 6) уровне рентабельности и т.д.

Следует отметить, что в современной практике как российского, так и западного аудита большое внимание уделяется именно предварительному планированию. Оно осуществляется на этапе знакомства с клиентом, до заключения договора о проведении аудита. Предварительное планирование состоит из следующих этапов:

- общего знакомства с финансово-хозяйственной деятельностью клиента;

- определения состава специалистов для проведения аудита;

- устасовления общих затрат времени на проведение аудита.

Документируется этап предварительного планирования в бланке «Лист предварительного планирования», который разработан специалистами проекта ТАСИС по реформированию аудита в Российской Федерации.

Общий план аудита

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемый объем и порядок проведения проверки. Этот план должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем его форма и содержание могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке общего плана аудитору необходимо принимать во внимание:

- 1) деятельность аудируемого лица, в том числе:

- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;

- особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его бухгалтерской (финансовой) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;

- общий уровень компетентности руководства;

2) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

- учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;
- влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- планы использования в ходе аудиторской проверки тестов, средств контроля и процедур проверки по существу;

3) риск и существенность, в том числе:

- ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;
- установление уровней существенности для аудита;
- возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или мошеннических действий;
- выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например при подготовке оценочных показателей;

4) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

- относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;
- влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;
- существование подразделения внутреннего аудита у аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

5) координацию и направление деятельности, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

- привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;
- привлечение экспертов;
- количество территориально обособленных подразделений аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;
- количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;

6) прочие аспекты, в том числе:

- возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;

- обстоятельства, требующие особого внимания, например существование связанных сторон;
- особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;
- стаж работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;
- форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, ФПСАД и условиями конкретного аудиторского задания.

Подготовка общего плана аудита отражается в бланках: «Данные по планированию аудита» и «Общий план аудита».

Информация о клиенте, включая сведения об особенностях его деятельности, применяемом компьютерном оборудовании и программах, системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, содержится в названных выше бланках или иной рабочей документации аудитора.

По результатам изучения информации о клиенте разрабатывается стратегия аудита, при этом определяются области, значимые для аудита, а также выявляются бухгалтерские счета и операции, которые отсутствуют у клиента или по первоначальному впечатлению представляются малозначимыми (несущественными) для аудита и могут не проверяться. Кроме того, устанавливаются статьи баланса и показатели отчетности, в ходе аудита которых должны быть проанализированы состав и структура этих статей и показателей, выявлены и оценены факторы, повлиявшие на их изменение по сравнению с предыдущим периодом либо запланированным уровнем, и пр.

Для значимых областей определяются приемы и методы их проверки, устанавливается, в каких случаях предполагается проводить аудиторские процедуры по существу, а в каких — с использованием тестов, аналитических либо пересекающихся процедур; в каких случаях можно опереться на средства внутреннего контроля и провести тесты средств контроля; в каких областях необходима сплошная проверка, а в каких — достаточно ограничиться аудиторской выборкой.

К областям, значимым для аудита, относятся прежде всего такие, по которым величина остатков (сальдо) и оборотов по счетам бухгалтерского учета наиболее значительна по сравнению с выбранным уровнем существенности.

К областям, малозначимым для аудита (несущественным), могут быть отнесены такие операции, которые отсутствуют у клиента или имеют крайне незначительный объем, то есть

по которым величина остатков (сальдо) и оборотов по счетам бухгалтерского учета наименее значительна по сравнению с выбранным уровнем существенности.

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. Определяются области (вопросы, аспекты) учета, на которые необходимо обратить внимание в связи с изменениями, которые произошли у клиента, либо с изменениями во внешнем регулировании.

В стратегии аудита отмечается возможное изменение приемов и методов аудита в связи с изменениями, произошедшими с момента последнего аудита. Например, внедрение новых производственных технологий потребует проверки методов формирования себестоимости; введение новых мер внутреннего контроля позволит, при допущении высокого уровня их надежности, снизить время и издержки на проведение аудита за счет изменения стратегии (применения вместо аудиторских процедур по существу тестов средств контроля); изменение порядка учета какой-либо операции или раскрытия информации в отчетности потребует проверки правильности ведения учета и представления данных в отчетности.

Согласно ФПСАД № 3 «Планирование аудита» при разработке общего плана аудита аудитор среди прочего необходимо принимать во внимание общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица. Перечень вопросов, подлежащих рассмотрению для получения информации о деятельности аудируемого лица (в части общих экономических факторов и особенностей отрасли), приведен в приложении к ФПСАД № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица».

Планируемые виды работ (приемы и методы проверки) по значимым для аудита областям, сроки их проведения и исполнители отражаются в «Общем плане аудита». Аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана, который должен быть оформлен документально и содержать объем проверки и порядок ее проведения.

Программа аудита

Подготовка программы аудита осуществляется на основании «Общего плана аудита». Программа аудита является

детально разработанным перечнем содержания аудиторских процедур (их характера, рамок, объема), необходимых для реализации плана аудита.

Программы аудиторских процедур составляются аудиторами (старшими аудиторами) для каждого направления аудита и отражаются в документе «Программа аудита». По существу, такая программа является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля за надлежащим выполнением работы. В программу аудита могут быть также включены предпосылки для подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности к аудиту и время, отведенное планом на проведение различных процедур аудита.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при проведении процедур проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

Изменения в общем плане и программе аудита

Согласно ФПСАД № 3 общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур.

Исходя из этого, в процессе аудита аудитор может потребоваться переоценить аудиторские риски, принятые им во внимание при первоначальном составлении общего плана и программы аудита. При этом аудитор может прийти к выводу, что существует значительный риск существенного искажения бухгалтерской отчетности. Следствием такого вывода может стать пересмотр характера, времени или продолжительности аудиторских процедур, необходимой квалификации членов аудиторской группы либо необходимого уровня руководства и надзора за работой членов аудиторской группы. Повышенный аудиторский риск может потребовать увеличения объема осуществляемой аудиторской процедуры, проведения

её непосредственно по состоянию на конец отчетного года, изменения характера процедуры.

Причины и результаты изменений должны быть отражены в рабочих документах.

5.3. Оферта и письмо-обязательство аудитора перед клиентом

Остановив свой выбор на конкретной аудиторской фирме (аудиторе), потенциальный клиент направляет в аудиторскую фирму письмо — приглашение на проведение аудиторской проверки, являющееся офертой.

Согласно ст. 435 ГК РФ офертой признается адресованное одному или нескольким конкретным лицам предложение, которое достаточно определенно выражает намерение лица, сделавшего его, считать себя заключившим договор с адресатом, которым будет принято предложение.

Оферта должна содержать существенные условия договора. Она связывает направившее её лицо с адресатом (аудиторской фирмой или аудитором) с момента ее получения последним. В случае если потенциальный клиент передумал заключать договор на аудиторскую проверку с данной аудиторской фирмой (аудитором), он направляет аудиторской фирме (аудитору) извещение об отказе от оферты. Если извещение об отзыве поступило раньше или одновременно с самой офертой, то последняя считается не полученной аудиторской фирмой (аудитором).

Получив оферту, аудиторской фирме (аудитору) следует дать ответ на нее. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита документально подтверждает согласие аудитора с условиями, предложенными клиентом, понимание аудитором поставленной перед ним задачи на проведение проверки и степени ответственности перед клиентом.

Письмо-обязательство, посланное аудиторской фирмой (аудитором) своему клиенту до начала аудиторской проверки, помогает избежать недоразумений и конфликтов на ее заключительной стадии — при формировании окончательного мнения аудитора о достоверности отчетности клиента и составлении аудиторского заключения, в принятии решения руководства клиента о внесении или не внесении исправлений в отчетность. При первоначальном аудите такое письмо должно обязательно направляться клиенту.

Обычно основное содержание письма состоит из следующих разделов:

- описание объектов аудита (бухгалтерского учета, системы внутреннего контроля, финансовой отчетности);
- определение границ аудита;
- перечень видов аудиторских заключений, описание составных частей аудиторского заключения;
- определение риска невыявления существенных неточностей или ошибок в учете из-за несовершенства системы внутреннего контроля клиента;
- просьба обеспечить беспрепятственный доступ ко всем учетным и иным документам и информации, имеющей значение для аудита;
- требование помощи со стороны сотрудников аудируемого лица.

В стандартах аудиторской деятельности приведена примерная форма письма — обязательства аудитора перед клиентом. По желанию аудитор может включить в текст письма краткий план проведения аудита, просьбы о предоставлении необходимых разъяснений (в письменной или устной форме) от сотрудников и руководства аудируемого лица, использовании в работе результатов предшествующих аудитов (если они имели место) и актов документальных проверок клиента контролирующими органами.

5.4. Согласование условий проведения аудита

ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита» может быть применено и при оказании услуг по проверкам, не являющимся аудитом или специальным аудиторским заданием, а также по сопутствующим услугам. В случае предоставления сопутствующих услуг услуг уместно составлять по ним отдельные письма.

Несмотря на то, что цели и объем аудита, а также обязанности аудитора установлены законодательством РФ, рекомендуется включать положения ФПСАД № 12 в договор (либо в предшествующее договору письмо о проведении аудита).

Форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг (писем о проведении аудита) для различных аудируемых лиц могут иметь свои особенности, но, как правило, в договоре на оказание аудиторских услуг (письме о проведении аудита) указываются:

- 1) цель аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 2) ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 3) объем аудита, включая ссылки на законодательство РФ и ФПСАД;
- 4) аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- 5) информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск обнаружения искажений, в том числе существенных, бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 6) требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;
- 7) цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов;
- 8) договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;
- 9) право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;
- 10) обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;
- 11) обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.

При проведении повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверок аудитор должен решить, есть ли необходимость в пересмотре условия аудиторского задания или напоминании аудируемому лицу о существующих условиях задания.

Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита. Однако составление нового письма целесообразно при появлении:

- любого признака, указывающего на неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;
- любых пересмотренных или особых условий аудиторского задания;
- кадровых изменений в высшем руководстве, совете директоров или структуре аудируемого лица;
- изменений в структуре собственности аудируемого лица;
- значительных изменений характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
- требований законодательства РФ.

В случае если аудируемое лицо до завершения выполнения аудиторского задания обратится к аудитору с просьбой изменить его условия на условия, предусматривающие более низкий уровень уверенности в достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, чем разумная, аудитор должен рассмотреть целесообразность такого изменения.

Просьба аудируемого лица к аудитору об изменении аудиторского задания может быть вызвана изменением обстоятельств, влияющих на необходимость оказания услуги, неправильным пониманием характера аудита или сопутствующих услуг, запрашиваемых изначально, либо ограничением объема аудита, устанавливаемым руководством аудируемого лица или связанным с другими причинами. Аудитору необходимо тщательно изучить причину данной просьбы и возможные последствия ограничения объема аудита.

Прежде чем согласиться на такое изменение условий аудиторского задания, которое может привести к замене аудита сопутствующими аудиту услугами, аудитор должен рассмотреть возможные правовые последствия таких изменений.

Аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания при отсутствии разумного обоснования. Например, он не должен идти на изменение условий задания в случае, если не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении дебиторской задолженности, а аудируемое лицо обращается к нему с просьбой изменить задание по проведению аудита на задание по проведению обзорной проверки во избежание получения от аудитора мнения с оговоркой или отказа аудитора от выражения мнения.

5.5. Договор на проведение аудиторской проверки

Договор на проведение аудиторской проверки является официальным документом, регламентирующим взаимоотношения клиент — аудитор, и в общем виде ничем не отличается от обычных договоров, используемых в предпринимательской деятельности. Однако существенной особенностью при его составлении является негласный учет интересов третьей стороны (потребителей информации бухгалтерской (финансовой) отчетности).

Подготовка договора начинается после предварительного ознакомления с деятельностью аудируемого лица и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг. Этот этап включает в себя, в частности, определение трудоемкости, стоимости и сроков оказания аудиторских услуг, потребности в привлечении сторонних консультантов и экспертов.

На этапе заключения договора оказания аудиторских услуг, а также при получении от аудиторской организации (индивидуального аудитора) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности рекомендуется обратить внимание на то, что аудитор, который должен подписывать аудиторское заключение, соблюдает требование Закона об аудиторской деятельности в отношении ежегодного обучения по программам повышения квалификации. Подтверждением соблюдения аудитором указанного требования является, в частности, отметка на оборотной стороне бланка квалификационного аттестата аудитора. Отсутствие указанной отметки на оборотной стороне бланка квалификационного аттестата аудитора, выданного до 2006 г., может означать, что аудитор не соблюдает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации. Квалификационный аттестат такого аудитора может быть аннулирован.

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые считаются обязательными для достижения цели аудита при данных обстоятельствах. Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом требований ФПСАД, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, действующих в профессиональном аудиторском объединении, членом которого является аудитор или аудиторская организация, в которой он работает, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторской организации. Помимо правил (стандартов) разного уровня, аудитор при определении объема аудита обязан принимать во

внимание законы, нормативные акты, а при необходимости — условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

Договор на оказание аудиторских услуг может быть разовым (однократное оказание услуги) или долгосрочным (неоднократное оказание услуги в течение определенного времени). В случае повторного соглашения об оказании аудиторских услуг условия договора могут пересматриваться, что оформляется в письменном виде. Договор заключается в соответствии с требованиями гл. 28 ГК РФ и иными нормами гражданского законодательства.

Договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в надлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным его условиям. В тексте договора целесообразно раскрывать следующие основные аспекты и существенные условия, такие как:

- предмет договора на оказание аудиторских услуг;
- условия оказания аудиторских услуг;
- права и обязанности аудиторской организации;
- права и обязанности аудируемого лица;
- стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг;
- ответственность сторон и порядок разрешения споров.

Организация и расчет стоимости аудиторских услуг специалистов — один из важных факторов эффективной работы аудиторской фирмы.

В аудите сложились традиционные правила оплаты: клиент оплачивает время аудитора, затраченное на выполнение аудиторских процедур сбора и интерпретацию доказательств достоверности финансовой отчетности. На практике это означает, что аудиторская фирма продает время своих специалистов по определенной (оговоренной) цене за час, день или период их работы. Для верного расчета стоимости работы аудиторов аудиторским фирмам приходится оперировать тремя факторами:

- 1) временем, затраченным на проект (выполнение процедур аудита);
- 2) стоимостью часа (дня) специалиста-аудитора;
- 3) конкурентной стоимостью всей аудиторской работы (ценой контракта).

Опыт показывает, что на первую проверку уходит больше времени, чем на последующую. Это объясняется тем, что аудитор тратит дополнительное время на знакомство с бизнесом клиента и уделяет большее внимание изучению документов.

При этом для повышения шансов на получение нового заказа аудитор, как правило, не может назначить клиенту высокую цену. Все это следует учитывать при заключении договора.

Для обеспечения дополнительных мер независимости аудитора от клиента в договоре желательно предусматривать предоплату заказчиком аудиторской фирме. На практике предоплата нередко составляет от 50 до 100%, но такой ее размер согласно Кодексу этики МФБ считается неприемлемым, так как нарушаются интересы клиента, он становится зависимым от аудитора. Во избежание этого в договоре рекомендуется проведение аудита (работ) разбивать на этапы (по полугодиям или кварталам). В этом случае каждый этап может быть оформлен отдельно, после завершения работ по нему сдан заказчику и, соответственно, оплачен.

Считается целесообразным включать в договор пункт, обязывающий заказчика оказывать помощь аудитору в ходе проверки (давать разъяснения по вопросам порядка ведения бухгалтерского учета, выделять работников для оказания помощи при проведении инвентаризации и др.).

Аудиторские фирмы часто включают в договор пункты о предоставлении клиенту сопутствующих аудиту услуг. При этом необходимо помнить, что часть аудиторских услуг (ведение и восстановление бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций) несовместима с проведением проверки, предусматривающей выдачу аудиторского заключения.

Заказчик аудита несет полную ответственность за недоброкачеством представленного к проверке материала. Договор предусматривает риск случайно наступившей невозможности окончания оказания услуг, а также риск случайного их ухудшения или задержки (форс-мажор). Отдельно в договоре предусматривается ответственность, связанная с соблюдением конфиденциальности.

До заключения основного договора может заключаться договор на оценку объема и продолжительности работ. Желательно, чтобы в нем участвовали аудиторы, которые будут проводить основную проверку.

Представляется, что целесообразно самое пристальное внимание обращать на вопросы, непосредственно затрагивающие сферу прав и обязанностей сторон в договоре на оказание аудиторских услуг. Договор на проведение аудита является специфическим видом договора на оказание профессиональных услуг. При оказании этих услуг возникает

необходимость дополнительного и достаточно детального «вспомогательного» правового обеспечения. Ответственность сторон в аудите далеко не исчерпывается той, на которую они добровольно соглашаются, подписывая контракт. Особенно это касается ответственности аудитора перед пользователями выданного им аудиторского заключения.

К сожалению, в действующем российском законодательстве (в отличие от западной практики) не определен статус надлежащего пользователя аудированной финансовой отчетности, а ведь именно этот пользователь имеет законное право предъявлять требования к качеству работы аудитора и в необходимых случаях привлекать его к ответственности за недобросовестность. Введение определения надлежащего пользователя на законодательном уровне, по нашему мнению, послужило бы мощным катализатором процесса регламентирования прав и обязанностей сторон в аудите. Следствием этого могли быть дополнительные правовые акты, но пока таковых нет, и восполнить имеющийся пробел могут только рекомендации из деловой практики.

Отметим, что органы аудиторского надзора, выступающие в качестве защитников общественных интересов, могут вмешиваться, когда это необходимо, в процесс регулирования аудита. Их выводы в отношении аудитора в большой степени могут обосновываться на результатах анализа соблюдения прав и обязанностей сторон в конкретном договоре.

При возникновении конфликтных ситуаций в судебных и административных органах формирование доказательной базы должно происходить не только на основе нормативных актов, но и затрагивать сферу этики аудитора, принципов аудита и действующих правил аудиторской деятельности.

При заключении договора на проведение аудиторской проверки отчетности по МСФО можно однозначно трактовать обязанности аудиторской компании — высказать мнение о достоверности представленной ей финансовой отчетности в аудиторском заключении. Таким образом, обязанности аудитора будут считаться выполненными после того, как он такое мнение выскажет на основании проведенных аудиторских процедур. Каких-либо иных обязательств на аудитора такой договор, как правило, не налагает.

Однако на практике заказчик нередко подразумевает при заключении договора на аудит оказание дополнительных услуг, в частности по подготовке отчетности МСФО на основании данных российского бухгалтерского учета. Необходимо

помнить, что аудиторская компания, составившая клиенту отчетность по МСФО, не вправе будет выдать на нее аудиторское заключение, так как этим нарушит не только принцип независимости аудиторской деятельности, но и требования подп. 6 п. 1 ст. 12 Закона об аудиторской деятельности. В этом Законе говорится, что аудит не может осуществляться «аудиторскими организациями..., оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам, в отношении этих лиц».

Специфических требований к оформлению договоров на услуги в области МСФО законодательством не предъявляется. Ключевыми отличиями аудита отчетности по международным стандартам являются сам предмет — отчетность, составленная в соответствии с МСФО, и используемые стандарты аудита — МСА.

Заключая договор на аудиторские услуги в области МСФО, необходимо руководствоваться положениями ГК РФ. В соответствии с п. 2 ст. 779 ГК РФ такой договор относится к договорам возмездного оказания услуг. К нему, в свою очередь, применяются общие положения о подряде заключения договора, если это не противоречит ст. 779—782 ГК РФ, а также особенностям предмета договора на проведение аудиторских услуг.

Кроме того, правовое регулирование объема аудиторских процедур, видов тестов и формата предоставляемого заключения осуществляется Законом об аудиторской деятельности и соответствующими ФПСАД, а также МСА. Следует отметить, что среди МСА отсутствует специальный стандарт, посвященный аудиторским договорам. До 1994 г. существовал стандарт, который назывался «Audit Engagement Letters» (в буквальном переводе — «Письма по аудиторским заданиям»). Впоследствии этот международный стандарт был переработан и в настоящее время имеет № 210 и называется «Terms of Audit Engagements» («Условия аудиторских заданий»). Он рассматривает документы, определяющие порядок выполнения аудиторских заданий.

Рассматривая вопрос заключения договора с аудиторской компанией по услугам, связанным с МСФО, следует учитывать тот факт, что в настоящее время не существует каких-либо законодательных ограничений на оказание подобных

услуг российскими аудиторскими компаниями. Это означает, что фактически любая российская аудиторская компания может взяться за выполнение такой работы. Какой-либо специальной аккредитации не требуется, как и лицензий на оказание услуг в области МСФО (включая аудит финансовой отчетности в соответствии с МСА), не предъявляется и особых требований к опыту самой аудиторской компании и ее персонала.

С одной стороны, данная ситуация должна облегчить жизнь предприятий, однако на практике возникают вопросы определения качества оказываемых услуг. Согласно данным мониторинга рынка, в настоящее время в России на постоянной основе услуги в области МСФО оказывает ограниченное число аудиторско-консалтинговых фирм. По нашему мнению, отсутствие у фирмы резюме из 15—20 проектов за последние два-три года говорит о том, что компания не обладает достаточным опытом работы в этом секторе. Поэтому очень важным фактором до заключения договора является правильный квалификационный отбор аудиторских компаний, а при составлении договора — четкое и подробное описание его предмета.

Например, если речь идет о подготовке консолидированной отчетности, часто бывает так, что представления менеджмента аудируемого лица о юридически выстроенной структуре групп фирм существенно отличаются от оценки специалиста в области международных стандартов. Перечень фирм, входящих в консолидированную отчетность, должен быть не только четко сформирован до момента подписания контракта, но и прописан в нем. Если этого не сделать, то предъявить претензии сторон друг к другу, например за несоблюдение сроков исполнения обязательств, будет невозможно.

При заключении договора на услуги в области МСФО также нужно уделить внимание описанию ответственности сторон. Здесь необходимо понимать, что для клиента существует риск некачественного выполнения аудиторами своих обязательств, застраховаться от которого довольно сложно. Например, согласно МСА № 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности» тот факт, что аудиторы в ходе проверки не заметили ошибок в отчетности, не будет основанием для того, чтобы признать аудит не соответствующим МСА, если при этом достигается «разумная уверенность в том,

что рассматриваемая отчетность не содержит существенных искажений».

5.6. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Права и обязанности аудиторов установлены в Законе об аудиторской деятельности. Указанные в нем требования являются обязательными для всех аудиторских организаций и аудируемых лиц при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

Перечень прав и обязанностей аудиторских организаций и аудируемых лиц, изложенный в данном документе, не является исчерпывающим и может быть расширен в договорах на оказание аудиторских услуг.

В ст. 13 Закона об аудиторской деятельности указано следующее:

1. При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;
- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;
- отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях:
 - непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
 - выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских

услуг, и не противоречащие законодательству РФ и Закону об аудиторской деятельности.

2. При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

- осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством РФ и настоящим Федеральным законом;
 - предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства РФ, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах РФ, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;
 - в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;
 - обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ;
 - исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству РФ.
- Для обоснованного выражения профессионального мнения в отношении финансовой и экономической деятельности проверяемых субъектов аудитор должен получить достаточные и релевантные (т.е. имеющие отношение к делу) аудиторские доказательства. **Достаточность** — количественный показатель аудиторского доказательства, **адекватность** — показатель качества и значимости доказательства для конкретных утверждений, а также его достоверности. При том что аудитор должен пользоваться определенной степенью свободы и самостоятельности в выборе приемов и методов для достижения конечных целей проведения аудита, ему следует учитывать требования нормативных актов и стандартов по аудиторской деятельности, а также конкретные условия договора и принципы экономической целесообразности и благоразумия.
- К приемам и методам проведения аудита можно отнести:
- формы и методы планирования аудита;
 - методы установления базовых показателей для определения уровня существенности и показателей выборки;

- порядок документирования аудита и архивирования рабочей документации;
- выбор формы рабочей документации;
- формы и методы проведения аудиторских и аналитических процедур;
- методы сбора и анализа аудиторских доказательств;
- порядок взаимодействия с проверяемыми лицами, подлежащими аудиту, при получении от последних документации о финансово-хозяйственной деятельности, разъяснений по возникшим вопросам и дополнительных сведений;
- организацию контроля качества аудита;
- порядок и условия привлечения других аудиторских организаций и иных специалистов для участия в проведении аудита;
- другие формы и методы проведения аудита.

Аудитор вправе самостоятельно решать вопрос о привлечении к работе других аудиторских организаций (аудиторов) и иных специалистов, с условием, что применяемые ими методы и приемы должны обеспечивать требуемое качество работы. Следовательно, целесообразно заблаговременно ознакомиться с применяемыми привлеченными аудиторами и специалистами подходами, приемами и методами, оценить их надежность и, если это необходимо, поставить вопрос об их изменении или согласовании. Крайней мерой может стать отказ от дальнейшего использования привлеченных специалистов. Лица, подлежащие аудиту, имеют право быть осведомлены об участии привлеченных специалистов, причем, согласно общепринятым международным стандартам, они могут не дать своего согласия на привлечение сторонних специалистов.

Аудиторские организации имеют право проводить предварительное ознакомление с документами бухгалтерской отчетности лица, подлежащего аудиту, для принятия решения о заключении договора на проведение проверки. Игнорирование этого права приводит к возникновению неоправданно высоких аудиторских рисков в отношении клиентов, деятельность которых связана с большим количеством нарушений юридических и бухгалтерских норм. Кроме того, это мешает адекватной оценке трудоемкости предстоящей работы и, соответственно, правильной оценке стоимости аудита.

Аудиторские организации имеют право получать у подлежащего аудиту лица устные и письменные разъяснения по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудита. Наличие такого

права у аудитора подтверждается ФПСАД № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица».

Аудитор имеет право получать по договору вознаграждение за фактически выполненную им работу, возмещение транспортных и командировочных расходов, расходов на оплату работы специалистов, привлеченных к проведению аудита, и других фактически произведенных необходимых расходов.

К сожалению, не все права и обязанности обеих сторон нашли отражение в существующих нормативных актах.

Права и обязанности аудиторов базируются на основных принципах аудиторской деятельности, поэтому имеет смысл рассмотреть эти принципы с точки зрения указанных прав и обязанностей.

Профессионализм и компетентность

Аудитор должен оказывать профессиональные услуги с должным вниманием, компетентностью и усердием в соответствии с требованиями действующего законодательства, а также с стандартами, регулирующими аудиторскую деятельность. Это достигается использованием для оказания услуг подготовленных и профессионально компетентных специалистов и организацией должного контроля за их добросовестностью и качеством работы.

Аудитор должен гарантировать, что персонал, которому поручена аудиторская проверка, владеет достаточным объемом знаний о бизнесе (деятельности) клиента, дающим возможность качественно выполнять работу. Планируя использование результатов работы другого аудитора или эксперта, основному аудитору следует оценить профессиональную компетентность привлекаемого специалиста в проверяемой области.

Как нам представляется, профессиональную компетентность можно рассматривать в следующих аспектах:

- приобретение профессиональной компетентности (сюда входит уровень общего и специального образования, стаж работы, практические навыки);
- поддержание профессиональной компетентности на должном уровне (самообразование, переподготовка и повышение квалификации).

Аудитор должен иметь и постоянно совершенствовать свои профессиональные знания и навыки, поддерживая их на достаточном уровне для выполнения требований, предъявляемых действующими нормами законодательства, и для соответствия лучшим образцам профессиональной практики.

Соглашаясь оказать услуги, аудитор должен быть уверен, что обладает соответствующим уровнем профессиональной компетентности, знаниями и навыками для выполнения данного задания. Кроме того, он должен правильно оценивать свою способность выполнить порученную работу квалифицированно, в установленный договором срок и в требуемом объеме, в противном случае аудитор должен воздержаться от ее выполнения. Работа аудитора должна соответствовать техническим и профессиональным стандартам, а также нормативам бухгалтерского учета и аудита.

Объективность и независимость

Аудитор должен сохранять объективность и независимость, выражая свои взгляды и составляя заключения при выполнении аудита. Профессиональный долг налагает на него обязательство избегать какой-либо зависимости собственных суждений от суждений других лиц. Выражение объективного мнения всегда должно быть первичной целью официального аудита. Объективность и независимость в аудиторской деятельности означают возможность осуществлять аудиторскую проверку, производить оценку полученных результатов и составлять аудиторское заключение непредвзято, без предубеждений или пристрастий в отношении проверяемого лица, обусловленных какими-либо обязательствами или интересом к проверяемому лицу, его руководству или учредителям (участникам). Аудиторская организация, действующая в интересах проверяемого лица, подлежащего аудиту, не может считаться независимой, а ее выводы и заключения — объективными.

Для соблюдения принципов объективности и независимости аудитор не следует одновременно с осуществлением аудита заниматься любыми другими видами деятельности, несовместимыми с оказанием услуг профессионального характера.

Этические нормы обязывают аудитора соблюдать конфиденциальность в отношении сведений, полученных от проверяемых лиц, их финансового положения и взаимоотношений с партнерами по бизнесу.

В общепринятой мировой практике права и обязанности аудитора не собраны в каком-либо одном документе, а включены в различные нормы и правила и, разумеется, имеют различную правовую силу в широком диапазоне: от безусловно обязательных по закону до рекомендательных. Последние особенно важны при проведении аудита, не преду-

сматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг.

5.7. Права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг

Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, прописаны в ст. 14 Закона об аудиторской деятельности.

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) 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) получить от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг;

3) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству РФ.

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо и (или) 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.

Лица, подлежащие аудиту, имеют право самостоятельно выбирать аудитора при условии соблюдения сроков предоставления аудиторского заключения пользователям, установленных законодательством РФ. Сказанное не означает, что аудируемое лицо может без достаточных на то оснований сменить аудитора в ходе исполнения им своих обязанностей. Отметим, что соблюдение сроков является весьма существенным условием, несоблюдение которого на практике его либо приводит к нарушению качества аудита, либо порождает трудноразрешимые конфликты между аудитором и аудируемым лицом.

Лица, подлежащие аудиту, имеют право информировать федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности, центральные аттестационные аудиторские комиссии и соответствующие саморегулируемые профессиональные организации о случаях нарушения аудитором норм актов законодательства РФ об аудиторской деятельности, повлекших причинение ущерба лицам, подлежащим аудиту.

Лица, подлежащие аудиту, обязаны заключать в случаях, непосредственно предусмотренных действующим законодательством РФ и нормативными актами или международными договорами, договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями. Незаключение или несвоевременное заключение договора лицом, подлежащим обязательному аудиту, следует рассматривать как действия в целях уклонения от проведения обязательного аудита.

Лица, подлежащие аудиту, обязаны не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки. Сказанное относится к часто практикуемому

несобоснованному засекречиванию информации, объявлению ее служебной, коммерческой или даже государственной тайной и т.п.

Приведенный здесь перечень прав и обязанностей аудиторов и лиц, подлежащих аудиту, в дальнейшем может быть расширен в ФПСАД, а также в условиях договоров на проведение аудиторских проверок, не противоречащих действующему законодательству РФ.

5.8. Аудиторская тайна

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

В соответствии с Законом об аудиторской деятельности следующие сведения, полученные при оказании услуг, не составляют аудиторскую тайну:

1) сведения, разглашенные самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные Законом об аудиторской деятельности, либо с его согласия;

2) сведения о заключении с аудируемым лицом договора о проведении обязательного аудита;

3) сведения о величине оплаты аудиторских услуг.

Передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам, в частности уполномоченному федеральному органу и его работникам, саморегулируемым организациям аудиторов, их членам и работникам, не требует предварительного письменного согласия лица, которому оказывались услуги, предусмотренные Федеральным законом.

На передачу аудиторского заключения также распространяется понятие аудиторской тайны. Так, в соответствии с ч. 4 ст. 6 Закона об аудиторской деятельности аудиторское заключение представляется аудиторской организацией, индивидуальным аудитором только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых

осуществлялся аудит и оказывались сопутствующие ему услуги; за исключением случаев, предусмотренных Законом об аудиторской деятельности и другими федеральными законами.

Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование аудиторской деятельности, и иные лица, получившие доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну в соответствии с Законом об аудиторской деятельности и другими федеральными законами, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений.

В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к таким сведениям, на основании Закона об аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов Российской Федерации аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков (Федеральный закон от 14.12.2001 № 164-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»»).

Находящиеся в распоряжении аудиторской организации или индивидуального аудитора документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор на оказание сопутствующих аудиту услуг, предоставляются исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти РФ в случаях, предусмотренных законодательными актами РФ об их деятельности.

Необходимо заботиться о сохранности документов, получаемых и (или) составляемых аудитором в процессе аудиторской деятельности. Он не вправе передавать эту информацию, документы или их копии каким бы то ни было третьим лицам либо разглашать устно содержащиеся в них сведения без письменного согласия проверяемых лиц независимо от того, принесет ли передача документов или разглашение содержащихся в них сведений ущерб указанному лицу. Сохранять конфиденциальность аудитор обязан и после завершения отношений между ним и проверяемым лицом.

Кроме того, аудитор должен следить за тем, чтобы выполнялся принцип конфиденциальности со стороны персонала,

работавшего под его контролем, а также лиц, привлекаемых им для предоставления консультаций и оказания дополнительной профессиональной помощи при проведении аудита. Таким образом, аудитор должен соблюдать конфиденциальность во всех случаях, за исключением передачи результатов проверки аудируемым лицам либо органам, назначившим проверку.

Уполномоченные лица со своей стороны должны обеспечить конфиденциальность сведений в отношении деятельности проверяемых аудитором лиц, которые станут известны им в ходе проведения проверки качества.

Для соблюдения конфиденциальности и безопасного содержания рабочих документов и их сохранности в соответствии с практическими, юридическими и профессиональными требованиями аудитору следует сохранять записи в течение не менее пяти лет после проведения аудита.

Рассмотрим во взаимосвязи с аудиторской тайной понятие **коммерческой тайны**. Потребность в защите информации привела в 1990-х гг. к появлению в российском законодательстве категории «коммерческая тайна». Так, в п. 4 ст. 10 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухгалтерском учете) записано, что содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Лица, получившие доступ к такой информации, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством РФ.

Законодательство о защите коммерческой тайны, основанное на Конституции РФ, включает положения ГК РФ, УК РФ, ТК РФ, а также ряда законов и подзаконных актов. Особенно важную роль в регулировании отношений, связанных с созданием, использованием и защитой информации, составляющей коммерческую тайну, играет Федеральный закон от 20.02.1995 № 24-ФЗ «Об информации, информатизации и защите информации». В этом Законе дано понятие конфиденциальной информации, разновидностью которой является коммерческая тайна.

Из положений ст. 139 ГК РФ следует, что законодатель, устанавливая одни и те же условия для признания информации служебной и коммерческой тайной, исходит из того, что фактическое их содержание в ряде случаев также совпадает. Критерием отнесения информации к различным видам тайны (служебной или коммерческой) является различие субъектов, в собственность которых поступили сведения. Законо-

дательство РФ относит к сведениям служебного характера лишь ту информацию, которая связана с деятельностью по обеспечению государственной службы.

Перечень сведений и документов, содержащих коммерческую тайну, не регламентируется государственными нормативными актами. Такой перечень определяет обладатель (собственник) конфиденциальных сведений, исходя из специфики деятельности конкретной организации (характера ее деятельности, организации, технологии и управления, состава и количества поставщиков, условий рынка сбыта и т.д.).

Разработкой перечня сведений, составляющих коммерческую тайну, должна заниматься постоянно действующая экспертная комиссия, в состав которой включаются руководители и сотрудники ведущих структурных подразделений организации. В крупных организациях при большом объеме «закрытых» работ в составе комиссии могут создаваться рабочие группы из числа сотрудников организации. В необходимых случаях для консультации могут привлекаться работники правоохранительных органов и специальных служб РФ.

Перечень не подлежащих разглашению конфиденциальных сведений, составленный с соблюдением указанных условий, следует внести в договор на оказание аудиторских услуг между аудитором и лицом, подлежащим аудиту. В данный перечень не включаются сведения, которые в соответствии с законодательством РФ не могут быть отнесены к конфиденциальной информации (коммерческой тайне).

Публикация или иное разглашение конфиденциальной информации проверяемых лиц не являются нарушением профессиональной этики, если данные действия были произведены:

- в случае, предусмотренном законодательными актами или решениями судебных органов;
- с разрешения проверяемого лица при условии соблюдения интересов всех сторон, которые могут быть затронуты;
- в целях защиты профессиональных интересов аудитора в ходе официального расследования или частного разбирательства, проводимого руководителями или уполномоченными представителями проверяемых лиц;
- в случае намеренного и незаконного вовлечения аудиторской организации проверяемым лицом в действия, противоречащие законодательным и профессиональным нормам.

Тесты

1. Аудитор несет ответственность:
 - 1) за свое заключение;
 - 2) содержание отчетов клиента;
 - 3) результаты деятельности проверяемого экономического субъекта.
2. Отличительной особенностью договора на проведение аудиторской проверки является:
 - 1) его трехсторонний характер;
 - 2) отражение трех стадий аудиторской проверки;
 - 3) негласный учет интересов третьей стороны.
3. В договоре на проведение аудиторской проверки стороны по настоянию аудиторской организации зафиксировали следующий пункт: «Аудиторская организация не несет материальной ответственности за достоверность аудиторского заключения». Оцените такую ситуацию:
 - 1) договор составлен с нарушением действующих правовых основ осуществления аудиторской деятельности в России, поэтому такой пункт нельзя принимать во внимание;
 - 2) данный пункт согласован обеими сторонами, поэтому его включение в договор правомерно.
4. План проведения аудиторской проверки составляет:
 - 1) руководитель аудиторской фирмы;
 - 2) аудитор аудиторской фирмы, непосредственно осуществляющий проверку;
 - 3) руководитель проверяемой организации.
5. Оплата стоимости аудиторских услуг осуществляется:
 - 1) по договоренности с клиентом, но не выше расценок, установленных законодательством РФ;
 - 2) на основании ставок, утвержденных Правительством РФ в зависимости от вида аудиторских услуг и объема работы;
 - 3) по договоренности с клиентом на основании расценок, установленных аудиторской фирмой (аудитором).
6. Планирование аудита прежде всего необходимо:
 - 1) для определения гонорара аудитора;
 - 2) выявления проблемных областей бизнеса клиента и их влияния на время и выбор аудиторских процедур;
 - 3) ознакомления с результатами предыдущего аудита.
7. Мера вины и ответственности аудитора перед клиентом определяется:
 - 1) судебным решением;
 - 2) договором об аудиторской проверке;
 - 3) налоговой инспекцией.
8. Руководитель организации по решению собственников пригласил аудитора для проверки достоверности показателей бухгалтерско-

го отчета за отчетный год. Вправе ли аудитор обращаться к клиенту за информацией, выходящей за рамки отчетного периода:

- 1) аудитор проверяет только те вопросы, которые предусмотрены соответствующими ФПСАД;
- 2) да, конечно, это решает аудитор;
- 3) если аудитор не брал на себя таких обязательств, делать этого не следует.

9. Имущественные споры между аудиторами и экономическими субъектами разрешаются:

- 1) в претензионном порядке;
- 2) судом общей юрисдикции или арбитражным судом;
- 3) в соответствии с договором на оказание аудиторских услуг.

10. Аудиторская фирма заключила договор на проведение аудиторской проверки крупной организации, акционером которой она является. Может ли в такой ситуации заключаться договор:

- 1) эта ситуация не регламентируется нормативными документами;
- 2) такой договор можно заключить, так как аудиторская фирма сама заинтересована в объективности проверки;
- 3) такой договор действующими нормативными документами по аудиторской деятельности заключать не разрешается.

11. Руководители и иные должностные лица аудируемого лица обязаны:

- 1) создавать условия для проведения аудита (предоставлять всю необходимую документацию, давать разъяснения по возникшим вопросам, оперативно устранять нарушения, не ограничивать круг вопросов, выясняемых при проверке);
- 2) они не имеют никаких обязанностей перед аудиторами при проведении проверки;
- 3) полностью оплатить работу аудиторов согласно сумме договора.

12. Какая форма оплаты аудиторских услуг наиболее широко применяется в крупнейших аудиторских фирмах:

- 1) повременная;
- 2) сдельная;
- 3) аккордная.

13. Может ли аудитор, работающий в аудиторской фирме, самостоятельно определять формы и методы аудита:

- 1) нет, это определяется нормативными актами РФ;
- 2) нет, они определяются руководством аудиторской организации;
- 3) да, это его право.

14. Имеют ли право аудиторы при проведении аудиторских проверок получать информацию от третьих лиц:

- 1) имеют, но только по письменному запросу;

- 2) не имеют;
- 3) имеют в любой форме.

15. Информация, полученная аудитором в ходе проверки, является:

- 1) конфиденциальной;
- 2) для служебного пользования;
- 3) открытой.

16. Аудитор подготавливает письмо-обязательство и передает его руководству проверяемой организации:

- 1) в начале проверки;
- 2) в середине проверки;
- 3) по окончании проверки.

17. В общем плане аудита приводятся:

- 1) выводы, служащие основой для подготовки аудиторского заключения, и их аргументация;
- 2) инструкции для аудитора, выполняющего проверку;
- 3) предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки.

18. В программе аудита приводятся:

- 1) выводы, служащие основой для подготовки аудиторского заключения, и их аргументации;
- 2) предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки;
- 3) инструкции для аудитора, выполняющего проверку.

19. Взаимоотношения аудиторов и заказчиков регламентируются следующим основным документом:

- 1) устными договоренностями;
- 2) письмом-обязательством о согласии на проведение аудита;
- 3) договором на проведение аудиторской проверки или оказания сопутствующих услуг.

Глава 6

ОСОБЕННОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

6.1. Понимание деятельности аудируемого лица

Согласно ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности» аудитор должен обладать соответствующими знаниями или получить знания о деятельности аудируемого лица в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, хозяйственных операций и методов работы, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность либо на подходы к аудиту, либо на аудиторское заключение. Данная информация должна использоваться аудитором также при оценке неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур.

Приобретение информации о деятельности аудируемого лица — это непрерывный процесс сбора и оценки сведений, а также соотнесение их с аудиторскими доказательствами и полученными данными на всех стадиях аудита. Например, информация, собранная на стадии планирования, уточняется и дополняется на более поздних стадиях аудита по мере того, как аудитор получает больше информации об аудируемом лице.

При повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских заданиях аудитор обновляет и оценивает информацию, собранную ранее, включая сведения из рабочей документации за предыдущие годы. Аудитор также должен выполнить

процедуры, позволяющие выявить значительные изменения в деятельности аудируемого лица, произошедшие после проведения предыдущего аудита.

Понимание деятельности аудируемого лица является основой для выражения профессионального суждения аудитора. Подлежащее использование информации о деятельности аудируемого лица помогает аудитору:

- оценивать риски и выявлять проблемные области;
- эффективно планировать и проводить аудит;
- оценивать аудиторские доказательства;
- обеспечивать высокое качество аудита и обоснованность выводов.

При проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен обладать знаниями о бизнесе или получить их в объеме, достаточном для выполнения и понимания событий, операций и методов работы, которые, по его мнению, могут существенно влиять на финансовую отчетность, проверку или аудиторское заключение.

Источниками информации об аудируемом лице может служить прошлый опыт работы с данным предприятием, если он имеется, а также посещение самого предприятия, его зданий и промышленных площадей. Немаловажным источником информации может стать общение с персоналом (например с руководством, внутренними аудиторами, сотрудниками отдела информационных технологий и работниками среднего технического звена), с другими аудиторами, юридическими и прочими консультантами, которым приходилось и приходится оказывать профессиональные услуги данному предприятию или быть задействованными в области коммерческой деятельности проверяемого субъекта, а также с экспертами, не связанными с данным предприятием (например экономистами, представителями регулирующих органов).

Пониманию деятельности аудируемого лица способствует также ознакомление с публикациями об отрасли (например государственная статистика, обзоры, статьи, профессиональные журналы, отчеты банков и специалистов по ценным бумагам, финансовые газеты), совершенно необходимо знание законодательства и нормативных актов, регулирующих работу аудируемого лица.

И наконец, важный источник сведений об аудируемом лице — это предоставляемая аудитору документация (например протоколы собраний, материал, подготовленный для акционеров, либо направленный в регулирующие органы,

рекламная литература, ежегодные и финансовые отчеты за предыдущие годы, сметы, внутренние отчеты руководства, промежуточные финансовые отчеты, инструкции по управлению предприятием, инструкции по бухгалтерским системам и системам внутреннего контроля, списки счетов, описания должностных обязанностей сотрудников, планы по маркетингу и реализации), профессиональная литература.

Аудитор должен выявить внешние отраслевые и внутренние факторы, влияющие на предпринимательскую деятельность клиента.

К **внешним факторам** относятся:

- 1) макроэкономические факторы:
 - снижение или рост основной деятельности;
 - уменьшение или увеличение таможенных пошлин, если предприятие занимается внешнеэкономической деятельностью;
 - изменения в налогообложении;
 - зависимость от иностранных рынков сбыта;
 - колебания курсов валют;
- 2) отраслевые факторы:
 - насыщенность рынка продукцией;
 - сезонность деятельности;
 - ценовая конкуренция;
 - уровень зарплаты по отрасли;
 - нехватка или избыток работников определенной профессии.

К **внутренним факторам** относятся:

- 1) характеристика потоков денежных средств;
- 2) политика инвестирования средств;
- 3) уровень прибыли;
- 4) гарантии по обязательствам третьих лиц;
- 5) квалификация, опыт и укомплектованность основного персонала;
- 6) основная стратегия деятельности, планируемое расширение рынка;
- 7) факторы себестоимости, зависимости от поставщиков, продолжительности производственного цикла.

Для эффективного использования знаний о бизнесе аудитору следует проанализировать, каким образом характер бизнеса влияет на финансовую отчетность в целом и соответствуют ли ее показатели представленным аудитору материалам.

6.2. Применимость допущения непрерывности деятельности при проведении аудита

В настоящее время данный вопрос регламентируется ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица». В этом стандарте установлены общие требования и даны руководящие указания в отношении определения действий аудиторской фирмы по оценке обоснованности подготовки экономическим субъектом бухгалтерской отчетности, исходя из допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, в том числе оценки способности этого лица продолжать осуществлять непрерывную деятельность.

Допущение о непрерывности деятельности является основным принципом подготовки бухгалтерской отчетности. В соответствии с данным допущением клиент обычно рассматривается как продолжающий осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в обозримом будущем (как минимум 12 месяцев после отчетной даты) и не имеющий намерения или потребности в ее ликвидации либо обращении за защитой от кредиторов в соответствии с законами и нормативными актами. Соответственно, активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить обязательства и реализовать активы в ходе своей деятельности.

Действующее законодательство по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности содержит требование о том, чтобы организация или предприниматель проводили специальную оценку способности продолжать свою непрерывную деятельность, а также требования в отношении подлежащих рассмотрению событий и условий, которые должны быть раскрыты в связи с допущением о непрерывности деятельности.

Если предприятие имеет опыт проведения выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, руководство может дать оценку способности организации продолжать свою непрерывную деятельность без проведения подробного анализа.

Таким образом, оценка организацией допущения о непрерывности своей деятельности связана с вынесением субъективного суждения в конкретный момент времени об условных фактах хозяйственной деятельности, которые являются неопределенными на дату составления бухгалтерской отчетности.

Оценка аудируемым лицом своей способности непрерывно осуществлять свою деятельность является основным элементом при анализе аудитором допущения о непрерывности деятельности. В связи с этим уместно обратить внимание на следующие факторы:

1) в общем смысле уровень неопределенности, сопряженной с результатом события или условия, значительно повышается по мере того, как «отодвигаются» временные рамки суждения относительно воздействия условных фактов. По этой причине в большинстве случаев в числе основных принципов подготовки бухгалтерской отчетности, где содержится явное требование в отношении действий организации, указывается период, применительно к которому руководство должно учитывать всю доступную информацию;

2) любое влияние условного факта в будущем основывается на информации, доступной в момент составления бухгалтерской отчетности. Последующие события могут вступать в противоречие с субъективным суждением, которое было разумным в момент его вынесения;

3) размер и сложная структура субъекта, характер и условия его деятельности, а также степень, в которой субъект подвержен воздействию внешних факторов, способствуют формированию субъективного суждения о влиянии условных фактов.

В ФПСАД № 11 приводятся примеры условных фактов, которые по отдельности или в совокупности могут обусловить значительные сомнения в непрерывности деятельности. Этот перечень не является исчерпывающим, следовательно, наличие в нем еще одного или нескольких фактов не всегда позволяет делать вывод о существенной неопределенности.

Итак, в случае сомнения в адекватности оценки аудируемым лицом непрерывности его деятельности необходимо особое внимание обратить на следующие группы фактов:

1) финансовые условные:

- ситуация, когда величина чистых активов меньше величины уставного капитала;
- реальное отсутствие перспективы погашения в установленный срок привлеченных заемных средств или продления срока займа, либо необоснованное использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов;
- неспособность дебиторов погашать задолженность в установленные сроки;

- неблагоприятные значения основных финансовых коэффициентов, характеризующих деятельность аудируемого лица;

- неспособность аудируемого лица в срок производить платежи кредиторам;

- неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций;

2) производственные условные:

- увольнение основного управленческого персонала без найма должной замены;

- потеря рынка сбыта, франшизы, лицензии или основного поставщика;

- проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит важных средств производства;

3) прочие условные факты:

- несоблюдение требований законодательства;

- рассматриваемые в суде иски в отношении аудируемого лица, решения и требования которых (если такие иски будут удовлетворены) вряд ли смогут быть выполнены;

- изменения в законодательстве или политике правительства, которые могут оказать негативное влияние на финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица.

Значение таких событий или условий нередко меняется в силу действия иных факторов. Так, последствия неспособности организации производить выплаты в счет погашения заемных средств могут уравниваться действиями организации по обеспечению достаточных поступлений денежных средств за счет других источников (например путем реализации активов и обязательств, реструктуризации выплат в счет погашения заемных средств или получения дополнительных инвестиций). Приведем еще один пример: потеря основного поставщика может быть полностью компенсирована появлением нового.

Аудитор обязан проанализировать совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность экономического субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

Аудитор рассматривает условные факты, касающиеся допущения непрерывности деятельности, при планировании, поскольку такое рассмотрение позволяет своевременно обсудить эти вопросы с руководством экономического субъекта, а также контролировать их в ходе процесса проведения аудита.

При этом аудитор анализирует последствия выявленных условных фактов и их влияние на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Условные факты, которые порождают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены и в ходе выполнения аудиторских процедур, поэтому процесс их изучения продолжается по мере проведения аудита. В случаях, когда аудитор считает, что установленные в ходе проведения аудита условные факты обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, приобретают дополнительное значение определенные процедуры.

Аудитор запрашивает у субъекта информацию относительно его деятельности в будущем, в том числе о планах по получению доходов, привлечении заемных средств и реструктуризации долга, снижении или отсрочке расходов или увеличении размера уставного капитала. Он также выясняет, стали ли доступными какие-либо дополнительные факты или сведения с момента проведения субъектом оценки. При этом аудитором могут быть получены достоверные аудиторские доказательства того, что планы руководства осуществимы и что в результате их реализации ситуация улучшится.

В число аудиторских процедур могут входить:

- 1) анализ и обсуждение с руководством аудируемого лица прогнозов в отношении движения финансовых потоков, доходов и т.п.;
- 2) анализ и обсуждение имеющейся последней по времени предварительной бухгалтерской отчетности;
- 3) анализ условий привлечения заемных средств и выявление нарушений условий погашения таких средств;
- 4) изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров и комитетов на предмет упоминания в них о финансовых трудностях;
- 5) опрос юристов аудируемого лица, касающийся наличия судебных тяжб и исков и правильности оценки их результатов на финансовое состояние предприятия;
- 6) проверка наличия, правомерности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о предоставлении или сохранении финансирования со стороны связанных сторон и третьих лиц, а также оценка способности таких сторон предоставить дополнительные средства;
- 7) изучение планов аудируемого лица, касающихся невыполненных заказов его клиентов;

8) анализ событий после отчетной даты с целью определения, какое воздействие (ослабляющее или иное) они оказывают на способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность.

Аудитор должен внимательно относиться к вероятности существования событий (запланированных или иных) или условных факторов, которые могут иметь место в будущем и поставить под сомнение принцип допущения непрерывности деятельности при подготовке бухгалтерской отчетности. О таких условных факторах может стать известно в ходе планирования или проведения аудита, в том числе в ходе аудиторских процедур, касающихся событий после отчетной даты.

Поскольку степень неопределенности, связанной с последствиями каких-либо условных фактов, повышается по мере отдаленности такого факта, аудитор должен рассматривать вопрос о целесообразности дополнительных действий только в том случае, если признаки фактов, связанных с допущением непрерывности деятельности предприятия, являются значительными. Аудитор вправе попросить организацию оценить потенциальную значимость условных фактов с точки зрения их влияния на возможность непрерывности деятельности.

Аудитор не обязан разрабатывать процедуры (за исключением случая, когда имеется запрос аудируемого лица) с целью проверки признаков наличия условных фактов, которые подвергают значительному сомнению способность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно и выходят за рамки оцениваемого периода.

В случае выявления таких условных фактов аудитор должен:

- 1) проверить планы организации в отношении будущей деятельности на основе ее оценки допущения о непрерывности деятельности;
 - 2) собрать путем проведения необходимых аудиторских процедур достоверные аудиторские доказательства для подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности, в том числе рассмотреть последствия любых планов организации и иных факторов;
 - 3) попросить организацию в письменном виде предоставить информацию, касающуюся ее планов о деятельности в будущем.
- Кроме того, аудитор сравнивает ожидаемую финансовую информацию:

1) за недавние предшествующие периоды с действительными результатами;

2) за текущий период с действительными результатами, достигнутыми до данного момента.

На основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, имеет ли место в соответствии с его субъективным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность.

Существенная неопределенность имеет место, если ее потенциальное значение таково, что в соответствии с суждением аудитора необходимо четкое раскрытие информации о характере и последствиях такой неопределенности, для того чтобы бухгалтерская отчетность не вводила пользователей в заблуждение.

Если в бухгалтерской отчетности адекватно раскрыта такая информация, аудитору следует выразить безусловно положительное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него абзац, привлекающий внимание к ситуации. Должно быть отмечено наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, со ссылкой на соответствующий пункт пояснительной записки к бухгалтерской отчетности.

Если бухгалтерская отчетность не содержит адекватного раскрытия указанной информации, аудитор должен выразить по обстоятельствам либо мнение с оговоркой, либо отрицательное мнение (ФПСАД № 6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности»). В аудиторском заключении должна быть сделана конкретная запись о наличии существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

Если на основе выполненных дополнительных процедур и полученной информации, а также с учетом планов руководства аудитор сочтет, что субъект не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то (независимо от того, была ли раскрыта информация об этом) аудитору следует выразить отрицательное мнение и указать, что бухгалтерская отчетность была подготовлена на основе допущения непрерывности деятельности.

В случае если руководство аудируемого лица пришло к выводу о том, что использованное при подготовке бухгалтерской отчетности допущение непрерывности деятельности является неуместным, бухгалтерская отчетность должна быть подготовлена на основе альтернативных принципов. Если на основе выполненных дополнительных процедур и полученной информации аудитор приходит к выводу об уместности таких альтернативных принципов, то он может выразить безусловно положительное мнение при условии адекватного раскрытия информации, но при этом счесть необходимым включить в аудиторское заключение абзац, указывающий на данную ситуацию, с тем чтобы обратить внимание пользователя на применение иных принципов.

Если руководство не желает давать оценку или увеличивать оценочный период в ответ на соответствующую просьбу аудитора, то в обязанности последнего не входит прояснение ситуации, вызванной недостаточной аналитической работой со стороны руководства. В этом случае вполне уместно соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение, поскольку для аудитора может оказаться недоступным получение достаточных надлежащих доказательств, касающихся допущения непрерывности деятельности при подготовке бухгалтерской отчетности.

Отсутствие в аудиторском заключении указания на серьезное сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности не может и не должно трактоваться аудируемым лицом и заинтересованными пользователями этого заключения как гарантия аудиторской фирмы в том, что клиент будет продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение, как минимум, 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

Факт того, что аудируемое лицо находится в процессе ликвидации после подписания аудиторской организацией аудиторского заключения, в котором не выражено какого-либо серьезного сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности (в том числе в течение 12 месяцев, следующих за отчетным периодом) как таковой, не может и не должен трактоваться аудируемым лицом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как свидетельство некачественно проведенного аудита.

В случае подписания или утверждения руководством аудируемого лица бухгалтерской отчетности значительно позже даты ее составления аудитор должен проанализировать при-

чины такой задержки. Если задержка связана с условными фактами, касающимися допущения непрерывности деятельности, аудитор рассматривает необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур.

Серьезное сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, дополнительные аудиторские процедуры, выполненные в связи с таким сомнением, а также выводы, сделанные на основе их результатов, должны быть отражены в рабочей документации аудиторской фирмы. В итоговую часть аудиторского заключения (после параграфа, выражающего мнение о достоверности отчетности) включается специальный поясняющий параграф с целью привлечь внимание заинтересованных пользователей аудиторского заключения к сведениям, раскрытым в бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Примеры оснований, по которым может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, в соответствии с МСА разработаны специалистами проекта ТАСИС и с некоторыми сокращениями приведены ниже (табл. 6.1).

Таблица 6.1

Факторы, вызывающие сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности

Внутренние факторы	Внешние факторы
Предприятию предстоят значительные выплаты по займам в следующем году	Компания зависит от основного поставщика
Предприятием нарушались условия соглашений о займе	Компания зависит от основного покупателя
Чистые активы предприятия представляют собой отрицательную величину	Появились новые разработки конкурентов, в ответ на которые предприятие не предприняло необходимых действий
Текущие обязательства предприятия превышают его текущие активы или произошло снижение отношения текущих активов предприятия к его текущим обязательствам	Произошла значительная потеря покупателей из-за конкурентов или неполноценной продукции
В следующем году ожидаются убытки	Сумма страховки была недостаточна для покрытия значительных убытков в течение года или после отчетной даты

Продолжение табл. 6.1

Внутренние факторы	Внешние факторы
Произошло прекращение или существенное сокращение деятельности после даты баланса	Произошло расторжение договора с основными покупателями или поставщиками, приведшее к значительным убыткам, потере поставщиков или покупателей
Закупки запасов были отложены, и уровень запасов существенно снизился	Происходят забастовки
Была отложена замена основных средств	Существуют ограничения государства по торговле
Существуют повторяющиеся убытки от основной деятельности	Произошло значительное расширение деятельности
Происходит финансирование за счет просроченных обязательств	Должники объявили о неплатежеспособности
Существует чрезмерное использование краткосрочных заемных средств в качестве источника финансирования долгосрочных вложений	Поставщики объявили о невыполнении обязательств
У предприятия наблюдается недостаточность собственных оборотных средств	Произошло ухудшение отношений с банками
Предприятие имеет низкие значения коэффициентов финансовой устойчивости	Предприятие не может обновить старые основные средства по причине отсутствия финансирования
Предприятие имеет плохие показатели деловой активности и рентабельности	Произошло сокращение объема заказов
Предприятие имеет низкие значения коэффициентов ликвидности	Существуют неэффективные долгосрочные соглашения
Существует рост в динамике коэффициента соотношения привлеченного и собственного капитала	Существует большая вероятность возникновения обязательств по причине нарушения законодательства об окружающей среде
Существует превышение размера заемных средств над принятыми лимитами	Произошла потеря ключевых фигур аппарата управления

Окончание табл. 6.1

Внутренние факторы	Внешние факторы
Обязательства перед кредиторами и акционерами не выполняются в установленные сроки	Существует излишняя ставка на успех нового проекта, который может быть не очень успешным
Существуют ограничения обычных коммерческих условий со стороны поставщиков	Произошла утрата основного франчайза или патента
Имеются устаревшие или сверхнормативные запасы	Произошло техническое устаревание основной продукции
Имеются значительные суммы просроченной дебиторской задолженности	Прочее
Произошло значительное увеличение сроков оплаты дебиторской задолженности	
Не соблюдаются требования учредительных документов в отношении политики реинвестиций	

6.3. Связанные стороны

Данный вопрос рассмотрен в ФПСАД № 9 «Связанные стороны».

Под **связанными сторонами** понимаются лица, признаваемые такими в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности. Связанные стороны — это физические и (или) юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических или физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. До 2009 г. применялось аналогичное по сути понятие — аффилированные лица.

Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся связанных сторон и раскрытия информации о них, а также влияния операций между аудируемым связанным сторонам на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица. Тем не менее, не следует ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции со связанными сторонами.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за определение связанных сторон и операций с ними, а также

раскрытие соответствующей информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудитору необходимо обладать знаниями о деятельности аудируемого лица и отрасли в целом, позволяющими ему выявлять события, операции и существующую практику, которые могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Наличие связанных сторон и операций с ними считается обычным в деловой практике, однако аудитор должен быть осведомлен о них. В ходе аудиторской проверки ему необходимо обратить внимание на нетипичные операции и операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон, например:

- операции, предусматривающие нетипичные ситуации и условия (например наличие нестандартных цен, процентных ставок, поручительства и т.п.);
- осуществленные без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- содержание которых отличается от их формы;
- отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;
- большие по объему или значительные по сумме — с отдельными потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- неучтенные, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

При проверке операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом учтены и раскрыты. Если у него нет таких надлежащих доказательств либо он приходит к выводу, что информация относительно связанных сторон и операций с ними раскрыта в бухгалтерской (финансовой) отчетности неясно или неполно, аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

Тесты

1. Оценка системы внутреннего контроля осуществляется:
 - 1) для расчета и планирования масштаба аудита;
 - 2) получения общей информации о предприятии;
 - 3) определения жизнеспособности и возможности банкротства предприятия.

2. Определите, в чем выражается принцип непрерывности планирования аудита в соответствии с ФПСАД «Планирование аудита»:

- 1) план аудиторской проверки может корректироваться на всех этапах проверки;
- 2) при планировании аудита предполагается соблюдение в отношении проверяемого предприятия принципа действующего предприятия;
- 3) программа аудита может корректироваться на всех этапах проверки.

3. Аудитор в ходе аудиторской проверки должен принимать во внимание, что система внутреннего контроля аудируемого лица должна включать в себя:

- 1) отдельные средства контроля;
- 2) контрольную среду;
- 3) надлежащую систему бухгалтерского учета, контрольную среду и отдельные средства контроля.

4. Одной из целей аудита клиент и аудитор определили оценку способности предприятия продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Какие процедуры будут наиболее эффективны для достижения целей аудита:

- 1) финансовый анализ баланса на предмет ликвидности активов;
- 2) хронологический анализ прироста дебиторской и кредиторской задолженности;
- 3) анализ прироста собственного капитала.

5. В любом ли случае аудиторская организация должна выявить в ходе аудита все возможные операции со связанными сторонами:

- 1) да, в любом;
- 2) следует учитывать соотношение между затратами на сбор информации и полезностью;
- 3) выявление не предусмотрено стандартами.

6. На какой стадии предполагается общение аудиторской организации с руководством аудируемого лица:

- 1) на заключительной;
- 2) на подготовительной и заключительной;
- 3) на всех этапах проверки.

7. Аудитор пришел к заключению, что из-за низкого уровня бухгалтерского учета невозможно проводить аудиторскую проверку. Как он должен поступить:

- 1) рекомендовать восстановить бухгалтерский учет;
- 2) предложить свои услуги по восстановлению бухгалтерского учета и затем выдать аудиторское заключение;
- 3) дать положительное заключение (если это возможно) только на часть проверенных вопросов.

Глава 7

АУДИТОРСКИЙ РИСК И ЕГО ВЗАИМОСВЯЗЬ С СУЩЕСТВЕННОСТЬЮ И АУДИТОРСКОЙ ВЫБОРКОЙ

7.1. Аудиторский риск и его оценка

Одной из основных задач аудитора является получение достаточных доказательств для выражения мнения о том, что бухгалтерская отчетность, по которой пишется аудиторское заключение, составлена в соответствии с общепринятой практикой и принципами и не содержит каких-либо существенных недостатков или неточностей.

Принимая во внимание тот факт, что аудитор не подтверждает каждую заключенную клиентом сделку, он может только выразить свое мнение с определенным уровнем уверенности в его правомерности. При этом всегда есть определенный риск, так как существует вероятность того, что какая-либо существенная неточность не была обнаружена.

Предпринимательский риск в аудите заключается в том, что аудитор может не получить ожидаемый доход от проверки, получить сумму меньше планируемой, понести убытки из-за некачественной работы. Риск также может быть определен как опасность предъявления претензий клиентами и другими сторонами, заинтересованными в результатах аудита, а также как опасность возникновения финансовых потерь от занятий аудиторской деятельностью.

Аудиторский риск — это риск, заключающийся в том, что аудитор выразит несоответствующее мнение в случаях, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения. Он также означает вероятность того, что в бухгалтерской отчетности аудируемого лица могут быть выявлены существенные ошибки и (или) искаже-

ния после подтверждения аудитором ее достоверности, или, наоборот, аудитор может признать наличие существенных искажений, когда на самом деле таковых в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск является критерием качества работы аудиторов, в основе его оценки лежит их профессиональное мнение. Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

Аудиторский риск (АР) состоит из трех компонентов:

- 1) внутривозможный (неотъемлемый) риск — НР;
- 2) риск средств контроля — РСК;
- 3) риск необнаружения — РН.

С учетом этого его можно представить в виде следующей формулы:

$$AP = NP \times PCK \times PH.$$

Формула модели аудиторского риска в соответствии с МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль» имеет идентичный вид:

$$DAR = IR \times CR \times DR,$$

где DAR — приемлемый аудиторский риск (desired audit risk);

IR — внутривозможный (неотъемлемый) риск (inherent audit risk);

CR — риск средств контроля (control risk);

DR — риск необнаружения (detection risk).

Внутривозможный (неотъемлемый) риск отражает вероятность наличия ошибок в системе бухгалтерского учета до проверки их системой внутреннего контроля, он зависит от отраслевых особенностей, редких, нетипичных операций аудируемого лица. Неотъемлемый риск означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций), при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Риск средств контроля означает, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и

быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Данный вид риска выражает вероятность наличия существенных ошибок в системе бухгалтерского (финансового) учета после проверки их системой внутреннего контроля.

Риск необнаружения означает, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций. Риск необнаружения включает в себя вероятность необнаружения аудитором ошибок.

Составляющими риска необнаружения могут быть:

- риск анализа (опасность, что процедуры анализа не выявят существенных ошибок);
- риск при проверках по существу (опасность, что существенные ошибки не будут выявлены в процессе выполнения процедур проверки);
- риск выборочного исследования (опасность, что выборка операций для проведения проверки не отразит существенных ошибок).

Данный вид риска характеризует качество работы бухгалтерской службы. Расчет его ведется как по каждому показателю существенности, так и в целом по отчетности. Перечень характеристик, влияющих на оценку работы бухгалтерии, предусматривается аудиторской фирмой самостоятельно и может быть изменен в зависимости от особенностей аудируемого лица.

Рассмотрим особенности оценки каждого из этих рисков.

Оценка внутривозможного (неотъемлемого) риска практически полностью зависит от профессионализма и опыта аудитора. Тем не менее, существуют объективные факторы, влияющие на решение аудитора при оценке этого вида риска. На уровне бухгалтерской отчетности к таким факторам можно отнести следующие:

- 1) честность руководства. При проведении аудиторских проверок детальность аудиторских процедур должна зависеть от степени доверия аудитора тем, кто руководит аудируемым

лицом, ведет его учет и составляет отчетность. Аудиторы всегда подвергают себя большому риску при аудите бухгалтерской отчетности у непорядочных клиентов. Обычно представители руководства аудируемого лица не являются злостными мошенниками, но аудитору следует учитывать мотивацию их действий;

2) опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период. Например, неопытность руководства, непонимание им учетной политики компании может повлиять на подготовку бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

3) какое-либо давление на руководство. Например, возникновение определенных обстоятельств может привести к тому, что руководство склонится к искажению бухгалтерской отчетности;

4) факторы, влияющие на отрасль, в которой действует аудируемое лицо. Такими факторами могут быть состояние экономики и условия конкуренции, отражением которых являются финансовые тенденции и показатели, а также изменения в области технологии, потребительского спроса и учетной политики, характерные для данной отрасли.

Для оценки внутрихозяйственного (неотъемлемого) риска на уровне конкретных бухгалтерских счетов и однотипных групп хозяйственных операций нужно принимать во внимание:

- счета бухгалтерской отчетности, которые могут быть подвержены искажениям (например счета, требовавшие корректировки в предыдущие периоды или связанные с большим объемом бухгалтерских расчетов);
- сложность основных операций и прочих событий, которые могут потребовать привлечения экспертов;
- роль субъективного суждения, необходимого для определения сальдо счетов;
- подверженность активов потерям или ненадлежащему присвоению (наиболее привлекательны и подвижны такие активы, как денежные средства);
- завершение необычных и сложных операций, особенно в конце или ближе к концу отчетного периода;
- операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

Как следует из изложенного выше, степень неотъемлемого риска ни в коей мере не зависит от желания и возможностей аудитора. В ходе проведения аудиторской проверки оценка

внутрихозяйственного риска может меняться. Это связано с получением аудитором дополнительной информации, в том числе неизвестных ранее дополнительных сведений, которые он должен отразить в рабочих документах.

При оценке внутрихозяйственного риска аудитор может использовать данные аудита прошлых лет, однако при этом он обязан убедиться в том, что оценки величины этого риска, сделанные в предыдущем году, справедливы и для проверяемого года.

Риск средств контроля характеризует качество работы службы внутреннего аудита или иного аналогичного по назначению подразделения предприятия. При отсутствии такой службы значение риска средств контроля теоретически равно единице. В то же время мы считаем, что данный риск никогда не может быть абсолютно высоким (равным единице), так как часть контрольных функций в любом случае выполняется системой бухгалтерского учета на предприятии.

После того как аудитор в достаточной степени ознакомился с системой бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля на уровне предпосылок по каждому существенному сальдо счета или группе однотипных операций.

Предварительная оценка риска средств контроля представляет собой процесс определения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Определенный риск средств контроля всегда имеет место в силу ограничений, присутствующих в любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

По некоторым или всем предпосылкам риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий в том случае, когда:

- 1) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица не являются действенными;
- 2) оценка действенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица не является целесообразной.

Предварительная оценка риска средств контроля в отношении предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности должна быть высокой, за исключением случаев, когда аудитор:

1) может указать соотносимые с данной предпосылкой конкретные средства внутреннего контроля, которые с определенной вероятностью будут предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения;

2) планирует провести тесты средств контроля для подтверждения. Некоторые процедуры, выполняемые с целью достижения понимания систем учета и внутреннего контроля, могут не планироваться специально как тесты средств контроля, но предоставлять аудиторские доказательства относительно эффективности структуры и применения на практике средств внутреннего контроля. Тем самым такие процедуры практически служат тестами средств контроля. Например, для достижения понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части денежных средств аудитор может получить доказательства относительно эффективности процесса банковской сверки посредством запросов и наблюдения.

Риск системы контроля является исходно заданной величиной. В каждый конкретный период времени степень данного риска определяется рядом факторов, находящихся вне пределов контроля аудитора, который, например, может не знать:

- осуществляются ли сделки с общего либо частного одобрения руководства компании и какова степень их соответствия;
- происходит ли своевременное фиксирование всех проводимых сделок с указанием точных сумм, на соответствующих счетах и за точный отчетный период, позволяющее подготовить финансовую отчетность в соответствии с существующим механизмом ее предоставления (т.е. в рамках соответствующих законодательных актов и стандартов бухгалтерской отчетности);
- выдается ли доступ к средствам контроля только с надлежащей санкции руководства компании;
- происходит ли регулярное сопоставление отображенных в финансовой отчетности активов с фактически существующими и принимаются ли соответствующие меры в случае установления их расхождения.

Таким образом, единственный компонент аудиторского риска, на который аудитор может оказать непосредственное влияние, — это риск необнаружения.

Оценка риска средств контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска влияет на характер, временные рамки и

объем аудиторских процедур проверки по существу, которые приводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Но даже если аудитору придется проверить все сальдо счетов или однотипных операций данной группы, определенный риск необнаружения всегда будет присутствовать, в частности потому, что преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут быть настолько низкими, чтобы у аудитора не возникло необходимости в проведении каких бы то ни было процедур проверки по существу. Независимо от оцененных уровней неотъемлемого риска и риска средств контроля, аудитору следует провести некоторые процедуры проверки по существу в отношении существенных сальдо счетов и группы операций.

Таким образом, с учетом всего вышеизложенного можно сделать вывод, что аудит, основанный на риске, — это аудит, предполагающий оценку риска и углубленную проверку учетных данных по рисковым зонам путем аудиторских выборок.

Существует обратная взаимосвязь между риском необнаружения и совокупным уровнем внутрихозяйственного риска и риска средств контроля. Если аудитор считает внутрихозяйственный риск и риск средств контроля высокими, то необходимо, чтобы риск необнаружения был низким. Если в ходе планирования выяснилось, что внутрихозяйственный риск и риск средств контроля имеют достаточно низкие значения, аудитор может принять риск необнаружения более высоким, но все равно уменьшить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

При оценке рисков применяются следующие градации: высокий, средний, низкий. Аудитор может принять решение о применении в своей деятельности большего, чем указано, количества градаций либо количественных показателей (процентов или долей единицы).

Допустимые значения риска необнаружения при различных соотношениях оценок внутрихозяйственного риска и риска средств контроля в соответствии с приложением к ФПСАД № 8 приведены в табл. 7.1.

Таблица 7.1

Допустимые оценки риска необнаружения

Аудиторская оценка внутрихозяйственного риска	Аудиторская оценка риска необнаружения при аудиторской оценке риска системы контроля		
	высокой	средней	низкой
Высокая	Самая низкая	Более низкая	Средняя
Средняя	Более низкая	Средняя	Более высокая
Низкая	Средняя	Более высокая	Самая высокая

В связи с тем что в результате финансового кризиса в 2009 г. могут возрасти внутрихозяйственный риск и риск системы контроля, аудитору может потребоваться модифицировать запланированные или выполнить дополнительные аудиторские процедуры по существу. Цель таких действий — снизить уровень выявления риска до приемлемого, обеспечивающего подтверждение мнений аудитора о бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Например, возможна следующая модификация запланированных процедур по существу:

1) изменение характера теста для повышения его результативности (тест в отношении внешних источников вместо теста в отношении внутренних источников);

2) изменение времени проведения теста (тест по состоянию на отчетную дату вместо теста на промежуточную дату);

3) изменение объема тестирования.

Аудитор обязан принимать во внимание, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость:

- чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск;

- чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск.

В случае если аудитору требуется снизить риск необнаружения, он обязан:

- модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их сути;

- увеличить затраты времени на проверку;

- повысить объемы аудиторских выборок.

Модель аудиторского риска имеет два крупных недостатка. На стадии предварительного планирования при перво-

начальном определении риска составляющие приведенной выше формулы являются оценочными, предполагаемыми, поэтому результат не может быть точным. В то же время, после окончания проведения основных процедур, т.е. на заключительной стадии, выводы, касающиеся оценки риска, носят лишь констатирующий характер.

Идеальных способов сведения аудиторского риска к нулю не существует, но аудитор всегда должен стремиться к максимальному его снижению путем учета всевозможных факторов при планировании аудита. В рабочих документах аудитору необходимо отразить:

- достигнутое понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта;

- оценку риска средств контроля. В том случае, если оценка риска средств контроля ниже высокой, обоснование данного вывода также должно быть отражено в рабочих документах.

Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта. Выбор конкретного метода является предметом аудиторского суждения. Как правило, чем сложнее указанные системы, тем больше объем аудиторских процедур и, соответственно, документации аудитора.

Аудиторская оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в ходе аудита; например, в ходе процедур проверки по существу аудитор может получить информацию, значительно отличающуюся от той, на основе которой он сделал первоначальную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля. В таких случаях аудитору необходимо внести изменения в запланированные процедуры проверки по существу, основываясь на пересмотренных оценках неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Чем выше оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем больше аудиторских доказательств аудитору необходимо получить в ходе процедур проверки по существу. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля оцениваются как высокие, то аудитору необходимо определить, смогут ли процедуры проверки по существу предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы снизить риск необнаружения и, следовательно, аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. В том случае, когда аудитор устанавливает, что риск необнаружения в отношении предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности применительно к существенному салдо счета или группе однотипных опе-

раций не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, ему следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудиторский риск при проверке субъектов малого предпринимательства имеет определенные особенности.

Аудитору необходимо обеспечить одинаковый уровень уверенности для того, чтобы в отношении бухгалтерской отчетности как крупных, так и малых экономических субъектов он смог выразить безоговорочно положительное мнение. Однако многие средства внутреннего контроля, которые применяются в отношении крупных организаций, нецелесообразно использовать в малом бизнесе. Например, в субъектах малого предпринимательства процедуры бухгалтерского учета могут осуществлять всего лишь несколько сотрудников, которые вполне справляются с обязанностями, связанными как с обработкой, так и хранением документации; таким образом, разделение обязанностей может отсутствовать или быть весьма ограниченным. Однако недостаточное разделение обязанностей может компенсироваться системой жесткого управленческого контроля, если средства контроля со стороны владельца (который одновременно является и руководителем) обусловлены личным знанием бизнеса и непосредственным участием в операциях. В тех случаях, когда возможность разделения обязанностей ограничена и отсутствуют аудиторские доказательства в отношении средств контроля, аудиторские доказательства, подтверждающие мнение аудитора о бухгалтерской отчетности, могут быть получены только путем проведения процедур проверки по существу.

7.1.2. Аудиторские процедуры, выполняемые на основе оценки рисков

Рассмотрим требования к действиям аудитора при планировании и к последующему выполнению аудиторских процедур на основе оценки рисков существенного искажения информации как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, так и на уровне конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При этом можно выделить:

1) основные действия, выполняемые на основе оцененных рисков (требования к аудитору в части разработки основных ответных действий на выявленные риски существенного

искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности и указания в отношении характера ответных действий);

2) аудиторские процедуры, выполняемые на основе оценки рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- требования к аудитору в части разработки и выполнения таких аудиторских процедур, как тесты операционной эффективности средств контроля, если это уместно и необходимо;
- требования к аудитору в части разработки и выполнения аудиторских процедур проверки по существу, характер, временные рамки и объем которых соответствуют оцененным рискам существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- проблемы, с которыми аудитор сталкивается при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;

3) оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств (требования к аудитору в отношении определения верности сделанных ранее оценок рисков, а также основы выводов аудитора относительно достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств);

4) документирование (требования, предъявляемые к подготовке рабочей документации аудитора).

Чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, аудитор должен определить основные действия, выполняемые на основе оценки рисков на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и разработать и в дальнейшем выполнить аудиторские процедуры на основе оцененных рисков на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Основные действия, выполняемые в ответ, а также характер, временные рамки и объем аудиторских процедур являются вопросом профессионального суждения аудитора. Аудитор должен учитывать также требования ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита».

Основные действия, выполняемые на основе оценки рисков:

1) концентрация участников аудиторской группы на необходимости соблюдения принципа профессионального скептицизма при сборе и оценке аудиторских доказательств;

2) привлечение к аудиторскому заданию более опытного персонала или персонала со специальными знаниями, использование работы экспертов (привлечение конкретных сотрудников к заданию отражает оценку аудитором рисков, основанную на полученном аудитором знании и понимании деятельности аудируемого лица);

3) усиление надзора и контроля за членами аудиторской группы в ходе выполнения аудиторского задания;

4) планирование аудиторских процедур, учитывающих возможность наличия труднопредсказуемых и неопределенных особенностей аудируемого лица.

Кроме того, аудитор в качестве ответных действий может внести изменения в характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, например, выполнить процедуры проверки по существу по отношению к учетным данным на конец отчетного периода, а не на промежуточные даты.

Понимание аудитором контрольной среды оказывает влияние на оценку рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской отчетности в целом. Наличие эффективной контрольной среды может позволить аудитору больше полагаться на внутренний контроль и надежность аудиторских доказательств, предоставленных аудируемым лицом, и, соответственно, предоставить аудитору возможность выполнить отдельные аудиторские процедуры по отношению к данным на промежуточные даты, а не на конец отчетного периода.

Если контрольной среде присущи недостатки, то аудитор обычно выполняет больший объем аудиторских процедур по отношению к данным на конец отчетного периода, а не на промежуточные даты, ищет более убедительные аудиторские доказательства с помощью процедур проверки по существу, изменяет для этого характер аудиторских процедур или расширяет диапазон областей, включаемых в объем аудита.

Характер, временные рамки и объем аудиторских процедур

Характер аудиторских процедур, которые будут выполняться в дальнейшем, зависит от их разновидности (тесты средств контроля или процедуры проверки по существу) и типа (инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет и аналитические процедуры). В отношении определенных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности одни аудиторские процедуры могут быть более уместными, чем другие.

Например, в отношении оцененных аудитором рисков искажения предпосылки полноты для статьи доходов тесты средств контроля могут быть наиболее уместными, в то же время в отношении оцененных рисков предпосылки возникновения для статьи доходов более уместными будут процедуры проверки по существу.

Чем выше аудиторская оценка рисков, тем более надежными и уместными должны быть аудиторские доказательства, получаемые аудитором в результате процедур по существу. Это может оказать влияние как на вид аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, так и на их сочетание. Например, аудитор, проверяя операцию, может в дополнение к инспектированию документа как такового попробовать подтвердить полноту условий контракта с третьей стороной.

При разработке аудиторских процедур аудитор принимает во внимание аргументы, которые явились основанием для оценки риска существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности для каждой группы однотипных операций, сальдо счета бухгалтерского учета и случая раскрытия информации. Это включает рассмотрение как отдельных характеристик каждой группы однотипных операций, сальдо счета бухгалтерского учета или случая раскрытия информации (то есть неотъемлемые риски), так и вопроса о том, учтены ли аудитором средства контроля аудируемого лица (то есть риск средств контроля) при оценке рисков.

Например, если аудитор считает, что группе однотипных операций в силу их характеристик присущ низкий риск существенного искажения, без учета соответствующих средств контроля, то он может определить, что лишь аналитические процедуры проверки по существу могут обеспечить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. С другой стороны, если аудитор ожидает, что существует низкий риск существенного искажения, потому что аудируемое лицо применяет эффективные средства контроля, причем сам аудитор намерен разработать процедуры проверки по существу, основываясь на операционной эффективности этих средств контроля, то ему следует выполнить тесты средств контроля для получения аудиторских доказательств их операционной эффективности. Такая ситуация может сложиться, например, для группы однотипных операций, обладающих достаточно однородными, несложными характеристиками, которые повседневно обрабатываются в информационной системе аудируемого лица.

Аудитор обязан получить аудиторские доказательства относительно точности и полноты информации, генерируемой информационными системами аудируемого лица, когда эта информация используется при выполнении аудиторских процедур.

Например, если аудитор использует нефинансовую информацию или сметные данные, генерируемые информационными системами аудируемого лица, при выполнении аудиторских процедур, таких как аналитические процедуры проверки по существу или тесты средств контроля, то следует получить аудиторские доказательства относительно точности и полноты такой информации (ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства»).

Временные рамки аудиторских процедур указывают на время выполнения аудиторских процедур, период или дату, к которым относятся аудиторские доказательства.

Рассматривая вопрос о том, когда выполнять аудиторские процедуры, аудитор принимает во внимание следующие аспекты:

- 1) контрольная среда;
- 2) момент, когда уместная информация доступна аудитору (например, в электронные файлы можно впоследствии внести изменения, переписав их, или существуют процессы, за которыми аудитору необходимо наблюдать, а они осуществляются только в определенные моменты времени);
- 3) характер риска (например, если существует риск завышения доходов с целью отражения в отчетности увеличенной прибыли с последующим отражением в отчетности фиктивных продаж, то аудитору следует проверить договоры, существующие на конец отчетного периода);
- 4) период или дата, к которой относятся аудиторские доказательства.

Некоторые аудиторские процедуры могут быть выполнены только в конце отчетного периода или после его окончания, например проверка соответствия данных бухгалтерской отчетности данным бухгалтерских регистров, а также проверка корректировок, сделанных в процессе подготовки бухгалтерской отчетности. Если существует риск того, что в деятельности аудируемого лица могут присутствовать мнимые сделки или имевшие место хозяйственные операции не были завершены до конца отчетного периода, то аудитор выполняет процедуры на основе каждого конкретного риска.

Тесты средств контроля

Аудитор должен выполнять тесты средств контроля, если аудиторская оценка рисков предполагает операционную эффективность средств контроля или если выполнение одних лишь процедур проверки по существу не обеспечивает достаточных надлежащих аудиторских доказательств на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская оценка рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть определена исходя из предположения о том, что средства контроля аудируемого лица функционируют эффективно. В этом случае аудитор выполняет тесты средств контроля для получения аудиторских доказательств их эффективного функционирования. Тесты операционной эффективности выполняются только в отношении тех средств контроля, которые, как определил аудитор, специально разработаны для того, чтобы предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудитор может посчитать невозможным разработку эффективных процедур проверки по существу, которые сами по себе обеспечили бы достаточные надлежащие аудиторские доказательства, когда аудируемое лицо осуществляет свою деятельность, используя информационные системы, и не ведет или не хранит в необходимом объеме документации в отношении совершенных хозяйственных операций, кроме той, что содержится в информационных системах.

Процесс тестирования операционной эффективности средств контроля отличается от процесса получения аудиторских доказательств, свидетельствующих о том, что средства контроля были внедрены.

Выполняя тестирование операционной эффективности средств контроля, аудитор получает аудиторские доказательства того, что средства контроля эффективно функционируют. Этот процесс включает получение аудиторских доказательств того, как применялись средства контроля в те моменты времени в течение аудируемого отчетного периода, когда они должны были применяться, подтверждения постоянства, с которым они применялись, а также кем и каким образом.

Если в различные моменты времени в течение аудируемого отчетного периода применялись существенно отличающиеся

средства контроля, то аудитор рассматривает каждое из них в отдельности. Аудитор может принять решение о том, необходимо ли для целей аудита осуществлять тестирование операционной эффективности средств контроля одновременно с оценкой их организации и получением аудиторских доказательств их внедрения.

Аудитор может сделать запрос и наблюдать процедуры аудируемого лица в отношении получения банковских документов и обработки поступлений денежных средств, чтобы протестировать операционную эффективность средств контроля в отношении поступлений денежных средств. Поскольку наблюдение является уместным только в тот момент, когда оно ведется, аудитор обычно дополняет наблюдение опросом персонала аудируемого лица. Он может также проинспектировать документацию о работе таких средств контроля в другие моменты времени в течение аудируемого периода, чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Аудитор может ознакомиться с результатами осуществляемого аудируемым лицом контроля вручную, например, на основе сформированного в соответствующей информационной системе отчета о случаях отступлений от установленных аудируемым лицом требований по продаже товаров в рассрочку, что относится к средствам прямого контроля, имеющим отношение к предпосылкам подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. В таких случаях аудитор анализирует как эффективность действий счетных работников по проверке сведений, отраженных в отчете, так и средств контроля, касающихся точности данных, включенных в отчет (например общие средства контроля информационных систем).

Поскольку обработке бухгалтерских данных с помощью компьютерных информационных систем присуще постоянство, аудиторские доказательства о внедрении конкретных средств контроля в совокупности с аудиторскими доказательствами об операционной эффективности общих средств контроля аудируемого лица (в особенности контроля за внесением изменений в программное обеспечение информационной системы) могут обеспечить весомые аудиторские доказательства об операционной эффективности прикладных средств контроля в течение соответствующего периода.

Аудитор может проверить какой-либо полученный счет на предмет его акцепта, а также для получения аудиторских доказательств по существу относительно достоверности дан-

ной хозяйственной операции. Аудитор следует тщательно обдумывать содержание и оценку таких тестов, позволяющих достичь одновременно двух целей.

При рассмотрении вопроса о том, надлежит ли использовать аудиторские доказательства операционной эффективности средств контроля, полученные в результате предыдущих аудитов, и, если да, то какова продолжительность периода времени до повторного тестирования средств контроля, аудитор принимает в расчет следующие факторы:

1) эффективность других элементов системы внутреннего контроля, включая контрольную среду, мониторинг средств контроля, осуществляемого аудируемым лицом, и процесс оценки рисков аудируемым лицом;

2) риски, связанные с особенностями средств контроля, включая наличие или отсутствие их автоматизации (ФПСАД № 34 «Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации»);

3) эффективность общих средств контроля в информационных системах;

4) меры контроля, применяемые аудируемым лицом, включая характер и диапазон отклонений, выявленных при тестировании операционной эффективности, осуществленном в ходе предыдущих аудитов;

5) наличие или отсутствие дополнительного риска в связи с тем, что каким-то образом поменялись некоторые обстоятельства деятельности аудируемого лица, а соответствующие средства контроля не корректировались или изменились недостаточно;

6) риск существенного искажения информации и степень зависимости такого искажения от средств контроля.

7.2. Оценка материалности (существенности) в аудите

Цель аудита бухгалтерской отчетности заключается в выражении аудитором мнения о ее достоверности и соответствии порядка составления отчетности и ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. При выражении своего мнения аудитор использует фразу: «Бухгалтерская отчетность отражает достоверность показателей отчетности во всех существенных отношениях». Оценка того, что является существенным, служит предметом профессионального суждения аудитора.

Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская фирма должна основываться на внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не устанавливают более жесткие требования.

Общее определение существенности в аудиторской терминологии звучит так: «Существенность (материальность) — это максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в отчетности и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей отчетности в заблуждение».

Под существенностью понимается свойство информации бухгалтерской отчетности влиять на экономические решения квалифицированного пользователя такой информации. Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе бухгалтерской отчетности. Существенность зависит от величины показателя бухгалтерской отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения. Существенность нарушений и отклонений, допущенных клиентом, является для аудитора критерием того, может ли он подтвердить достоверность бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Существенность оценивается качественно и количественно. По качественному признаку аудитор должен определить, носят ли не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершения аудируемым лицом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. По количественному признаку аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные искажения бухгалтерской отчетности (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных ошибок) принятый для данного клиента уровень существенности.

Очень часто национальные стандарты аудита, несмотря на то, что они базируются на международных стандартах аудита, предлагают различные методы определения существенности.

Например, американские стандарты аудита (GAAS) допускают уровень существенности до 10% валюты баланса. Для определения существенности отчета о прибылях и убытках во многих странах, использующих МСА, берется 5% выручки.

Всемирный банк требует от утвержденных банком аудиторов применять существенность, равную 1–2% суммы представленных займов. Действующий ФПСАД № 4 «Существенность в аудите» предлагает аудиторским компаниям самостоятельно определять уровень существенности, тогда как действовавший до октября 2002 г. в России стандарт аудита «Существенность и аудиторский риск», одобренный Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, предлагал определять существенность как процентные доли, применяемые к базовым показателям. Например: балансовая прибыль предприятия — 5%; валовой объем реализации (без НДС) — 2%; валюта баланса — 2%; собственный капитал — 10%; общие затраты предприятия — 2%.

Подобный способ определения существенности рекомендуют также некоторые внутрифирменные стандарты международных аудиторских компаний.

Согласно ст. 15.11 КоАП РФ «...под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%; искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%».

Таким образом, единых критериев определения уровня существенности нет.

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

Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики в случае, когда существует вероятность того, что пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;
- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций со стороны других проверяющих органов сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться ежемесячно.

Таким образом:

1) существенность не предполагает, что аудитор обязан проверить бухгалтерскую отчетность организации и дать заключение о ее достоверности с точностью до единицы измерения, в которой эта отчетность составлена;

2) существенность — это параметр возможного изменения информации, способного повлиять на мнение ее компетентного пользователя;

3) существенность не является постоянной абсолютной величиной;

4) в каждом конкретном случае, для каждого аудируемого лица существенность может быть различной;

5) критерием оценки существенности может быть лишь то предельное значение вероятной ошибки в бухгалтерской отчетности, которая способна изменить ее до состояния, не позволяющего квалифицированному пользователю сделать на основе этой отчетности правильные выводы и принять экономически обоснованные решения.

Определение существенности может быть предусмотрено внутрифирменным стандартом. В таком случае данное определение должно применяться уже в период разработки плана и программы аудита, поскольку уровень существенности влияет на объем предстоящей работы и на выводы, которые надлежит сделать по результатам проверки. Устанавливая уровень существенности, аудитор не обязан обсуждать его с клиентом, так как в первую очередь он оценивает объем работ для себя и те риски, которые готов принять. Однако расчет существенности и порядок ее уточнения в ходе проверки должен быть оформлен в виде отдельного документа (таблицы) и является частью рабочих документов аудитора.

Уровень существенности принимают во внимание:

1) на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;

2) в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;

3) на этапе завершения аудита при оценке влияния, оказываемого обнаруженными искажениями на достоверность бухгалтерской отчетности.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты РФ, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета бухгалтерской (финансовой) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта бухгалтерской (финансовой) отчетности возможны различные уровни существенности.

Аудитору следует принимать во внимание существенность:

- при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;
- оценке последствий искажений.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение искажения бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь информации этой отчетности с большей степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать обоснованные экономические решения.

Уровень существенности может рассчитываться с помощью двух методов: дедуктивного (по методике соответствующего аудиторского стандарта или внутрифирменной) или индуктивного.

В общем случае уровень существенности определяется по базовым показателям бухгалтерской отчетности (дедуктивным методом), в отношении которой необходимо выразить мнение о ее достоверности на основе критериев, установленных в соответствии со стандартами аудиторской деятельности.

Критерии для определения уровня существенности устанавливают в процентах величины базовых показателей бухгалтерской отчетности. В общих случаях к таким показателям относят прибыль до налогообложения, выручку (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей), капитал и резервы, сумму активов. Для некоммерческих организаций вместо показателя выручки от реализации, как правило, используют показатель расходов,

произведенных организацией, а показатель прибыли до налогообложения не применяют.

Если, по мнению аудитора, значение каких-либо показателей или их отсутствие в бухгалтерской отчетности за проверяемый период нехарактерно для аудируемой организации (например прибыльная организация за какой-либо период получила убыток), рекомендуется либо использовать данные предыдущего периода, либо не включать эти показатели в расчет.

Рекомендуемая система базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности приведена в табл. 7.2.

Таблица 7.2

Определение уровня существенности

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

Уровень существенности рассчитывают следующим образом: по итогам финансового года, подлежащего проверке, определяют финансовые показатели, перечисленные в столбце 1 табл. 7.2. Их значения заносят в столбец 2 в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берут доли (проценты), приведенные в столбце 3, и результат записывают в столбец 4. Допускается, что часть показателей в таблицу включить не удастся либо они будут заменены на другие, более характерные для данной аудиторской проверки. На базе полученных значений рассчитывают среднюю величину, которая и является единственным показателем уровня существенности.

Для расчета уровня существенности могут использоваться как показатели текущего периода, так и усредненные показатели текущего и предшествующих периодов. Показатели текущего периода применяют в случае, когда в нем произошли существенные изменения в бизнесе организации и показатели за текущий период и период, предшествующий отчетному, оказались несопоставимыми.

Чтобы определить в конкретном случае, какие показатели бухгалтерской отчетности будут являться базовыми, аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в столбце 4 табл. 3 и определить, образуют ли эти значения совокупность с близкими числовыми значениями. В том случае, если какое-либо значение сильно отклоняется от остальных в большую или меньшую сторону, допускается его корректировка с помощью коэффициента, величина которого не должна быть более двух. Если скорректированное значение не попадает в совокупность, аудитор может его отбросить. На базе оставшихся показателей рассчитывают среднюю величину, которую для удобства можно округлить, но так, чтобы после этого ее значение изменилось не более чем на 20% в ту или иную сторону от неокругленного. Данная величина и будет являться единственным показателем уровня существенности.

Если аудиторская проверка проводится не в один, а в несколько этапов, то на первом этапе аудита производится предварительный расчет уровня существенности одним из следующих способов:

- 1) по усредненным значениям показателей отчетного периода (за шесть или девять месяцев отчетного года) и предшествующего ему периода (соответственно за шесть или девять месяцев предыдущего года);
- 2) прогнозным значениям показателей бухгалтерской отчетности отчетного периода;
- 3) усредненным прогнозным значениям показателей отчетного периода и показателям предшествующего ему периода.

Критерий признания остатков по бухгалтерскому счету значимыми для проверки, т.е. включение данного счета в план аудита зависит от установленного значения уровня существенности. Если при расчете уровень существенности составил 2%, то по количественному признаку значимыми признаются статьи с долей свыше 2% в валюте баланса. Однако существует также и качественный признак, например статья «Уставный капитал» должна включаться в план проверки независимо от ее величины.

Рассчитанный на первом этапе аудиторской проверки уровень существенности может уточняться на ее последующих этапах одним из перечисленных выше способов. На завершающем этапе аудиторской проверки должен быть произведен окончательный расчет уровня существенности.

Важно знать, что отдельные отмеченные в ходе аудиторской проверки искажения сами по себе могут не иметь существенного значения, но взятые в совокупности, а также вместе с предполагаемыми ошибками (в результате распространения отмеченных в результате выборочной проверки ошибок на всю совокупность данных) будут носить существенный характер.

Запланированный уровень существенности распределяется между значимыми статьями бухгалтерского баланса пропорционально их удельному весу в общей сумме таких статей.

При оценке материальности в расчет принимаются следующие факторы:

- абсолютная величина ошибки;
- относительная величина ошибки;
- содержание статьи отчетности;
- конкретные условия;
- суммарная ошибка.

Уровень существенности определяется в стоимостной (денежной) форме.

Значение уровня существенности для проверяемой организации определяется по завершении этапа планирования аудиторской проверки, но в ходе аудита предварительно установленный уровень существенности на промежуточных этапах аудиторской проверки может изменяться (корректироваться).

В соответствии с ФПСАД № 4 аудитору в ходе проверки разрешается изменять оценку уровня существенности. Если аудит планировался задолго до окончания отчетного периода, то аудитор мог использовать для расчетов только прогнозные финансовые показатели, поэтому фактические же показатели и, соответственно, окончательный уровень существенности в конце аудита могут иметь иные значения. При планировании аудита уровень существенности нередко умышленно занижается — это делается для того, чтобы подстраховаться при разработке аудиторских процедур, ведь при анализе результатов можно будет взять большее значение уровня существенности.

Значение уровня существенности, полученное по завершении этапа планирования аудита, а также любые корректировки

по мере его выполнения, утверждаются руководителем аудиторской проверки и отражаются в рабочих документах.

Уровень существенности оказывает значительное влияние на другой показатель — уровень точности, который применяется для определения объема аудиторской выборки. Уровень точности составляет 75% от уровня существенности.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки.

Аудитор, проводя проверку, может допустить некоторые неточности, при условии, если:

- неточности являются мелкими и не влияют на решения, принимаемые пользователями отчетности;
- затраты на выявление и исправление мелких ошибок слишком велики;
- время, затраченное на выявление и исправление мелких ошибок, может отсрочить публикацию бухгалтерской отчетности.

При планировании аудиторской проверки аудитору следует выяснить, какие факторы могли бы повлечь за собой существенное искажение бухгалтерской отчетности. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным сальдо счетов и однотипным группам операций, помогает аудитору решить, например, следующие вопросы: какие статьи бухгалтерского учета подлежат проверке, а какие — нет; какую использовать проверку — выборочную или сплошную. Такой подход позволяет аудитору выбрать правильные аудиторские процедуры, которые в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Между существенностью и уровнем аудиторского риска существует обратная взаимосвязь, т.е. чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск, и наоборот. Такая взаимосвязь принимается во внимание аудитором при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. Так, если по завершении планирования конкретных процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности низкий, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это за счет снижения одного из рисков:

- 1) предварительно полученного уровня риска средств контроля, где это возможно, поддерживая пониженный уровень

посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля;

2) риска необнаружения путем изменения характера, временных рамок и объема запланированных процедур проверки по существу.

Одним из наиболее понятных способов снижения аудиторского риска является уменьшение такой его компоненты, как риск необнаружения. Рассматривая проблему с разных точек зрения, усложняя аудиторские процедуры, используя большие объемы отобранной совокупности при использовании выборочного метода, аудитор снижает риск необнаружения.

7.3. Аудиторская выборка

При планировании работ аудитор должен принять решение о том, следует ли ему применять при проверке данного раздела учета выборочную проверку или сплошную.

Аудитор может проверить правильность отражения в бухгалтерском учете сальдо или операций по счетам сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение выборочных методов не является правомерным, либо если применение аудиторской выборки является менее эффективным, чем проведение сплошной проверки. Порядок проведения выборочной проверки не всегда может быть жестко формализованным.

Вопрос регламентирован ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка». Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности. Для построения выборки аудиторская организация должна определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, т.е. совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки.

Применение выборочного метода в аудите, как и в других сферах, заключается в замене сплошного наблюдения какой-либо генеральной совокупности объектов изучением некоторой ее части с последующим распространением результатов изучения на всю совокупность объектов. Выборочный

метод является хорошо разработанной и многократно опробованной в различных приложениях конструкцией теории вероятностей.

Исходя из понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитор определяет характеристики или показатели, которые описывают результаты применения средств внутреннего контроля, а также условия возможных отклонений, которые свидетельствуют об отступлении от адекватных показателей деятельности. Наличие или отсутствие таких показателей затем может быть протестировано аудитором.

Аудиторская выборка для тестов средств внутреннего контроля, как правило, является надлежащей, если имеются доказательства применения средств внутреннего контроля (например документальное подтверждение разрешения руководством аудируемого лица ввода данных в компьютерную систему для их обработки).

При выполнении аудиторских процедур проверки по существу в форме детальных тестов аудиторская выборка может использоваться при получении аудиторских доказательств верности одной или нескольких предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности по конкретному числовому показателю (например существования дебиторской задолженности) или при оценке какого-либо показателя (например при оценке морально устаревших или потерявших свое первоначальное качество запасов).

При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для тестирования. Аудитор может отобрать:

- все элементы (сплошная проверка);
- специфические (определенные) элементы;
- отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Выбор метода или сочетания методов зависит от обстоятельств проверки, в частности аудиторского риска и эффективности аудита. При этом аудитор должен удостовериться, что используемые им методы являются надежными с точки зрения получения достаточного надлежащего аудиторского доказательства для реализации целей тестирования.

Например, сплошная проверка может быть целесообразна, если:

- генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости;

- неотъемлемый риск и риск средств внутреннего контроля являются высокими, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

- повторяющийся характер расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной системы бухгалтерского учета, делает сплошную проверку эффективной с точки зрения соотношения затрат и результатов.

Аудитор может отобрать специфические (определенные) элементы генеральной совокупности, основываясь на следующих факторах:

- понимании деятельности аудируемого лица;
- предварительной оценке неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля;
- характеристике и особенностях тестируемой генеральной совокупности.

Проверка отобранных специфических элементов в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций может быть эффективным средством получения аудиторских доказательств. Однако она не является аудиторской выборкой, так как выводы по результатам процедур, применяемых к отобранным таким способом элементам, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность. Аудитор должен проанализировать потребность в получении надлежащих аудиторских доказательств в отношении оставшейся части генеральной совокупности, если оставшаяся часть является существенной.

Аудитор может решить провести выборочную проверку в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций. Выборочная проверка может применяться с использованием статистического или нестатистического подхода.

Итак, аудиторская выборка — это:

- 1) в широком смысле — способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета аудируемого лица не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего ФПСАД;

- 2) в узком смысле — перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод о всей проверяемой совокупности.

Для проведения аудиторской выборки аудитор должен иметь перечень подлежащих проверке элементов, представ-

ленный на электронном или бумажном носителе. Если элементы оформлены в виде картотеки или подшиты в папку, аудитор до осуществления выборки должен добиться от клиента, чтобы они имели вид конкретного перечня.

Процесс планирования выборочной проверки включает определение:

- 1) совокупности данных, которая будет подвергнута выборочной проверке;
- 2) основных элементов наибольшей стоимости;
- 3) количества элементов, которые следует отобрать для проверки;
- 4) способа отбора элементов.

Аудитор должен принять решение о том, какая именно совокупность данных должна подлежать выборочной проверке. Обычно он проверяет совокупность элементов, которые соответствуют сальдо или обороту по определенному счету бухгалтерского учета.

При осуществлении выборки аудиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы (подсовокупности), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Данная процедура, называемая стратификацией, позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что облегчает работу аудиторов.

Решение о применении или неприменении стратификации обычно принимает аудитор, исходя из своего профессионального опыта. В обязательном порядке ее необходимо использовать в том случае, если аудиторские риски для разных подсовокупностей внутри одной совокупности отличаются друг от друга.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Данная величина устанавливается на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности. Чем меньше величина допустимой ошибки, тем больше должен быть необходимый размер аудиторской выборки.

Выборка должна быть репрезентативной (представительной). Это требование предполагает, что все элементы изучаемой совокупности будут иметь равную вероятность быть отобранными в выборку. Для обеспечения репрезентативности аудиторской организации следует использовать один из следующих методов:

1) случайный отбор, осуществляемый по таблице случайных чисел;

2) систематический отбор, предполагающий, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности, либо на стоимостной их оценке;

3) комбинированный отбор, представляющий различное сочетание методов случайного и систематического отбора.

Для проверки с помощью случайного отбора существует несколько методов выбора элементов:

- случайная выборка;
- количественная выборка по интервалам;
- денежная выборка по интервалам.

Для реализации метода случайной выборки применяют компьютерные программы или таблицы случайных чисел (см. приложение на с. 618).

При использовании метода количественной выборки по интервалам аудитору следует:

- 1) найти желаемое значение интервала;
- 2) определить стартовую (начальную) точку выборки.

Величина интервала определяется, как отношение всего диапазона значений (например порядковых номеров документов или других проверяемых объектов) к количеству элементов выборки.

Для построения денежной выборки по интервалам изучаемые объекты должны иметь стоимостное выражение, но при этом должна существовать возможность определения стоимости нарастающим итогом.

До того как аудитор начнет осуществлять выборку элементов случайным образом, ему следует отобрать ряд элементов определенным образом. Такие элементы называются элементами наибольшей стоимости и ключевыми. К элементам наибольшей стоимости в обязательном порядке относятся такие, стоимостное значение которых превышает определенную в ходе планирования аудита степень точности. Кроме того, аудитор вправе включить в число проверяемых и другие элементы, которые имеют наибольшее стоимостное значение. К ключевым элементам относятся такие, в которых аудитор считает ошибку и искажения наиболее вероятными, руководствуясь своим профессиональным суждением, а также дополнительной информацией, поступившей в его распоряжение в ходе аудита.

Если количество элементов наибольшей стоимости и (или) ключевых элементов слишком велико, например, более 100 по каждой из категорий, то аудитору целесообразно провести стратификацию. Он должен выделить элементы такой категории в отдельную подсовокупность и проводить в отношении этой подсовокупности самостоятельную выборочную проверку.

Обычно представительную выборку проводят на базе перечня элементов, из которого исключены элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы, а также элементы, которые были проверены во время предыдущего аудита.

Иногда высказывается мнение, что репрезентативная выборка (при которой все элементы генеральной совокупности имеют равную вероятность попасть в нее) обладает тем недостатком, что при ее осуществлении в аудите не уделяется достаточного внимания точкам наибольшего риска искажений бухгалтерской отчетности, часто встречающихся во время максимальной интенсивности операций (например, в периоды завершения этапов производства). В связи с этим в тех случаях, когда аудитор желает учесть указанные обстоятельства, оставаясь при этом в рамках беспристрастного отбора, можно предложить следующую модернизацию описанных выше процедур, годную как для стоимостных, так и для не стоимостных выборок.

Чтобы выбрать для проверки несколько десятков из нескольких сотен или тысяч существующих элементов, нужно просуммировать стоимости всех изучаемых элементов, но это возможно только при применении специальных компьютерных программ, в том числе и самим клиентом. В то же время, с точки зрения теории вероятностей и статистики, такой способ отбора дает самые надежные результаты, поэтому аудиторы должны стараться применять именно его, если это осуществимо практически.

Формируя выборку, следует описать, для достижения каких конкретных целей она проводится, а также оценить ее ошибки относительно поставленных целей. Если последние не были достигнуты с помощью выборочного исследования, то аудиторская организация может провести альтернативные аудиторские процедуры.

Аудитор должен убедиться, что ошибка проверяемой совокупности не превышает допустимую величину. Для этого он сравнивает ошибку в совокупности, полученную посредством распространения, с допустимой. Если эта ошибка оказалась

больше допустимой, аудитор должен повторно оценить риски выборки. Если он сочтет эти риски неприемлемыми, то следует расширить круг аудиторских процедур или применить аудиторские процедуры, альтернативные уже проведенным.

Аудитор может оценить качественный аспект ошибок, т.е. их сущность и вызвавшую их причину, а также установить влияние этих ошибок на другие участки аудита. Анализируя найденные ошибки, аудитор может прийти к выводу, что они имеют общие черты, связанные с типом операций, производственными единицами и подразделениями, временем возникновения ошибок и т.п. В этом случае аудитор может разбить проверяемую совокупность на подсовокупности по соответствующим признакам и проверять каждую из них отдельно, что позволит достичь более точных результатов аудита.

Объектами проверки, где рассматривается сальдо по счетам аналитического учета, могут служить:

- основные средства (по отдельным объектам учета);
- материалы (по отдельным видам материалов);
- дебиторская задолженность (по конкретным дебиторам)

и др.

Объектами проверки, где рассматриваются обороты по счетам, могут являться:

- реализация (конкретные случаи);
- отнесение затрат на издержки (конкретные случаи)

и др.

Способ проведения выборочной проверки, применяемый к объектам, связанным с оборотами по счетам, используется также в тех случаях, когда либо проверяются элементы, не имеющие стоимостного значения, либо проверяется большая совокупность однотипных элементов, либо стоимостные значения всей совокупности элементов близки. Например, при проверке состояния или наличия нескольких тысяч одинаковых деталей (приборов и т.п.) следует методически проводить выборочные процедуры так же, как для оборотов по счетам, а не как для сальдо по счетам.

Аудитору следует отражать промежуточные результаты выборочной проверки в своей рабочей документации, отмечая случаи удачных сверок данных, а также все случаи обнаружения расхождений между отражением сальдо или оборотов в учетных регистрах по данным клиента и по мнению аудитора, основанному на результатах данной проверки.

В аудите применяют в основном два типа выборок: оценку некоторых стоимостных величин и оценку степени распро-

странности событий. Примером выборки первого типа может служить оценка ошибки измерения стоимости всех основных средств по отдельным позициям из полной их совокупности. Пример выборки второго типа — исследование правильности оформления документов определенного рода (наличие всех необходимых разрешительных подписей и т.п.), когда вместо всей их совокупности рассматривается только часть. В данном случае реализуется известная в теории вероятности схема оценки вероятности определенного события — неправильности оформления документов — по его частоте в некоторой выборке из генеральной совокупности всех документов определенного рода.

В выборке первого типа сведение данных в рамки схем теории вероятности немного сложнее, поскольку фактически приходится конструировать новую генеральную совокупность.

При проверке основных средств обычно в отдельные группы удобно выделять здания и строения, транспортные средства, производственный инвентарь и т.п. При проверке материалов их удобно разбивать на группы по субсчетам. При аудите реализации клиентов иногда можно разделить на группы по видам оказываемых ими услуг.

В рамках новой генеральной совокупности мы уже имеем дело с типичной задачей теории вероятности — оценкой математического ожидания генеральной совокупности по выборке из нее. При этом новая генеральная совокупность может состоять из ошибок измерения разных знаков (плюс, если бухгалтерия завысила стоимость основного средства, и минус, если она дала заниженную цифру) или взятых по модулю. Последний вариант неприемлем, например, когда аудитор тестирует квалификацию работников бухгалтерии аудируемого лица (здесь ошибка в любом знаке показательна и свидетельствует о недостатке квалификации бухгалтера).

После осуществления оценки математического ожидания проектирование ошибок может идти двумя путями. Например, если при проверке 30 документов из 600 аудитор обнаружил совокупную ошибку в размере 450 руб., то он может оценить общую ошибку генеральной совокупности следующим образом: $450 \times (600 : 30) = 9000$ руб. Однако аудитор может сказать, что оценка математического ожидания составляет $450 : 30 = 15$ руб., но при этом получится, что общая ошибка генеральной совокупности равна: $15 \times 600 = 9000$ руб. Иными словами, оба пути эквивалентны, хотя в аудите обычно используется первый.

Среднее арифметическое выборки из некоторой генеральной совокупности является обычно наилучшей оценкой ее математического ожидания.

Для подсчета объема выборки аудитор должен знать оценки внутрихозяйственной надежности соответствующей статьи учета, надежности средств внутреннего контроля и надежности, полученной из пересекающихся процедур. Оценка результатов выборки включает следующие виды работ:

- 1) анализ каждой ошибки, попавшей в выборку;
- 2) экстраполяцию полученных при выборке результатов на всю проверяемую совокупность;
- 3) оценку риска выборки.

Обычно при использовании выборочного метода, как в математической статистике, так и в аудите, предполагается, что элементы выборки между собой не коррелируют. Однако в аудите это не всегда так.

Ошибки, обнаруженные по элементам представительной выборки, подлежат распространению на всю проверенную совокупность. Ошибки, обнаруженные по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам, учитываются в фактически найденном размере и распространению не подлежат. Полная предполагаемая величина ошибки по результатам выборочной проверки складывается из предполагаемой величины ошибки по результатам представительной выборки и фактически найденного значения ошибки по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам.

Для распространения ошибок, обнаруженных по элементам представительной выборки, аудитору следует разделить сумму ошибок, обнаруженных в представительной выборке, на суммарную стоимость проверенных элементов представительной выборки и умножить результат на суммарную стоимость всех элементов представительной совокупности. В результате будет получена предполагаемая величина ошибки по результатам представительной выборки. Стоимость всех элементов представительной совокупности равна стоимости всех элементов совокупности, уменьшенных на общую стоимость элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов, проверенных без применения случайной выборки.

Аудиторская организация должна установить:

- риски выборки;
- допустимую и ожидаемую ошибки.

Оценки указанных величин при описанных процедурах получаются в качестве попутных результатов. И это неудиви-

тельно, поскольку указанные величины представляют интерес не только для аудита, но и для других приложений теории вероятности.

Риск выборки первого рода — это риск отклонить по результатам выборки верную нулевую гипотезу и заключить, что проверяемая генеральная совокупность содержит существенные ошибки. Аудиторская организация имеет право прибегать к нерепрезентативной, т.е. непредставительной выборке только тогда, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом.

Риск выборки второго рода — это риск принять неверную нулевую гипотезу и ошибочно заключить, что проверяемая генеральная совокупность не содержит существенных ошибок.

Если полная предполагаемая величина ошибки, полученная по результатам выборки, в несколько раз меньше уровня существенности или степени точности, аудитор может ограничиться тем, что потребует у представителей клиента внести исправления только по фактически обнаруженным ошибкам.

Если полная предполагаемая величина ошибки, полученная по результатам выборки, близка по порядку величины к уровню существенности или степени точности, а особенно в том случае, если выборочные проверки, проведенные в разных областях учета данного клиента, дают в сумме ошибку, сопоставимую по величине или превосходящую уровень существенности, аудитору рекомендуется предпринять следующие действия:

- потребовать от клиента исправить фактически обнаруженные ошибки;
- проанализировать причины возникновения ошибок и оценить возможный объем ненайденных ошибок;
- модифицировать аудиторские процедуры с целью получения более надежных данных (например, увеличить объем выборки);
- попытаться выполнить какие-либо альтернативные аудиторские процедуры в отношении данного раздела бухгалтерского учета;
- потребовать от клиента исправить не только обнаруженные, но и другие возможные ошибки в данном разделе учета, а после этого выборочно проверить другие элементы этого раздела еще раз.

Аудиторская организация должна в обязательном порядке отражать в рабочей документации, предоставляемой аудиту, все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.

Тесты

1. Что такое аудиторский риск:
 - 1) риск невыявления в ходе аудиторской проверки существенных ошибок и искажений в финансовой отчетности аудируемого лица;
 - 2) риск нежизнеспособности бизнеса аудируемого лица.
2. В ходе аудита используются следующие виды выборок:
 - 1) случайный, систематический, комбинированный отборы;
 - 2) математический и логический подходы;
 - 3) другие виды выборок.
3. Укажите процедуру разделения всей изучаемой совокупности на отдельные группы, элементы каждой из которых имеют сходные характеристики в процессе проведения выборки в соответствии с ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка»:
 - 1) варнация;
 - 2) стратификация;
 - 3) экстраполяция.
4. Что такое риск при выборке:
 - 1) опасность обнаружения ошибок системой внутреннего контроля клиента;
 - 2) опасность обнаружения существенных ошибок в процессе проведения выборочной проверки;
 - 3) риск, присущий бизнесу клиента, обусловленный характером и условиями деятельности организации.
5. Риск средств контроля характеризует:
 - 1) наличие редких, необычных, нестандартных операций;
 - 2) степень эффективности и достаточности определенного объема выборки;
 - 3) степень надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля аудируемого лица.
6. Риск обнаружения является показателем эффективности и качества работы:
 - 1) системы внутреннего контроля аудируемого лица;
 - 2) аудиторской организации;
 - 3) контролируемых организаций.
7. Наличие редких, необычных, нестандартных хозяйственных операций увеличивает:
 - 1) риск средств контроля;

- 2) неотъемлемый риск;
 - 3) риск обнаружения.
8. Какой вид аудиторского риска напрямую зависит от аудитора:
 - 1) неотъемлемый риск;
 - 2) риск средств контроля;
 - 3) риск обнаружения.
 9. Материальность в аудите означает:
 - 1) уровень оплаты труда аудиторов;
 - 2) оценку стоимости работы по договору;
 - 3) максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в финансовых отчетах и рассматриваться как несущественная.
 10. Какое из утверждений неверно:
 - 1) статистическая выборка изменяет требования к произвольной выборке;
 - 2) выборка при осуществлении аудита проводится с целью сокращения объема работ;
 - 3) результаты анализа выборочной совокупности экстраполируются на генеральную совокупность.
 11. Какие из утверждений верны:
 - 1) объем выборки зависит от уровня риска обнаружения;
 - 2) объем выборки не зависит от уровня существенности;
 - 3) результаты анализа выборочной совокупности экстраполируются на генеральную совокупность.
 12. Какая взаимосвязь существует между риском обнаружения и комбинацией внутрихозяйственного риска и риска средств контроля:
 - 1) обратная;
 - 2) прямая;
 - 3) не существует.
 13. Для субъектов малого предпринимательства значение риска обнаружения обычно:
 - 1) выше, чем для средних и крупных экономических субъектов;
 - 2) ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов;
 - 3) не связано с масштабом хозяйственной деятельности.
 14. Аудитор рассматривает существенность:
 - 1) в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации;
 - 2) как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации;

3) на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности.

15. Аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений при:

- 1) составлении программы аудита;
- 2) разработке плана аудита;
- 3) оценке результатов аудита и составлении аудиторского заключения.

16. Аудиторская выборка — это:

- 1) применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций;
- 2) полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность, в отношении которой он хочет сделать выводы.

17. Аудиторская проверка планировалась до конца отчетного периода, и аудитор мог только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение аудируемого лица. Фактически результаты деятельности и финансовое положение оказались в значительной степени отличными от прогнозируемых. В этих условиях оценка существенности и аудиторского риска:

- 1) может быть изменена аудитором;
- 2) не может быть изменена аудитором;
- 3) может быть изменена только по согласованию с аудируемым лицом.

18. В каком случае непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности у аудируемого лица может быть признано существенным:

- 1) когда искажение влияет на достоверность бухгалтерской отчетности в настолько большой степени, что квалифицированный пользователь бухгалтерской отчетности может сделать на ее основе ошибочные выводы или принять ошибочные решения;
- 2) когда искажение влияет на достоверность бухгалтерской отчетности настолько сильно, что заинтересованный пользователь бухгалтерской отчетности может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения;
- 3) когда искажение является следствием неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности.

Глава 8

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА. ОСОБЕННОСТИ ИХ ПОЛУЧЕНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ В РАБОЧЕЙ ДОКУМЕНТАЦИИ

8.1. Аудиторские доказательства

Для того чтобы иметь основания для выводов по основным направлениям аудиторской проверки, аудитор должен собрать соответствующие доказательства. Требования к аудиторским доказательствам содержатся в ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства».

Основные разделы ФПСАД № 5:

- введение;
- достаточно надлежащие аудиторские доказательства;
- процедуры получения аудиторских доказательств.

ФПСАД № 5 устанавливает единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите бухгалтерской отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств.

Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Тесты средств внутреннего контроля означают проверки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и обеспечения эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эти процедуры проводятся в форме:

- детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций и остатков средств на счетах бухгалтерского учета;
- аналитических процедур.

Достаточные и надлежащие аудиторские доказательства

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом.

На суждение аудитора о том, что именно является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска применения средств внутреннего контроля;
- существенность проверяемой статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение мошенничества или ошибок;
- источник и достоверность информации.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

- 1) *организация*, т.е. устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;
- 2) *функционирование*, т.е. эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности — это сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

- 1) существование — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

4) полноту — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

5) стоимостную оценку — отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

6) точное измерение — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

7) представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В стандарте выделены следующие предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- в отношении групп однотипных операций и событий, имевших место на протяжении отчетного периода;

- в отношении остатков (сальдо) по счетам бухгалтерского учета по состоянию на конец отчетного периода;

- в отношении представления и раскрытия информации

Сгруппируем все предлагаемые предпосылки (табл. 8.1).

Таблица 8.1

Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности

Группы однотипных операций и событий	Остатки (сальдо) по счетам	Представление и раскрытие информации
Возникновение	Права и обязательства	Возникновение, права и обязательства
Полнота	Полнота	Полнота
Точность		Точность
Отнесение к соответствующему периоду	Существование	Классификация и понятность
Классификация		
		Оценка

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств для другой предпосылки, например стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;

- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;

- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения этих же аудиторских доказательств по отдельности. И, напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Процедуры получения аудиторских доказательств

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. К ним относятся следующие.

1. Инспектирование учетных записей и документов. Инспектирование заключается в изучении учетных записей и документов, созданных внутри аудируемого лица или полученных извне, на бумажных носителях или в электронном виде, или хранящихся на других носителях. Инспектирование учетных записей и документов обеспечивает получение аудиторских доказательств различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки. Примером инспектирования, проводимого в качестве теста средств контроля, является инспектирование учетных записей и документов на предмет их санкционирования (одобрения вышестоящим руководством).

Отдельные документы представляют собой прямые аудиторские доказательства существования актива, например, это акции и облигации. Однако инспектирование таких документов может не дать аудиторских доказательств относительно прав на них или стоимостной оценки.

При этом проверка аудитором выполненного договора может обеспечить аудиторские доказательства в отношении верности применения аудируемым лицом учетной политики, например в части подходов к признанию доходов.

2. Инспектирование материальных активов. Инспектирование материальных активов заключается в непосредственном

рассмотрении и изучении активов. Инспектирование может предоставить возможность получения надежных аудиторских доказательств в отношении существования активов, но не обязательно в отношении прав аудируемого лица или их стоимостной оценки. Инспектирование состояния отдельных единиц хранения, как правило, проводится в ходе наблюдения за их инвентаризацией.

3. Наблюдение. Наблюдение заключается в изучении процессов или процедур, выполняемых другими лицами, например, наблюдение, осуществляемое аудитором в процессе проведения персоналом аудируемого лица инвентаризации запасов, или наблюдение за выполнением контрольных действий. Наблюдение обеспечивает получение аудиторских доказательств о том или ином процессе или процедуре, однако при этом оно ограничено определенным моментом времени, в который проводится наблюдение, а также тем, что сам факт наблюдения может оказывать влияние на осуществляемый процесс или процедуру. ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» устанавливает единые требования в отношении получения аудиторских доказательств в случае присутствия аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов.

4. Запрос. Запрос представляет собой поиск информации, как финансовой так и нефинансовой, у осведомленных лиц, в пределах или за пределами аудируемого лица. С точки зрения своей формы запросы могут быть как официальными письменными запросами, так и осуществляться в устной форме. Оценка результатов ответов на запросы является составной частью процедуры запроса.

Ответы на запросы могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства. И, наоборот, ответы на запросы могут предоставить информацию, которая существенно отличается от сведений, ранее полученных аудитором, например, содержать данные относительно возможности недопустимого вмешательства руководства в предполагаемую работу средств контроля. В некоторых случаях ответы на запросы дают аудитору основание внести изменения в проводимые аудиторские процедуры или провести дополнительные процедуры.

В целях получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор в дополнение к запросам проводит прочие аудиторские процедуры. Сами по себе запросы не дают

достаточных аудиторских доказательств, необходимых для выявления существенных искажений на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме того, запросы сами по себе являются недостаточным инструментом для тестирования операционной эффективности средств контроля.

Несмотря на то, что аудиторские доказательства, полученные посредством запросов, иногда являются весьма важными, однако, в случае направления запросов относительно намерений руководства, полученная ответная информация может оказаться недостаточной. В подобных случаях четкое представление аудитора о выполнении в прошлом заявленных намерений руководства относительно активов и обязательств, причин выбранного направления действий, а также относительно способности руководства следовать выбранному направлению, может обеспечить аудитора соответствующей информацией о намерениях и планах руководства.

По отдельным вопросам аудитор получает от руководства аудируемого лица письменные заявления для подтверждения ответов, полученных в ходе устных запросов. Как правило, аудитор получает письменные заявления руководства по существенным вопросам, когда не представляется возможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, или когда другие, полученные ранее, аудиторские доказательства не представляются надежными (см. ФПСАД № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»).

5. Подтверждение. Подтверждение является одной из разновидностей такой процедуры, как запрос. Оно представляет собой процесс получения информации или сведений о существующих обстоятельствах напрямую от третьих сторон.

Например, аудитор запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов. Внешние подтверждения используют, как правило, для проверки сальдо синтетических и аналитических счетов. Однако использование внешних подтверждений может не ограничиваться только этой областью. В частности, аудитор может сделать запрос о внешнем подтверждении относительно условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых аудируемым лицом с третьей стороной. В этом случае запрос должен быть составлен таким образом, чтобы выяснить, не вносились ли какие-либо изменения в соглашение или хозяйственные операции, и если да, то в чем они заключались.

Подтверждения также используются для получения аудиторских доказательств отсутствия определенных обстоятельств, например, относительно не отраженных в договоре дополнительных условий поставки, которые могли бы оказать влияние на признание выручки. (Более подробные рекомендации по этому вопросу содержатся в ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников».)

6. Пересчет. Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах или учетных записях. Такой пересчет может проводиться с использованием информационных систем аудируемого лица, например, посредством получения электронного файла от аудируемого лица, с применением методов аудита с использованием компьютеров.

7. Повторное проведение. Повторное проведение — независимое проведение аудитором процедур или контрольных действий (которые были первоначально выполнены руководством или персоналом аудируемого лица в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица), осуществляемых как вручную, так и с применением методов аудита с использованием компьютеров.

Примером является повторное проведение аудитором процедуры ранжирования дебиторской задолженности по срокам погашения.

8. Аналитические процедуры. Аналитические процедуры включают оценку финансовой информации на основе изучения правдоподобных взаимосвязей как между финансовыми, так и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат прочей соответствующей информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными (более подробные рекомендации по данному вопросу содержатся в ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры»).

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают:

- 1) документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);
- 2) документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);

3) документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Исходя из способа получения, доказательства также можно разделить на три группы:

1) внутренние, т.е. полученные на основе информации клиента;

2) внешние, т.е. поступившие от третьих сторон по запросу аудиторской организации;

3) смешанные, формируемые на основе информации, получаемой от клиента и подтвержденной третьей стороной.

С точки зрения аудитора наиболее ценными (достоверными) представляются письменные доказательства, поступившие от третьей стороны или полученные непосредственно самим аудитором.

Значимость и достаточность аудиторских доказательств зависят от многих факторов, но в первую очередь от:

- степени принятого аудиторского риска;
- получения доказательств от независимого источника, а не от аудируемого лица;
- получения информации на основе анализа, выполненного непосредственно аудитором;
- получения информации на основе данных хорошо организованной системы внутреннего контроля;
- получения информации на основе анализа и сопоставления документов и данных, поступивших из разных источников.

Методы получения аудиторских доказательств выбираются непосредственно аудитором в зависимости от профиля деятельности аудируемого лица, рискованности его бизнеса, финансового состояния, качества внутреннего контроля и состояния бухгалтерского учета.

Аудиторские процедуры проверки по существу

Аудиторские процедуры проверки по существу выполняются для того, чтобы обнаружить существенные искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, и они включают детальные тесты в отношении групп однотипных операций, сальдо счетов бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации, а также аналитические процедуры. Аудитор планирует и выполняет процедуры проверки по существу в отношении соответствующего оцененного риска существенного искажения информации.

Независимо от оцененного риска существенного искажения аудитор должен разработать и выполнить аудиторские процедуры проверки по существу по отношению к каждой существенной группе однотипных хозяйственных операций, существенному сальдо счета бухгалтерского учета и существенному случаю раскрытия информации. Это требование связано с тем, что аудиторская оценка риска проводится на основе профессионального суждения и может быть недостаточно точной для выявления всех рисков существенного искажения. Кроме того, существуют ограничения, неотъемлемо присущие системе внутреннего контроля, например возможность недопустимого вмешательства руководства. Соответственно, если аудитор может определить, что риск существенного искажения информации может быть уменьшен до приемлемо низкого уровня в результате выполнения только тестов средств контроля в отношении определенной предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, относящейся к группе однотипных операций, сальдо счета бухгалтерского учета или случаю раскрытия информации (см. пункт 8), то в отношении каждой существенной группы однотипных операций, существенного сальдо счета бухгалтерского учета и случая существенного раскрытия информации аудитор всегда обязан выполнять процедуры проверки по существу.

Аудиторские процедуры проверки по существу должны включать следующие аудиторские процедуры в отношении процесса завершения подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности:

1) проверка соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности учетным данным в регистрах бухгалтерского учета;

2) проверка существенных обычных и корректирующих проводок, сделанных в процессе подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Характер и объем проверки аудитором обычных и корректирующих проводок зависят от характера и сложности процесса подготовки и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемым лицом и от связанных с этим процессом рисков существенного искажения информации.

Оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств

Основываясь на выполненных аудиторских процедурах и полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен

оценить, сохраняются ли неизменными сделанные им ранее оценки рисков существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, служащие основой выводов аудитора на всем протяжении аудиторской проверки, являются предметом профессионального суждения. На суждение аудитора по поводу того, что представляют собой достаточные надлежащие аудиторские доказательства, оказывают влияние следующие факторы:

1) значительность возможных искажений предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и вероятность того, что они могут иметь существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность по отдельности или в совокупности с другими возможными искажениями;

2) действенность ответной реакции руководства и средств контроля в отношении этих рисков;

3) опыт, полученный во время предыдущих аудитов, связанных с аналогичными возможными искажениями;

4) результаты выполненных аудиторских процедур, включая те случаи, когда указанные аудиторские процедуры выявили конкретные случаи недобросовестных действий или ошибок;

5) источник и надежность доступной информации;

6) убедительность аудиторских доказательств;

7) понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая средства внутреннего контроля.

Если аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении существенных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, то он должен попытаться получить дополнительные аудиторские доказательства. Если аудитор не в состоянии получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, то он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения (см. ФПСАД № 6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» в качестве дополнительного руководства по данному вопросу).

Аудитор обязан документально оформлять действия по отношению к оцененным рискам существенного искажения информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также характер, временные рамки и объем дальнейших

аудиторских процедур, связь этих процедур с оцененными рисками на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и результаты аудиторских процедур. Кроме того, если аудитор планирует использовать аудиторские доказательства относительно операционной эффективности средств контроля, полученные в результате предыдущих аудитов, то он должен документально оформлять выводы, сделанные относительно надежности таких средств контроля, которые были протестированы в ходе предыдущего аудита. Способ, который используется при документировании этих вопросов, зависит от профессионального суждения аудитора. Вопрос документирования мы рассмотрим далее.

8.2. Документирование аудита

ФПСАД № 2 «Документирование аудита» содержит общие указания по подготовке рабочей документации в процессе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Цель принятия ФПСАД № 2 заключается в оптимизации состава и содержания рабочей документации разделов учета и отчетности для повышения «читаемости» аудиторских файлов, а также в обеспечении возможности контроля за обоснованностью аудиторских доказательств на всех уровнях, в том числе и самоконтроля исполнителя.

В задачи ФПСАД № 2 входит установление единых требований для аудиторов фирмы по объему, составу и содержанию рабочих документов, относящихся к разделам учета и отчетности, включаемых в аудиторские файлы.

Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора, либо получаемые и хранимые им в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или другой форме.

Рабочие документы используются:

- для планирования и проведения аудита;
- осуществления текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- фиксации аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Форма и содержание рабочих документов

ФПСАД № 2 не содержит конкретного перечня обязательных рабочих документов аудита и конкретных требований по их оформлению. Вместе с тем в нем сформулированы факторы, влияющие на форму и содержание рабочих документов, а также дан перечень примерной информации, которая должна быть приведена в рабочих документах.

Рабочие документы должны составляться по полной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита с тем, чтобы опытный аудитор, ознакомившись с ними, мог получить общее представление о проведенной аудиторской организацией проверке.

Аудитор должен отражать в рабочих документах информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных вопросов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение. В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов с необходимой их аргументацией.

Объем рабочих документов зависит от профессионального суждения аудитора. Нет необходимости документировать каждый вопрос, рассматриваемый аудитором, более того, недопустимо включать в состав рабочей документации копии первичных документов, оформленных надлежащим образом, не содержащих ошибок и соответствующих хозяйственным операциям, описываемым этими первичными документами. Вместо копий таких документов можно составлять сводную таблицу с указанием перечня проверенных операций и проставлять отметки о наличии и правильности соответствующих первичных документов.

При определении объема рабочих документов полезно продумать, что может потребоваться другому аудитору для того, чтобы получить представление о проделанной работе, причинах принятия принципиальных решений, но не о деталях аудита. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таким, чтобы в случае если возникнет

необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, он смог исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) разобраться в проделанной работе и сделать обоснованные выводы.

Рабочая документация должна содержать информацию обо всех проверенных документах, операциях, фактах, а не только о тех, по которым делаются замечания.

Достаточность объема рабочей документации определяет руководитель проверки, при этом основными критериями являются наличие документов, подтверждающих выполнение аудиторских тестов по существу в соответствии с утвержденными программами аудита, соблюдение принципа целенаправленной проверки, обеспечение возможности сквозного прослеживания (методом перекрестных ссылок) правильности (ошибочности) формирования отчетных данных.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

- характер аудиторского задания;
- требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;
- характер и сложность деятельности аудируемого лица;
- характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;
- конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы они соответствовали обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов в аудиторской организации целесообразно разработать типовые формы документации (например стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.). Такая стандартизация документирования облегчит порученную подчиненным работу и одновременно позволит контролировать результаты выполняемых ими заданий.

Для повышения эффективности аудита в ходе проверки целесообразно использовать графики, аналитическую и иную

документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы составлены надлежащим образом.

Рабочие документы обычно содержат:

- 1) информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- 2) выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
- 3) информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- 4) информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- 5) доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- 6) доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- 7) доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- 8) анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- 9) анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- 10) сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- 11) доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, проводилась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- 12) сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их осуществления;
- 13) подробную информацию о процедурах, примененных в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
- 14) копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- 15) копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;

16) письменные заявления, полученные от аудируемого лица;

17) выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых аудитором в связи с этим;

18) копии бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения.

В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту конкретного периода.

По каждому клиенту аудиторская фирма заполняет постоянную и ежегодную (текущую) папку. В постоянной папке размещается постоянная и мало изменяющаяся информация о клиенте, например:

- копии пакета учредительных документов;
- информация о главных акционерах (совладельцах);
- данные об организационной структуре предприятия;
- копии долгосрочных соглашений (с банками о займах, собственными клиентами, поставщиками), которые имеют значение для проведения аудита на протяжении многих лет;
- копии нормативных документов, имеющие отношение к функционированию данного предприятия или предприятий некоторой специфической группы, в которую входит и организация клиента.

В ежегодной (текущей) папке размещаются текущие рабочие документы аудиторской проверки по итогам каждого конкретного финансового года. На каждый год по каждой проверяемой организации заводится отдельная текущая папка или (в случае значительного объема документации) комплект папок.

Для небольших предприятий-клиентов, а также для выполнения одноразовых заданий допускается размещение постоянной и переменной информации о клиенте в одной и той же папке. В случае повторного обращения клиента в следующем году аудиторы, работающие с ним, обязаны разместить его документы в соответствующих отдельных папках.

Документы, которые входят в состав рабочей документации аудита и с помощью которых оформляются аудиторские процедуры и аудиторские доказательства (в том числе и документы, не подготовленные самими аудиторами, например ксерокопии документов клиента), должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- наименование аудируемого лица. Оно размещается в левом верхнем углу документа. Можно сокращать название аудируемого лица при условии, что данное сокращение расшифровано отдельно в рабочей документации и применяется всеми исполнителями (аудиторами), принимающими участие в аудиторской проверке;
- период, за который проводится аудит;
- указание на тест проверки;
- дату аудиторской процедуры или составления документа;
- личную подпись лица, создавшего документ, и ее расшифровку;
- дату проверки документа;
- личную подпись лица, проверившего документ, и ее расшифровку.

Если документ многостраничный, то данные реквизиты указываются только на его первой странице, которая должна содержать указание на количество страниц в нем (в скобках после названия документа); на всех последующих страницах документа должна быть подпись лица, подготовившего (получившего) документ, а также подпись лица, проверившего его (в левом верхнем углу документа).

Если документ подготовлен (получен) руководителем проверки, то он должен содержать тоже две подписи: подпись лица, подготовившего (получившего) документ, т.е. руководителя аудиторской проверки, и лица, осуществляющего контроль качества аудиторской проверки.

К моменту подготовки аудиторского заключения вся рабочая документация должна быть создана (получена) и соответствующим образом оформлена.

По окончании работы с клиентом руководитель проверки обязан проконтролировать порядок оформления папки клиента:

- правильность размещения документов в папке;
- полноту документов, относящихся к выполнению аудиторского задания;

- наличие и правильность нумерации страниц;
- наличие в необходимых случаях перекрестных ссылок на другие рабочие документы.

Конфиденциальность, обеспечение сохранности рабочих документов и право собственности на них

Рабочая документация аудиторской проверки является строго конфиденциальной и подлежит хранению в специально оборудованных помещениях, исключающих случайное повреждение и (или) уничтожение и допуск без специального разрешения.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее пяти лет.

Рабочие документы аудиторской проверки могут быть выданы сотрудникам аудиторской фирмы только в соответствии с необходимостью проведения последующей проверки или уточнения отдельных вопросов предыдущей проверки при наличии разрешения менеджера или куратора данного проекта.

Рабочие документы являются собственностью аудитора, хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

8.3. Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации при проведении аудита

ФПСАД № 14 «Учет требований нормативных правовых актов в Российской Федерации в ходе аудита» устанавливает единые требования в отношении обязанности аудиторской организации и индивидуального аудитора учитывать соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита его бухгалтерской отчетности.

Степень влияния законодательных и нормативных актов на финансовую отчетность организации может быть различной. Некоторые законодательные и нормативные акты

определяют форму бухгалтерской (финансовой) отчетности, порядок формирования ее показателей, раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Другие законодательные и нормативные акты определяют условия деятельности организации, без соблюдения которых деятельность или отдельные операции организации не могут осуществляться или могут быть прекращены или ограничены. Налоговое законодательство, законодательство о валютном контроле, таможенное законодательство и т.п. оказывают влияние на деятельность практически всех организаций и предпринимателей. При этом несоблюдение законодательства в этих областях может иметь существенные финансовые последствия для аудируемого лица.

Наконец, существуют законодательные и нормативные акты, которые определяют общие вопросы функционирования аудируемого лица. К ним относятся трудовое законодательство, нормативные акты, регулирующие соблюдение техники безопасности, охрану здоровья работников и т.п. Такие нормативные акты, как правило, не оказывают влияния на финансовую отчетность, так как практически не связаны с событиями или операциями, которые обычно в ней отражаются.

Несоблюдение законодательства РФ может привести к финансовым последствиям для аудируемого лица, в частности к штрафам, искам. В целом, чем слабее связь несоблюдения требований нормативных правовых актов с событиями и операциями, которые обычно отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности, тем меньше вероятность того, что аудитор узнает или признает факт несоблюдения законодательства РФ.

Поскольку одной из целей аудита является выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ, аудитор должен уделять особое внимание учету положений нормативных правовых актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В рамках аудита финансовой отчетности аудитор не ставит своей целью выявить все факты несоблюдения законодательных и нормативных актов. Выявление таких фактов может стать предметом специального аудиторского задания при оказании сопутствующих аудиту услуг, тем не менее, проведение ежегодного аудита может способствовать предотвращению несоблюдения законодательных и нормативных актов проверяемой организацией.

Руководству аудируемого лица при выполнении своих обязанностей по предотвращению и обнаружению фактов несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации рекомендуется осуществлять в первую очередь следующие процедуры:

- отслеживать изменения законодательства РФ в установленной сфере деятельности и обеспечивать гарантии того, что хозяйственная деятельность аудируемого лица соответствует установленным требованиям;
- разрабатывать и обеспечивать функционирование надлежащей системы внутреннего контроля;
- разрабатывать, утверждать и обеспечивать соблюдение правил внутреннего распорядка с обязательным уведомлением работников аудируемого лица;
- создавать условия, обеспечивающие ознакомление и понимание правил внутреннего распорядка;
- осуществлять контроль за соблюдением правил внутреннего распорядка и применять дисциплинарные меры к работникам, не соблюдающим указанные правила;
- привлекать специалистов в области права для отслеживания изменений законодательства РФ;
- вести реестр нормативных правовых актов Российской Федерации, которые должны соблюдаться аудируемым лицом.

В соответствии с требованиями Закона об аудиторской деятельности, проверяя соответствие порядка ведения бухгалтерского учета законодательству, аудитор должен:

- 1) изучить требования действующих законодательных и нормативных актов к порядку ведения бухгалтерского учета;
- 2) убедиться в том, что проверяемая организация соблюдает указанные требования.

Как правило, проверка соблюдения требований законодательных и нормативных актов проводится в ходе аудиторских процедур проверки соответствующих статей бухгалтерской отчетности. Аудитор должен быть готов к тому, что при этом могут быть выявлены факты несоблюдения законодательных и нормативных актов. Например, такие факты могут быть выявлены при ознакомлении с протоколами заседаний совета директоров или иного руководящего органа, при получении от руководства и/или юриста организации ответов на запросы относительно судебных разбирательств, исков и санкций, при проведении аудиторских процедур по существу в отношении операций или сальдо отчетов.

При оценке влияния фактов несоблюдения законодательных и нормативных актов на финансовую отчетность аудируемого лица аудитор должен:

- рассмотреть возможные финансовые последствия для организации: штрафы, пени, другие санкции, угрозу конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности, судебные разбирательства и т.п.;
- рассмотреть необходимость раскрытия возможных финансовых последствий в отчетности аудируемого лица;
- оценить, являются ли возможные финансовые последствия настолько серьезными, что могут повлиять на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При аудите существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности не будут обнаружены, несмотря на надлежащее планирование аудита и его проведение в соответствии с ФПСАД. Риск увеличивается, когда существенное искажение является результатом несоблюдения законодательства РФ вследствие:

- наличия нормативных правовых актов Российской Федерации, касающихся в основном текущей деятельности аудируемого лица, которые обычно не оказывают существенного влияния на его финансовую (бухгалтерскую) отчетность и поэтому могут не всегда учитываться его системой внутреннего контроля и бухгалтерского учета;
- влияния на эффективность аудиторских процедур ограничений, присущих системе внутреннего контроля и бухгалтерского учета, а также применения в ходе аудита выборочных методов и тестирования;
- характера большинства доказательств, получаемых аудитором, который выражается в предоставлении лишь доводов в подтверждение определенного вывода, а не исчерпывающего ответа;
- совершения действий, направленных на сокрытие фактов несоблюдения законодательства РФ (например стелс-документов, умышленного неотражения в учете операций, действий высшего руководства в обход системы контроля, представления аудитору заведомо ложной информации).

Если аудитор предполагает, что аудируемое лицо не соблюдает требования нормативных правовых актов Российской Федерации, то он должен документально оформить отмеченные факты и обсудить их с руководством аудируемого

лица. Документация в отношении отмеченных фактов может включать копии записей бухгалтерского учета, первичных документов, а также, в случае необходимости, копии протоколов совещаний и собеседований с руководством и сотрудниками 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. Однако аудитор может не делать этого при отсутствии последствий или в малозначительных случаях и заранее оговорить с руководством характер вопросов, о которых он будет сообщать.

Если аудитор пришел к выводу, что факт несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации оказывает существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен в письменном виде выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудитор не может определить, имело ли место несоблюдение нормативных правовых актов Российской Федерации из-за ограничений, связанных с определенными обстоятельствами, а не введенных самим аудируемым лицом, он должен рассмотреть последствия этих обстоятельств для аудиторского заключения.

Аудитор может принять решение об отказе от аудиторского задания, если аудируемое лицо не предпринимает никаких действий по исправлению ситуации, даже если последствия несоблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации не являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности. В число факторов, которые могут повлиять на выводы аудитора, входит подозрение в причастности высшего руководства аудируемого лица к несоблюдению нормативных правовых актов Российской Федерации. Такое подозрение может поставить под сомнение достоверность заявлений и разъяснений руководства, а также привести к отказу аудитора от продолжения сотрудничества с аудируемым лицом. При принятии решения аудитором целесообразно обратиться за юридической консультацией.

Если аудируемое лицо препятствует аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств,

подтверждающих, что факты несоблюдения нормативных правовых актов РФ, которые могут быть существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, имели место или могли иметь место, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения из-за ограничения объема аудита.

8.4. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий при проведении аудита

ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» устанавливает единые требования к аудиторской организации и индивидуальному аудитору по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Искажение отчетности может стать следствием ошибок и недобросовестных действий.

Ошибка — это непреднамеренное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Примерами ошибок являются:

- опечаточные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась отчетность;
- неправильные оценочные значения, возникающие в результате неверного учета или неверной интерпретации фактов;
- ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, классификации, представлению или раскрытию.

Недобросовестные действия могут совершаться представителями руководства аудируемого лица или представителями собственника, а также сотрудниками аудируемого лица. В недобросовестных действиях могут участвовать третьи лица, не относящиеся к аудируемому лицу.

Недобросовестные действия подразумевают наличие мотивирующих факторов и осознаваемых возможностей для их совершения. Недобросовестное составление финансовой отчетности возможно в тех случаях, когда руководство аудируемого лица под воздействием внешних или внутренних факторов желает достичь необъективных результатов деятельности. Осознаваемая возможность недобросовестного составления

финансовой отчетности или незаконного присвоения активов существует в том случае, когда какое-либо лицо считает, что может обойти систему внутреннего контроля (например, если данное лицо занимает ответственное положение или знает конкретные недочеты в системе внутреннего контроля).

Ошибка отличается от недобросовестного действия отсутствием умысла, лежащим в основе действия, приведшего к искажению финансовой отчетности. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и, как правило, подразумевают целенаправленное сокрытие фактов. В то время как аудитор может определить потенциальную возможность совершения недобросовестных действий, для него сложно, а то и невозможно установить умысел, особенно в части субъективного суждения о руководстве аудируемого лица.

Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита:

- 1) искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления отчетности;
- 2) искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности подразумевает искажение или отсутствие числовых показателей либо нераскрытие информации в отчетности с целью введения в заблуждение ее пользователей. Недобросовестным составлением отчетности считаются следующие действия:

- 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 мотивирующих факторов и осознаваемых возможностей для их совершения. Недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности возможно в тех случаях, когда руководство аудируемого лица под воздействием внешних или внутренних факторов желает достичь необъективных результатов деятельности.

Руководство аудируемого лица обязано создать контрольную среду и поддерживать соответствующую политику, проводить процедуры, обеспечивающие максимальное достижение упорядоченной и эффективной деятельности аудируемого лица путем внедрения и обеспечения непрерывности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предназначенной для предотвращения и обнаружения фактов недобросовестных действий и ошибок. Такая система снижает, но не устраняет полностью риск искажений из-за ошибок и недобросовестных действий. В связи с этим руководство аудируемого лица несет ответственность за любой остающийся риск.

Аудитор не может быть абсолютно уверен в том, что все существенные искажения в отчетности будут им найдены. В связи с неотъемлемыми ограничениями аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения отчетности не будут обнаружены, несмотря на то, что аудит был надлежащим образом спланирован и проводился в точном соответствии с ФПСАД.

Мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности основывается на разумной уверенности. В связи с этим аудит не может гарантировать выявление существенных искажений в результате недобросовестных действий и ошибок. Следовательно, если впоследствии в бухгалтерской (финансовой) отчетности обнаружатся существенные искажения, являющиеся результатом недобросовестных действий или ошибок, это не может служить признаком того, что:

- попытка получить разумную уверенность была неудачной;
- планирование аудита, его выполнение или профессиональное суждение аудитора были неадекватны;
- профессиональная компетентность и должная тщательность отсутствовали;
- требования ФПСАД не выполнялись.

Невыявление недобросовестных действий в ходе аудита может иметь место в определенных случаях умышленных иска-

жений, поскольку процедуры аудита могут оказаться неэффективными для обнаружения умышленных искажений, сокрытых в результате сговора лиц, представляющих руководство, собственника, сотрудников аудируемого лица или третьих лиц, либо сокрытых с применением фальсификации документов. Соответствие аудита ФПСАД определяется адекватностью выполнения процедур аудита и надлежащим характером аудиторского заключения, основанного на их результатах.

До получения доказательств обратного аудитор имеет право воспринимать записи и документы аудируемого лица как подлинные. Аудит, проведенный в соответствии с ФПСАД, как правило, не предполагает проверку подлинности документации и не требует от аудитора как лица, не имеющего специальной подготовки, быть специалистом по такой проверке.

При оценке неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен рассмотреть, в какой мере может быть существенно искажена финансовая (бухгалтерская) отчетность в результате недобросовестных действий и ошибок. Рассматривая риск существенных искажений, возникших в результате недобросовестных действий, аудитор должен оценить, имеются ли факторы риска, указывающие либо на недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо на присвоение активов.

Аудитор не должен считать, что недобросовестное действие или ошибка являются единичными. В связи с этим до завершения аудита он должен рассмотреть необходимость пересмотра оценки компонентов аудиторского риска, сделанной при планировании аудита, и определить целесообразность изменения характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур в соответствии с п. 42 и 49 ФПСАД № 8.

Аудитору целесообразно рассмотреть:

- характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу;
- оценку эффективности средств внутреннего контроля в случае, если риск последних был оценен ниже, чем высокий;
- поручения членам аудиторской группы, которые нужно дать при данных обстоятельствах;
- прочие искажения на предмет того, не являются ли они результатом недобросовестных действий и (или) ошибок.

Если аудитор делает вывод о том, что искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности является или может являться результатом недобросовестных действий, он должен проанализировать причастность к этим действиям определен-

ного лица или лиц, особенно с точки зрения их положения в организационной структуре аудируемого лица.

Если аудитор выяснит, что недобросовестные действия были совершены с участием членов высшего руководства (руководитель и его заместители) аудируемого лица, то даже при незначительной величине искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности данному вопросу следует уделить значительное внимание в ходе проведения аудита. В этом случае аудитор может быть поставлен перед необходимостью пересмотреть надежность ранее полученных доказательств, поскольку не исключено, что возникнут сомнения в полноте и правдивости представленных заявлений и подлинности бухгалтерских записей и первичных документов. Кроме того, при пересмотре надежности доказательств аудитор должен рассмотреть вероятность сговора сотрудников, руководства и иных лиц. Если руководство, особенно на самом высоком уровне, причастно к недобросовестным действиям, то аудитор может не получить всех доказательств, необходимых для проведения аудита и составления аудиторского заключения.

Руководство определенного уровня может воспользоваться своим положением и обойти процедуры контроля, предназначенные для предотвращения аналогичных недобросовестных действий сотрудников (например, отдать распоряжение отразить в учете ту или иную хозяйственную операцию или сокрыть ее). Руководство может также приказать сотрудникам совершить какое-либо недобросовестное действие или воспользоваться их помощью для этого, а рядовые сотрудники могут быть не осведомлены об этом.

До получения доказательств обратного аудитор имеет право воспринимать записи и документы аудируемого лица как подлинные. Возможность сокрытия недобросовестных действий намного усложняет процесс их обнаружения. Тем не менее, используя знания о деятельности аудируемого лица, аудитор может определить события или условия, дающие возможность, мотивацию или средство совершения недобросовестных действий, либо установить факт уже свершившегося недобросовестного действия. Такие события или условия называются факторами риска недобросовестных действий. Таким фактором можно назвать, например, отсутствие первичного документа или противоречивый результат проведения аналитической процедуры. Указанные события могут произойти в результате других обстоятельств, а не в результате недобросовестных действий. Факторы риска недоб-

росовестных действий не всегда указывают на наличие таких действий, но они часто имеют место в тех обстоятельствах, когда происходят эти действия. Наличие факторов риска недобросовестных действий может изменить оценку аудитором неотъемлемого риска или риска средств контроля.

Вопросы, подлежащие сообщению представителям собственника, определяются профессиональным суждением аудитора. Такие вопросы могут включать в себя:

- вопросы компетентности и порядочности руководства;
- недобросовестные действия с участием руководства;
- другие недобросовестные действия, приведшие к существенным искажениям в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

• существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникшие в результате ошибок;

- искажения, которые могут вызвать существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в будущем.

Если в ходе проведения аудита установлены факторы риска недобросовестных действий, которые заставили аудитора считать необходимым проведение дополнительных аудиторских процедур, то он должен документально оформить такие факторы и процедуры.

К факторам внутрихозяйственной деятельности аудируемого лица, способствующим появлению искажений, относятся:

- наличие значительных финансовых вложений в кризисные отрасли экономики;
- несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объемов продаж (производства) аудируемого лица или значительному снижению прибыли;
- наличие зависимости аудируемого лица в определенный период от одного заказчика или поставщика или небольшого их числа;
- изменения в практике договорных отношений или в учетной политике, которые ведут к значительному изменению величины прибыли;
- нетипичные сделки аудируемого лица, особенно в период окончания года, существенно влияющие на величину финансовых показателей, и др.;
- наличие платежей за услуги, которые явно не соответствуют предоставленным услугам;
- особенности организационно-управленческой структуры аудируемого лица, наличие недостатков в данной структуре;

- особенности структуры капитала и распределения прибыли;

- наличие отклонений от установленных правил в ведении бухгалтерского учета и организации подготовки бухгалтерской отчетности и др.

К факторам, отражающим особенности состояния конкретной отрасли финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица и экономики страны в целом, способствующим появлению искажений, относятся:

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

- возрастание возможности возникновения несостоятельности (банкротства) аудируемого лица в связи с кризисным состоянием отрасли;

- особенности производственной деятельности аудируемого лица, технологические особенности производства.

Аудитор вправе определить числовой показатель, ниже которого не следует обобщать искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как, по его мнению, совокупность указанных искажений заведомо не окажет на нее существенного влияния. При этом аудитор должен учитывать, что существенными являются как количественные, так и качественные характеристики искажений, и даже незначительные числовые показатели могут значительно исказить финансовую (бухгалтерскую) отчетность. В составе суммы неисправленных искажений, включенных или прилагаемых к письменным заявлениям, не следует указывать искажения, заведомо не оказывающие существенного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Если аудитор обнаружил существенные искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникшие в результате ошибки, он должен своевременно сообщить об этом руководителям соответствующего уровня и при необходимости представителям собственника аудируемого лица.

Если аудитор обнаружил недобросовестные действия (независимо от того, приведут ли они к значительным искажениям в бухгалтерской (финансовой) отчетности) или получил информацию о возможности совершения такого действия (даже если его влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность не будет существенным), он должен своевременно уведомить об этих фактах руководство аудируемого лица соответствующего уровня, а также при необходимости проинформировать об этом представителей собственника аудируемого лица.

Профессиональный долг аудитора не позволяет ему предоставлять конфиденциальную информацию об аудируемом лице, в том числе о недобросовестных действиях и ошибках, третьим лицам. Тем не менее в случаях, предусмотренных законодательством РФ, аудитор должен сообщить информацию об обнаруженных фактах недобросовестных действий и ошибках уполномоченным государственным органам власти. В спорных ситуациях ему следует получить необходимые юридические консультации.

Руководство аудируемого лица и представители собственника в соответствии с законодательством РФ несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и ошибок. Ответственность указанных лиц может зависеть от организационной структуры и внутренних регламентирующих документов аудируемого лица. Практика корпоративного управления требует, чтобы представители собственника и руководство аудируемого лица создавали и поддерживали общую культуру честности и высоких моральных принципов, а также установили надлежащие средства контроля для предотвращения и обнаружения ошибок и недобросовестных действий.

Руководство аудируемого лица обязано создать контрольную среду и поддерживать политику и процедуры, обеспечивающие максимальное достижение поставленных целей упорядоченной и эффективной деятельности аудируемого лица путем внедрения и обеспечения непрерывности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предназначенной для предотвращения и обнаружения фактов недобросовестных действий и ошибок. Такая система снижает, но не устраняет полностью риск искажений из-за ошибок и недобросовестных действий. Соответственно, руководство аудируемого лица несет ответственность за любой остающийся риск.

В текущей экономической ситуации возможно усиление влияния факторов, которые предопределяют риск искажения бухгалтерской отчетности организаций в силу недобросовестных действий руководства аудируемого лица. Согласно ФПСАД № 13 о наличии и возрастании значения таких факторов свидетельствует среди прочего следующее:

- спад в отрасли, сопровождающийся растущим количеством случаев банкротства организаций и существенным спадом покупательского спроса;

- большая часть доходов руководства аудируемого лица состоит из премий, опционов на акции и других материаль-

ных стимулов, размер которых во многом зависит от того, насколько успешно аудируемое лицо достигает неоправданно амбициозных целей в отношении результатов финансовой деятельности, финансового положения и поступления денежных средств;

- руководство аудируемого лица имеет неоправданно высокий интерес к поддержанию или увеличению цены акций аудируемого лица или к увеличению темпов роста доходности, которые обеспечиваются с помощью тенденциозных подходов к ведению бухгалтерского учета;

- руководство аудируемого лица берет обязательства по достижению аудируемым лицом заведомо завышенных и нереалистичных результатов;

- руководство аудируемого лица ставит неоправданно амбициозные финансовые цели и задачи перед бухгалтерскими работниками;

- необычные или умышленно усложненные хозяйственные операции (особенно ближе к окончанию отчетного периода), проблематичные с точки зрения требования приоритета сохранения перед формой;

- неоправданно усложненная организационная структура аудируемого лица, привлечение для ведения деятельности многочисленных юридических лиц, использование соподчиненности руководства аудируемого лица или заключение договоров без очевидной деловой цели;

- необычно высокая зависимость от долговых обязательств, недостаточная способность выполнить требования по погашению обязательств или наличие долговых контрактов, выполнение которых затруднительно;

- угроза надвигающегося банкротства, ареста имущества или внешнего поглощения;

- плохое или ухудшающееся финансовое положение в результате гарантирования руководством аудируемого лица крупных сумм долговых обязательств.

Аудит, проведенный в соответствии с ФПСАД № 13, призван обеспечить разумную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений, вызванных как недобросовестными действиями, так и ошибками.

Аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение ошибок и недобросовестных действий, и он не может получить абсолютную уверенность в том, что все существенные искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности будут обнаружены. В связи с неотъемлемыми ог-

раничениями аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности не будут обнаружены, несмотря на то, что аудит был надлежащим образом спланирован и проводился в точном соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

В то же время аудиторская организация несет ответственность за несоблюдение конфиденциальности коммерческой информации аудируемого лица, выразившееся в разглашении сведений о выявленных искажениях бухгалтерской отчетности третьим лицам (за исключением случаев, прямо предусмотренных действующим законодательством).

Если аудитор приходит к выводу о невозможности завершения аудита по причине искажения отчетности в результате недобросовестных действий, то он должен:

- учесть свою профессиональную и юридическую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования для аудитора доложить информацию об искажениях в результате недобросовестных действий лицу или лицам, назначившим его, или, в установленных случаях, уполномоченным государственным органам власти;
- рассмотреть возможность отказа от задания.

8.5. Использование работы эксперта и другого аудитора

Использование работы эксперта

Решение об использовании работы эксперта при проведении аудита принимает аудиторская организация, исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности, возможности и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам.

Экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области. В качестве эксперта аудиторская организация может использовать работу специализированной организации, являющейся юридическим лицом.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен иметь:

- соответствующую квалификацию, как правило, подтвержденную надлежащими документами (квалификационным аттестатом, лицензией, дипломом и т.п.);

- соответствующий опыт и репутацию, подтвержденные отзывами, рекомендациями, публикациями, справками и т.п. в области, в которой аудиторская организация предполагает получить заключение.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен быть объективным. Аудиторская организация, как правило, не должна привлекать для работы эксперта при проведении аудита, если:

а) эксперт — физическое лицо является учредителем (участником) или руководителем экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо состоящим с указанными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов), либо иным должностным лицом или штатным сотрудником экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит;

б) эксперт — юридическое лицо является учредителем (участником), кредитором, страховщиком экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо экономический субъект, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, является основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта — юридического лица. Если после назначения эксперта возникли или стали известны обстоятельства, указанные в настоящем пункте, аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие подтверждение объективности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита лишь с согласия аудируемого лица. Отказ аудируемого лица от использования работы эксперта должен быть оформлен в письменном виде. В случае такого отказа аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Аудиторская организация использует работу эксперта при проведении аудита на основе договора о возмездном оказании услуг, заключаемого между экономическим субъектом, в отношении которого аудиторская организация проводит

аудит, и экспертом либо между аудиторской фирмой и экспертом. Помимо общепринятых условий договор оказания услуг эксперта должен предусматривать:

- 1) цели и объем работы эксперта;
- 2) описание конкретных вопросов, в отношении которых аудиторская организация ожидает получить заключение эксперта;
- 3) описание взаимоотношений эксперта с аудируемым лицом, если таковые потребуются;
- 4) конфиденциальность информации аудируемого лица;
- 5) сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе, и об их соответствии тем предположениям и методам, которые использовались в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);
- 6) форму и содержание заключения эксперта.

Эксперт представляет результаты своей работы в виде заключения (отчета, расчета и т.п.) в письменной форме. Заключение состоит, как правило, из трех частей: вводной, исследовательской и выводов. Эксперт подготавливает свое заключение в двух экземплярах, один из которых представляется аудируемому лицу, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, а второй — аудиторской организации.

Если при рассмотрении результатов работы эксперта аудиторской организацией выявляются существенные несоответствия между заключением эксперта и информацией (документами) аудируемого лица, либо аудиторская организация считает, что результаты работы эксперта необоснованны, то она должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие проверку обоснованности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

Заключение эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудиторской организации. Если в исключительном случае эксперт дает устные разъяснения, то они должны быть отражены аудиторской организацией в ее рабочей документации.

В случае невозможности получить заключение эксперта, наличия его существенной неуверенности в оценке каких-то исследованных обстоятельств, а также неразрешенных разногласий между экономическим субъектом и экспертом или между аудиторской организацией и экспертом аудитор-

ская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к ней в аудиторском заключении, не снимает ответственность за аудиторское заключение с аудиторской организации, подготовившей его.

Приведем примерный перечень работ, для выполнения которых аудиторской организации могут потребоваться услуги эксперта:

1) оценка отдельных видов имущества (земля, здания, машины и оборудование, произведения искусства, драгоценные камни и др.);

2) определение количества и (или) состояния имущества (запасы полезных ископаемых в месторождениях, срок службы машин и оборудования и др.);

3) проведение расчетов специальными приемами и способами (актуарные оценки и др.);

4) измерение объемов выполненных работ и работ, подлежащих выполнению по неисполненным договорам, для целей признания реализации (строительных, геологоразведочных, проектных и др.);

5) юридическая оценка и интерпретация договоров, учредительных документов, нормативных актов.

При выдаче немодифицированного аудиторского заключения аудитор не должен ссылаться на результаты работы эксперта, поскольку такая ссылка может быть принята за оговорку в аудиторском заключении или воспринята как разделение ответственности.

Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выдать модифицированное аудиторское заключение, что в некоторых случаях может иметь место, то при объяснении причины модифицирования в аудиторском заключении может оказаться целесообразным сослаться на работу эксперта или изложить ее описание (включая указание личности эксперта и степени его участия в выполнении аудиторского задания). В этих случаях аудитору следует получить разрешение эксперта на включение в аудиторское заключение такой ссылки. Если в разрешении будет отказано, а аудитор считает, что ссылка обязательна, то аудитор может получить юридические консультации для определения дальнейшего плана действий.

Использование работы другого аудитора

ФПСАД № 28 «Использование результатов работы другого аудитора», разработанный с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования для случаев, когда аудиторская организация или индивидуальный аудитор при подготовке аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности аудируемого лица использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, предоставленную одним или несколькими подразделениями и включенную в отчетность аудируемого лица.

Данный ФПСАД не применяется:

- если два и более аудитора назначаются в качестве совместных аудиторов;

- в отношениях аудитора с аудитором, проводившим аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица за предыдущий отчетный период;

- если основной аудитор считает, что финансовая (бухгалтерская) отчетность подразделений является несущественной по отношению к бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Стандарт предусматривает деление на основного и другого аудитора.

Основной аудитор отвечает за подготовку аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности аудируемого лица в случае, если такая отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким подразделениям, которые проверяются другим аудитором.

Другой аудитор не является основным и несет ответственность за подготовку аудиторского заключения по финансовой информации подразделения, включенной в отчетность, проверяемую основным аудитором. Другой аудитор может являться связанной стороной по отношению к основному аудитору. Основной аудитор и другой аудитор не всегда являются участниками одного договора оказания аудиторских услуг.

При планировании использования работы другого аудитора основной аудитор должен оценить профессиональную компетентность другого аудитора в зависимости от конкретного поручения. Соответствующую информацию основной аудитор может получить, используя совместное членство в профессиональном аудиторском объединении, совместное участие в другой аудиторской организации, а также обращение к профессиональному аудиторскому объединению, в

котором состоит другой аудитор. Эти источники можно при необходимости дополнить, опросив иных аудиторов, сотрудников кредитных организаций или получив информацию непосредственно от другого аудитора.

Основной аудитор выполняет процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что работа другого аудитора адекватна целям основного аудитора в зависимости от конкретного поручения.

Основной аудитор может:

- обсудить с другим аудитором применяемые процедуры аудита;
- ознакомиться с письменным кратким изложением процедур, выполненных другим аудитором (в виде вопросника или контрольного перечня), или провести обзорную проверку его рабочих документов;
- выполнить указанные процедуры при посещении другого аудитора.

Характер, временные рамки и объем этих процедур будут зависеть от обстоятельств задания, а также знания основным аудитором профессиональной компетентности другого аудитора, которое можно расширить путем обзорной проверки результатов аудиторской работы, проведенной ранее другим аудитором.

Основной аудитор принимает во внимание значимые факты, отмеченные другим аудитором и указывает в рабочих документах аудита те подразделения, финансовая (бухгалтерская) информация которых была проверена другими аудиторами, их значимость для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом, наименования (фамилии, имена и отчества, если другими аудиторами являются индивидуальные аудиторы) других аудиторов и любые выводы о том, что отчетность отдельных подразделений является несущественной. Основной аудитор также документально оформляет выполненные процедуры и полученные выводы. Следует, например, указать проверенные им рабочие документы другого аудитора и зафиксировать результаты проведенных с другим аудитором обсуждений. Однако основной аудитор может не документировать причины ограничения процедур при условии, что такие причины обобщены где-либо в другом месте в документации основного аудитора.

Другой аудитор, зная, в каком контексте основной аудитор будет использовать результаты его работы, сотрудничает с основным аудитором и сообщает основному аудитору о любых

составляющих частей своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации и Кодекса этики аудиторов России. Аналогично в соответствии с правовыми и профессиональными нормами другой аудитор должен быть информирован о любых вопросах, о которых стало известно основному аудитору и которые могут серьезно повлиять на работу другого аудитора.

Если основной аудитор формирует мнение о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом только исключительно на основе аудиторских заключений другого аудитора по одному или нескольким подразделениям, то в его аудиторском заключении указывается этот факт, а также указывается значимость той части бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая была проверена другим аудитором.

8.6. Аудит в условиях применения экономическим субъектом компьютерной обработки данных

Под компьютерной обработкой данных (КОД) экономическим субъектом понимается обработка значительных объемов учетной информации с помощью компьютерной техники.

В организации с системой КОД при проведении аудита сохраняются его цель и основные элементы методологии. Наличие среды КОД существенно влияет на процесс изучения аудитором системы учета и сопутствующих ему средств внутреннего контроля экономического субъекта.

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

- 1) для проверки хозяйственных операций наряду с традиционными первичными учетными документами используются и первичные учетные документы на машиночитаемом носителе;
- 2) постоянные нормативно-справочные показатели могут быть проверены по данным, хранящимся в памяти компьютера или на машиночитаемых носителях информации;
- 3) вместо традиционных ручных форм счетоводства может применяться форма учета, ориентированная на прогрессивные методы формирования выходной информации и обеспечения ее достоверности, совмещение синтетического учета с аналитическим и систематического с хронологическим,

а также повышение оперативности и удобства использования учетной и отчетной информации.

Аудитор не должен принуждать (прямо или косвенно) аудируемое лицо к применению системы КОД, известной аудитору.

Экономический субъект обязан предоставить аудиторской организации необходимый доступ к системе КОД. Невыполнение (неполное выполнение) этого условия является ограничением объема аудита в системе КОД, вследствие чего аудиторская организация может потребовать предоставления необходимых ей документов на бумажных носителях информации.

Аудитору желательно иметь представление о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения компьютерной техники, а также системах обработки экономической информации. В случае отсутствия у аудитора указанных знаний следует использовать работу эксперта в области информационных технологий.

На величину аудиторского риска при проведении аудита в условиях КОД могут оказывать влияние следующие факторы:

- 1) организационная форма обработки данных:
 - обработку ведет специальное подразделение (вычислительный центр, информационно-вычислительный центр, отдел автоматизированной системы управления предприятием);
 - компьютеры установлены на рабочих местах бухгалтерского персонала и данные обрабатываются непосредственно бухгалтерами;
 - обработка данных ведется экономическим субъектом самостоятельно или по договору с третьей стороной;
 - 2) форма программного продукта (разработчики);
 - 3) разделы и участки учета, функционирующие в среде КОД (степень компьютеризации);
 - 4) размещение систем КОД на одном или нескольких компьютерах;
 - 5) локальная (на одном компьютере) или сетевая обработка учетных данных;
 - 6) обеспечение архивирования и хранения данных;
 - 7) способ передачи данных:
 - с использованием каналов связи, через внешние носители (например диски, флеш-карты);
 - производится ввод с клавиатуры.
- Аудитор обязан проверять соответствие применяемых алгоритмов требованиям нормативной документации по ве-

дению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности по основным автоматизированным расчетам аудируемого лица.

Источниками получения аудиторских доказательств при проведении аудиторских процедур являются данные, подготовленные в системе КОД аудируемого лица в виде таблиц, ведомостей, регистров бухгалтерского учета. Аудитор имеет возможность применять эти материалы, их копии, в том числе фотокопии, в качестве рабочей документации аудита. В случае работы аудитора непосредственно в системе КОД аудируемого лица (без вывода данных на печать) рабочие документы, подтверждающие факт сбора аудиторских доказательств, составляют аудитором самостоятельно.

Наличие системы КОД не освобождает экономический субъект от обязанности документировать в установленном порядке факты хозяйственной жизни.

8.7. Особенности аудита оценочных значений

Вопрос регламентирован ФПСАД № 21 «Особенности аудита оценочных значений», который устанавливает единые требования в отношении аудита оценочных значений, содержащихся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Стандарт не применяется при проверке прогнозируемой или ожидаемой финансовой информации, но многие предусмотренные им процедуры могут использоваться для этой цели.

Оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, в том числе:

- 1) оценочные резервы;
- 2) амортизационные отчисления;
- 3) начисленные доходы;
- 4) отложенные налоговые активы и обязательства;
- 5) резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности;
- 6) убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров.

Оценочные значения рассчитываются, как правило, в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут

в будущем, и требуют профессионального суждения. При наличии в бухгалтерской (финансовой) отчетности оценок значений возрастает риск ее существенных искажений.

Оценочное значение может являться частью постоянно функционирующей системы бухгалтерского учета либо частью системы, функционирующей только в конце отчетного периода. Во многих случаях оценочные значения рассчитывают с помощью формул и коэффициентов, основанных на опыте аудируемого лица (например стандартные нормы амортизационных отчислений для группы основных средств, стандартный процент дохода от продаж для расчета резерва предстоящих расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен срок службы). В подобных случаях руководству аудируемого лица следует периодически пересматривать формулы и коэффициенты, например путем переоценки оставшегося срока полезного использования активов или сравнения фактических результатов с оценкой и корректировки формулы в случае необходимости.

Действия аудитора, предпринимаемые при общей и детальной проверке процедур, используемых руководством аудируемого лица, включают:

- 1) оценку исходных данных и рассмотрение допущений, на которых основывается оценочное значение;
- 2) арифметическую проверку расчетов;
- 3) сравнение расчетов в отношении предыдущих периодов с фактическими результатами за эти периоды (если это возможно);
- 4) рассмотрение процедур утверждения оценочных значений руководством аудируемого лица.

При оценке допущений, на которых основывается оценочное значение, аудитор должен рассмотреть, являются ли они:

- разумными с учетом фактических результатов за предыдущие периоды;
- последовательно применяемыми с допущениями, используемыми для расчета других оценочных значений;
- согласованными с планами руководства аудируемого лица.

Аудитор должен проверить правильность формул, используемых руководством аудируемого лица при расчете оценочных значений. Данная общая проверка основывается на знаниях аудитора по следующим вопросам:

- финансовые результаты аудируемого лица за предыдущие периоды;
- практика, которой придерживаются другие хозяйствующие субъекты данной отрасли экономики;
- планы руководства аудируемого лица, сообщенные аудитором.

Аудитор должен провести арифметическую проверку расчетов. Характер, временные рамки и объем аудиторских процедур такой проверки зависят от сложности расчетов оценочных значений, оценки аудитором надежности процедур и методов, используемых аудируемым лицом, а также существенности оценочных значений для бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом. Ввиду неопределенности, присущей оценочному значению, оценка расхождений может быть более сложной, чем в других областях аудита. При расхождении между аудиторской оценкой суммы, подтвержденной аудиторскими доказательствами, и оценочным значением, отраженным в бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен определить, существует ли необходимость корректировки бухгалтерской (финансовой) отчетности в связи с наличием такого расхождения. Если разница имеет разумный характер (например ввиду того, что сумма в бухгалтерской (финансовой) отчетности не выходит за рамки допустимой ошибки), аудитор не имеет необходимости требовать корректировки. Если аудитор считает, что существующая разница не имеет разумного характера, он должен обратиться к руководству аудируемого лица с предложением пересмотреть оценочное значение. В случае отказа разницу следует считать искажением и рассматривать вместе с остальными искажениями при оценке того, существенны ли последствия таких искажений для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

8.8. Специфика получения аудиторских доказательств в конкретных случаях

ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» рассматривает особенности получения аудиторских доказательств в отдельных случаях, которыми могут быть:

- 1) присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов;

2) раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах;

3) оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;

4) раскрытие информации по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов (МПЗ) считается необходимым в тех случаях, когда их величина является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности; аудитор в таком случае должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния МПЗ.

Аудитор, кроме того, должен, используя свое профессиональное суждение, определить, возможно ли его участие, присутствие или наблюдение за результатами инвентаризации. Если аудитор не присутствует при инвентаризации МПЗ, он может в удобное время самостоятельно провести выборочный осмотр и пересчет запасов. В случае необходимости составляется оборотная ведомость движения запасов в период между датами, по состоянию на которые проведен выборочный осмотр и пересчет и составлена финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Если местонахождение и характер МПЗ не позволяют аудитору присутствовать при инвентаризации, он должен определить, возможно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния этих запасов, а также сделать вывод об отсутствии оснований для включения в аудиторское заключение оговорки об ограничении объема аудита.

Аудитор, планируя свое присутствие при проведении инвентаризации МПЗ или выполнение альтернативных процедур, должен принять во внимание:

1) особенности системы бухгалтерского учета запасов и внутреннего контроля за их сохранностью;

2) неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения в отношении материально-производственных запасов, а также уровень существенности;

3) необходимость соответствия утвержденного руководством аудируемого лица порядка проведения инвентаризации требованиям нормативных правовых актов и особенностям деятельности аудируемого лица;

• 4) срок проведения инвентаризации материально-производственных запасов;

• 5) места хранения материально-производственных запасов;

• 6) целесообразность привлечения экспертов.

Аудитор учитывает способ учета запасов: непрерывный или расчетный.

Если аудируемое лицо применяет систему непрерывного учета, то аудитор должен наблюдать за пересчетом запасов сотрудниками предприятия, а также самостоятельно выполнять выборочный осмотр и пересчет фактического наличия запасов.

Если количество МПЗ определяется расчетно (например посредством оценки массы груды угля или руды), то аудитор должен убедиться в обоснованности используемых аудируемым лицом процедур.

Часто встречается ситуация, когда МПЗ размещены в нескольких местах, тогда аудитор должен определить, где его присутствие является наиболее важным. При этом он должен принять во внимание существенность этих запасов и оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля применительно к разным местам нахождения запасов.

Аудитор должен также рассмотреть процедуры отнесения аудируемым лицом поступающих МПЗ к различным учетным периодам и получить подробную информацию о движении этих запасов до пересчета, во время и после него, чтобы в дальнейшем данные можно было проверить.

Инвентаризация МПЗ может быть проведена аудитором на дату, отличную от даты окончания отчетного периода, когда риск средств контроля ниже высокого. Если инвентаризация проводилась до даты окончания отчетного периода, аудитор, выполнив надлежащие процедуры, должен определить, правильно ли отражены в бухгалтерском учете изменения материально-производственных запасов, которые произошли между датой их пересчета и датой окончания отчетного периода.

Аудитор должен проверить соответствующий регистр учета МПЗ, например ведомость остатков запасов, составленную на основании последней инвентаризации, чтобы определить, насколько точно в нем отражаются фактические результаты пересчета.

Если МПЗ аудируемого лица находятся на хранении у третьей стороны, аудитор должен получить непосредственно

от третьей стороны (по запросу аудируемого лица) подтверждение их количества.

Раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах

Аудитор должен выполнить определенные процедуры, чтобы получить сведения о судебных делах и претензионных спорах аудируемого лица, которые могут существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. К таким процедурам относятся:

1) направление необходимых запросов руководству аудируемого лица, включая получение заявлений и разъяснений от руководства;

2) проверка решений соответствующего органа, осуществляющего общее руководство деятельностью аудируемого лица;

3) ознакомление с перепиской аудируемого лица с организацией, оказывающей ему юридические услуги;

4) проверка затрат аудируемого лица на юридические услуги;

5) использование информации о деятельности аудируемого лица, включая информацию, полученную от сотрудников юридической службы аудируемого лица.

Если аудитор выявил наличие судебных дел или претензионных споров либо считает, что они могут иметь место, он с согласия аудируемого лица должен обратиться непосредственно к организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги. Такое обращение способствует получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств осведомленности руководства аудируемого лица о наличии возможных существенных судебных дел и претензионных споров, а также об обоснованности сделанных руководством оценок финансовых последствий таких дел и споров. Письмо должно содержать:

- перечень судебных дел и претензионных споров, в которых участвует аудируемое лицо;

- оценку руководством аудируемого лица последствий судебных дел и претензионных споров для аудируемого лица, в том числе финансовых;

- просьбу о подтверждении юридической организацией обоснованности такой оценки, а также о предоставлении аудитору дополнительных сведений, если юридическая организация посчитает направленный ей перечень неполным или неточным.

Аудитор должен проанализировать текущее положение по возможным существенным юридическим вопросам вплоть до даты подписания аудиторского заключения. В некоторых случаях аудитору может потребоваться получить от юридической организации информацию, отражающую последние изменения по возможным существенным юридическим вопросам.

При определенных обстоятельствах (например в случае сложности дела или при наличии разногласий между руководством аудируемого лица и организацией, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги) может возникнуть необходимость встречи аудитора с представителями этой организации с целью обсуждения вероятного исхода судебного дела или претензионного спора. Такая встреча должна проходить с разрешения руководства аудируемого лица и, желательно, в присутствии представителя руководства аудируемого лица.

Если руководство аудируемого лица отказывается дать аудитору разрешение на обращение к организации, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги, то такой отказ следует рассматривать как ограничение объема аудита, что, как правило, приводит к выражению мнения аудитора с оговоркой или к отказу от выражения мнения. Если юридическая организация отказывается ответить на запрос надлежащим образом и аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур, аудитор должен определить, ограничивается ли тем самым объем аудита и должен ли он на основании этого выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях

Если величина долгосрочных финансовых вложений является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства оценки таких финансовых вложений и раскрытия аудируемым лицом информации о них.

Аудиторские процедуры, выполняемые в ходе проверки долгосрочных финансовых вложений, как правило, включают в себя рассмотрение доказательств возможности их отражения в составе внеоборотных активов, обсуждение с руководством аудируемого лица намерений сохранения их

на бухгалтерском балансе аудируемого лица, а также получение официальных письменных заявлений и разъяснений по указанному вопросу.

Кроме того, производится проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности и иной информации (например биржевых котировок, которые служат показателем оценки), а также сопоставление оценочных данных с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

Если в соответствии с установленными требованиями к ведению бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности оценка каких-либо долгосрочных финансовых вложений должна быть изменена, аудитор должен выяснить, были ли отражены в бухгалтерском учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

Раскрытие информации по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица

Если информация по отчетным сегментам является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с требованиями к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Поскольку информация по отчетным сегментам является неотъемлемой частью бухгалтерской (финансовой) отчетности, то обычно аудитор не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить исключительно с целью выражения мнения о достоверности отраженной в отчетности информации по сегментам. Тем не менее, концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и в ходе проверки информации по отчетным сегментам это необходимо учитывать.

Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по отчетным сегментам, обычно включают в себя аналитические процедуры и другие аудиторские процедуры, которые целесообразно осуществлять в данных обстоятельствах.

Аудитор должен обсудить с руководством аудируемого лица методы, используемые для подготовки информации по отчетным сегментам, и определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с

установленными требованиями к подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также проверить правильность применения этих методов.

Аудитор должен также проанализировать:

- 1) отчуждение материальных объектов и платежи между сегментами;
- 2) исключение межсегментных оборотов;
- 3) сопоставление отраженных в отчетности данных со сметами и другими ожидаемыми результатами;
- 4) распределение активов и расходов между сегментами.

8.9. Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников

ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» соответствует МСА и устанавливает единые требования в отношении использования в ходе аудита подтверждающей информации из внешних источников (внешних подтверждений), используемой аудитором для получения аудиторских доказательств.

Аудитор должен решить, следует ли ему использовать внешние подтверждения для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств достоверности определенных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом аудитор должен учитывать уровень существенности, неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также то, как аудиторские доказательства, полученные в результате других планируемых процедур, смогут снизить аудиторский риск.

Аудиторские доказательства, полученные аудитором из внешних источников, могут способствовать снижению аудиторского риска, связанного с предпосылками подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, до приемлемо низкого уровня.

Внешнее подтверждение — это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной аудитору (по требованию аудируемого лица) ответа на запрос аудируемого лица о предоставлении информации относительно какой-либо определенной статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности, оказывающей влияние на предпосылки ее подготовки. При принятии решения от-

носителю целесообразности и особенностей использования внешних подтверждений аудитор должен учитывать область деятельности аудируемого лица и опыт рассылки запросов, а также получения и обработки полученных ответов.

Внешние подтверждения используют, как правило, для проверки остатков на синтетических и аналитических счетах. Однако использование внешних подтверждений не всегда должно ограничиваться только этой областью. Например, аудитор может сделать запрос о внешнем подтверждении относительно условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых аудируемым лицом с третьей стороной. В этом случае запрос должен быть составлен таким образом, чтобы выяснить, не вносились ли какие-либо изменения в соглашение или хозяйственные операции и если да, то в чем они заключались.

В соответствии со ФПСАД № 18 внешние подтверждения могут использоваться, например, в отношении:

- 1) остатков средств на счетах в кредитных организациях и иной информации, получаемой от кредитных организаций;
- 2) дебиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
- 3) материально-производственных запасов, находящихся на складах третьих сторон после передачи в переработку или на комиссию;
- 4) финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных аудируемому лицу на отчетную дату;
- 5) полученных займов;
- 6) кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета.

Связь процедур внешнего подтверждения с оценкой рисков

Чем ниже уровень оцененного неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем меньшую степень уверенности необходимо получить аудитору от аудиторских процедур проверки по существу для формирования выводов о предпосылке подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Например, аудируемое лицо получило в банке кредит и погашает его в соответствии с согласованным графиком, условия которого аудитор проверил в предыдущие годы. Если другая работа, выполненная аудитором (включая тесты средств внутреннего контроля), свидетельствует о том, что условия кредита не изменились, и аудитор смог сделать вы-

вод о низких уровнях неотъемлемого риска и риска средств контроля в отношении непогашенной задолженности по кредиту, то аудитор может ограничить процедуры проверки по существу проверкой документов о совершенных аудируемым лицом платежах, а не искать подтверждения задолженности по кредиту, направляя запрос кредитной организации.

Необычные или сложные хозяйственные операции могут быть связаны с более высоким уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, чем простые операции. Если аудируемое лицо совершило необычную или комплексную хозяйственную операцию, а уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен как высокий, то аудитор должен рассмотреть возможность подтверждения условий данной операции с помощью третьих сторон в дополнение к проверке документации, имеющейся у аудируемого лица.

Виды и надежность внешних подтверждений

Внешние подтверждения относительно аналитических счетов дебиторской задолженности обеспечивают надежные доказательства существования данных счетов на конкретную дату. В результате появляются доказательства отнесения хозяйственных операций к тому или иному отчетному периоду. Однако такое подтверждение, как правило, не обеспечивает всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку не всегда считается уместным просить дебитора подтвердить информацию, свидетельствующую о его подлинной платежеспособности, и не всегда можно быть уверенным в надежности данной информации, если ее предоставил дебитор.

Внешние подтверждения в отношении товаров, переданных на комиссию, предоставят более надежные аудиторские доказательства в отношении предпосылок существования, а также прав и обязанностей, но могут не предоставить доказательств, подтверждающих предпосылку стоимостной оценки.

Целесообразность применения внешних подтверждений при проверке конкретной предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности также зависит от цели, которую аудитор поставил при отборе информации для подтверждения.

Аудитор должен готовить запрос о предоставлении внешних подтверждений, исходя из специфики информации, которую он собирается получить. При разработке запроса аудитору также следует учесть, какую информацию и в ка-

кой форме лица, составляющие ответ, захотят подтвердить с большей готовностью. От этого зависят количество и полнота получаемых ответов и надежность полученных аудиторских доказательств.

Например, система бухгалтерского учета определенных организаций позволяет с большей легкостью предоставить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не остатка по аналитическому счету в целом. Кроме того, не всегда лица, составляющие ответ, могут подтвердить определенные типы информации (предположим, они не смогут подтвердить остаток по счету дебиторской задолженности в целом, но предоставят подтверждение значений по отдельному счету-фактуре в рамках общего остатка). С учетом требования соблюдения конфиденциальности запрос о внешнем подтверждении должен содержать разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно указать, что не возражает против раскрытия запрашиваемой аудитором информации лицом, составляющим ответ.

Внешние запросы подразделены в стандарте на две группы: позитивные и (или) негативные.

В запросе о позитивном внешнем подтверждении содержится просьба ответить аудитору в любом случае путем указания на согласие отвечающего с предоставленной информацией (конкретными числовыми значениями) либо путем внесения информации (самостоятельного указания числовых значений).

Как правило, ответ на запрос о позитивном подтверждении является надежным аудиторским доказательством. Однако существует риск того, что лицо, составляющее подтверждение, ответит на запрос, не убедившись в правильности информации.

Аудитор может снизить этот риск, если отправит запрос о позитивном подтверждении, не указывая в запросе конкретный показатель либо сумму (или другую аналогичную информацию), с просьбой внести этот показатель либо сумму (привести определенную информацию). Однако использование запроса о внешнем подтверждении в форме бланка, предполагающего самостоятельное заполнение, может привести к снижению количества ответов, так как при этом от лиц, составляющих ответ, требуется приложение дополнительных усилий.

Запрос о негативном внешнем подтверждении подразумевает, что лицо, составляющее такое внешнее подтверждение,

направит ответ только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Однако если ответ на негативное внешнее подтверждение не получен, то аудитор должен понимать, что не получит однозначных аудиторских доказательств факта получения запроса третьей стороной, а также того, что третья сторона проверила правильность содержащейся в запросе информации.

Использование запроса о негативном внешнем подтверждении предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросом о позитивном внешнем подтверждении. Аудитор должен рассмотреть возможность применения других аудиторских процедур проверки по существу в дополнение к негативному внешнему подтверждению.

Аудитор должен:

- убедиться в том, что запрос направлен надлежащему лицу, так как возможна ситуация, когда должностные лица не смогут предоставить объективный ответ на запрос;
- принять во внимание информацию о компетентности отвечающего, его осведомленности, мотивации, возможности и желании предоставить ответ;
- учесть влияние данных факторов на форму запроса и на анализ полученных ответов, а также на необходимость применения дополнительных аудиторских процедур.

При отсутствии ответа на запрос аудитор должен применить альтернативные аудиторские процедуры, которые должны быть такими, чтобы они предоставляли доказательства в отношении тех же предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые должны были быть получены в результате запроса о внешнем подтверждении. Аудитору рекомендуется также связаться с получателем запроса, чтобы выяснить причины отказа и попытаться добиться ответа.

При проверке аналитических счетов дебиторской задолженности альтернативными процедурами могут являться проверка последующих поступлений денежных средств, документов на отгрузку или другой документации об аудируемом лице для получения доказательств предпосылки существования и тестирование продаж на отчетную дату для получения доказательств в отношении предпосылки полноты.

При проверке аналитических счетов кредиторской задолженности альтернативными процедурами могут являться проверка выплат денежных средств или переписки с третьими сторонами для получения доказательств в отношении предпосылки существования и проверка первичных документов

(например накладных на получение товара) для получения доказательств в отношении предпосылки полноты.

Аудитор должен оценить, насколько результаты полученных ответов с учетом результатов других проведенных аудиторских процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении проверяемой предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Тесты

1. Какое из перечисленных доказательств является самым надежным:
 - 1) доказательство получения дебиторской задолженности, предоставленное руководителем отдела;
 - 2) доказательство законности дебиторской задолженности, полученное по телефону;
 - 3) доказательство точности учета запасов, полученное в результате присутствия аудитора на проводимой в организации инвентаризации.
2. Под методом аудиторской проверки понимают:
 - 1) организацию проверки документов и записей;
 - 2) систему приемов, используемых для воздействия на аудируемое лицо;
 - 3) виды независимых процедур для получения аудиторских доказательств.
3. При проведении аудиторской проверки аудитор:
 - 1) не имеет права привлекать аудиторов, работающих самостоятельно;
 - 2) имеет право привлекать аудиторов, работающих самостоятельно;
 - 3) имеет право привлекать аудиторов, работающих самостоятельно, только по согласованию с аудируемым лицом.
4. Сколько лет должна храниться в аудиторской фирме рабочая документация после окончания проведения аудиторской проверки:
 - 1) все время, пока существуют договорные отношения аудиторской фирмы с экономическим субъектом;
 - 2) три года после окончания аудиторской проверки;
 - 3) пять лет после окончания аудиторской проверки.
5. Руководствуясь ФПСАД «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности», выберите фактор, который способствует появлению искажений:
 - 1) изменение ассортимента продукции в целях увеличения выпуска более рентабельной продукции;
 - 2) снижение объема производства из-за экономического спада;

- 3) нетипичные сделки, существенно влияющие на величину финансовых результатов, особенно в конце отчетного года.
6. Обязан ли аудитор сообщать налоговым органам по месту регистрации проверяемого предприятия о выявленных в ходе проверки нарушениях налогового законодательства:
 - 1) не обязан;
 - 2) обязан;
 - 3) обязан по требованию налогового органа.
7. Могут ли остаться незамеченными искажения в бухгалтерской отчетности экономического субъекта:
 - 1) могут в силу объективных и субъективных причин;
 - 2) ни в коем случае;
 - 3) это зависит от разных обстоятельств.
8. Мошенничество характеризуется:
 - 1) искажением финансовой информации в результате арифметических или логических погрешностей или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности;
 - 2) неправильным отражением данных учета, искажающим смысл хозяйственных операций;
 - 3) наличием условий или событий, увеличивающих риск неправильной оценки активов или их хищения.
9. Если аудитор пришел к выводу, что руководство аудируемого лица причастно к фактам невыполнения требований нормативных документов, он должен сообщить об этом:
 - 1) высшему органу управления аудируемого лица;
 - 2) органам налоговой полиции;
 - 3) органам дознания.
10. Какие виды рисков добавляет использование системы КОД:
 - 1) отсутствие первичных документов;
 - 2) отсутствие регистров учета;
 - 3) главной книги и отчетности;
 - 4) доступ к базе данных любых пользователей.
11. Какой из следующих факторов имеет наименьшее влияние на объем и содержание рабочих документов аудитора:
 - 1) состояние учетных записей клиента;
 - 2) аудиторская оценка риска контроля;
 - 3) характер аудиторского заключения.
12. Чьей собственностью являются рабочие документы аудитора:
 - 1) аудитора;
 - 2) аудируемого лица;
 - 3) акционеров (собственников) аудируемого лица.
13. Аудиторскими доказательствами являются:
 - 1) информация, собранная аудитором в ходе проверки;
 - 2) аудиторский отчет;

- 3) аудиторская программа.
14. Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита лишь с согласия:
- 1) аудируемого лица;
 - 2) налоговых органов;
 - 3) аудиторской палаты.
15. Аудитор должен оценить убедительность по следующим критериям:
- 1) достоверность и своевременность;
 - 2) достоверность, достаточность и своевременность;
 - 3) достаточность и своевременность.
16. Аналитические процедуры являются одной из форм:
- 1) тестов средств внутреннего контроля;
 - 2) процедур проверки по существу;
 - 3) детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета.
17. Аудитор оценивает как более надежные аудиторские доказательства:
- 1) полученные от аудируемого лица;
 - 2) собранные непосредственно аудитором;
 - 3) полученные от третьих лиц.
18. Аудитор оценивает как более надежные аудиторские доказательства, полученные из:
- 1) внешних источников;
 - 2) внутренних источников;
 - 3) внутренних или внешних источников в зависимости от условий договора с аудируемым лицом.
19. Аудиторская организация, осуществляя аудиторскую проверку организации, решила пригласить эксперта. Руководство аудируемого лица категорически отказало. Правомерно ли такое решение:
- 1) да;
 - 2) нет;
 - 3) данный вопрос в ФПСАД не рассмотрен.
20. Аудиторская организация при проведении обязательного аудита экономического субъекта для проверки состояния учета в качестве эксперта пригласила аудитора из другой аудиторской организации. Правильно ли это?
- 1) конечно, это право аудиторской организации, зафиксированное в нормативных актах по аудиторской деятельности в Российской Федерации;
 - 2) правильно, если он будет работать самостоятельно и даст заключение по тем вопросам состояния бухгалтерского учета, о которых его просят;
 - 3) нет, экспертом может быть признан не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания в области, отличной от бухгалтерского учета

- и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.
21. Аудиторская процедура наблюдения представляет собой:
- 1) поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица;
 - 2) проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов;
 - 3) отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами.
22. Аудиторские доказательства получают в результате проведения:
- 1) комплекса тестов средств внутреннего контроля;
 - 2) необходимых процедур проверки по существу;
 - 3) комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.
23. Аудиторские фирмы не имеют права привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке:
- 1) специалистов-экспертов из других аудиторских фирм;
 - 2) аудиторов, являющихся учредителями проверяемого экономического субъекта;
 - 3) аудиторов, работающих самостоятельно.
24. В какой форме должен аудитор составлять рабочие документы?
- 1) в форме, приведенной в ФПСАД;
 - 2) в форме, установленной в альбомах унифицированных форм первичных документов;
 - 3) в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.
25. В программе аудита приводятся:
- 1) выводы, служащие основой для подготовки аудиторского заключения, и их аргументации;
 - 2) предполагаемый объем и порядок проведения аудиторской проверки;
 - 3) набор инструкций для аудитора, выполняющего проверку.
26. В сложной ситуации, возникшей в ходе аудиторской проверки, аудитор при формировании своего мнения исходил только из письменного разъяснения, полученного от руководства аудируемого лица. Правильно ли это?
- 1) аудитор является независимым экспертом и вправе принимать решения по этому вопросу по своему усмотрению;
 - 2) да, это предусмотрено ФПСАД «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта»;
 - 3) при формировании своего мнения аудитор не должен опираться только на такие разъяснения, не располагая результатами других аудиторских процедур.

Глава 9

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНАЯ СТАДИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Заключительная стадия аудиторской проверки предусматривает проведение следующих мероприятий:

- 1) систематизацию результатов проверки;
- 2) анализ результатов проверки;
- 3) составление аудиторского заключения.

Систематизация результатов проверки состоит в приведении всех полученных результатов в определенную последовательность.

Анализ результатов проверки проводится по полученным данным и имеет несколько целей:

- общий анализ учетной политики, принятой клиентом;
- правильность ведения учета по отдельным разделам и счетам;
- соблюдение налогового законодательства;
- анализ финансового состояния клиента.

9.1. Информирование руководства о результатах аудита

ФПСАД № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» устанавливает единые требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, руководству (руководящим работникам) аудируемого лица и представителям собственника этого лица.

Информация представляет собой сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются одновременно важными для руководства и представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими

контроля за подготовкой достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и раскрытием информации в ней. Информация включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита. Аудитор не обязан в ходе аудита разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом.

Аудитор должен сообщать информацию руководству и представителям собственника аудируемого лица. Руководством аудируемого лица являются лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление финансово-хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности (например генеральный директор, финансовый директор, главный бухгалтер). Представителями собственника аудируемого лица являются лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность его руководства, в том числе назначать или освобождать от должности представителей высшего руководства.

В договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) могут также:

- указываться форма, в которой будет сообщаться информация;
- определяться надлежащие получатели информации;
- определяться конкретные вопросы аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, в отношении сообщения информации о которых была достигнута договоренность.

Аудитор должен рассмотреть информацию и сообщить сведения, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, надлежащим получателям такой информации. Как правило, такая информация отражает:

1) общий подход аудитора к проведению аудита и его объему, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;

2) выбор или изменение руководством аудируемого лица принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;

3) возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица каких-либо значимых рисков и внешних факторов, которые должны быть раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности (например судебных разбирательств);

4) предлагаемые аудитором существенные корректировки бухгалтерской (финансовой) отчетности, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом;

5) существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно вести свою деятельность;

6) разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения. Сообщаемая в этой связи информация должна включать пояснения важности этого вопроса и сведения о том, был ли данный вопрос разрешен или нет;

7) предполагаемые модификации аудиторского заключения;

8) другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника (например, существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся порядочности руководства аудируемого лица, а также случаи небросовестных действий руководства);

9) вопросы, освещение которых согласовано аудитором с аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита).

Информация должна сообщаться своевременно в устной или письменной форме (в зависимости от предварительных договоренностей). Аудитор обязан выполнять требования законодательства РФ и Кодекса этики аудиторов России в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита. В некоторых случаях потенциальные конфликты между этическими и правовыми обязательствами аудитора в отношении конфиденциальности и требованиями по предоставлению информации могут носить сложный характер.

Письменная информация аудитора должна быть адресована руководителям и (или) собственникам экономического субъекта. В ней в обязательном порядке должны содержаться следующие сведения:

1) об аудиторе;

2) проверяемой организации;

3) времени, к которому относится документация организации, проверенная в ходе аудита, дата подписания письменной информации аудитора, предназначенная для руководства экономического субъекта;

4) результатах аудиторской проверки, включая:

- системы внутреннего контроля;
- особенности применяемого порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;
- выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством РФ порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, влияющие или могущие повлиять на ее достоверность;
- перечень замечаний и недостатков, влияющих на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

В случае подготовки по результатам аудита заключения, отличного от безусловно положительного, в письменной информации должна содержаться развернутая аргументация причин, по которым бухгалтерская отчетность организации не может быть признана достоверной во всех существенных отношениях. По возможности следует дать количественную оценку расхождения отчетных и (или) налоговых показателей по данным проверяемой организации и прогнозируемых по результатам аудиторской проверки, а также оценить их последствия для организации.

Любая другая информация, касающаяся проведенного аудита и фактов хозяйственной деятельности организации, приводится в письменной информации (отчете) аудитора руководству только в том случае, если руководитель проверки сочтет это целесообразным.

При проверке крупных организаций со сложной организационной структурой в письменной информации (отчете) аудитор приводит сведения об осуществлении проверок филиалов, подразделений и дочерних фирм и излагает их общие результаты, включая анализ влияния последних на достоверность бухгалтерской отчетности всей организации.

Письменное сообщение аудитора руководству оформляется не менее чем в двух экземплярах и подписывается руководителем аудиторской проверки и аттестованными аудиторами, принимавшими участие в ее проведении. Оно должно иметь сквозную нумерацию страниц, при этом для оформления первой страницы рекомендуется либо использовать бланк аудиторской организации, либо ставить ее угловой штамп,

либо следовать требованиям, предъявляемым в аудиторской организации к оформлению официальной переписки.

Каждая аудиторская организация разрабатывает единые (внутрифирменные) требования по форме подготовки письменной информации аудитора. Они должны обеспечивать аккуратное и единообразное оформление данного документа для различных экономических субъектов с утверждением руководителем аудиторской организации. Аудиторы, осуществляющие свою деятельность самостоятельно, обязаны разработать (или принять с учетом квалифицированных рекомендаций) аккуратную и единообразную форму представления письменной информации руководству экономического субъекта, которую в дальнейшем должны применять на постоянной основе. Текст письменной информации аудитора должен содержать четкие и краткие формулировки, понятные руководителям проверяемой организации.

Поскольку письменная информация аудитора является конфиденциальным документом, она может быть передана только следующим лицам:

- лицу, подписавшему договор на оказание аудиторских услуг;
- лицу, прямо указанному в договоре на оказание аудиторских услуг в качестве получателя;
- любому другому лицу в случае письменного указания на то лицом, подписавшим договор на оказание аудиторских услуг.

Письменная информация аудитора передается экономическому субъекту только после прохождения всех процедур внутреннего контроля, предусмотренных в аудиторской фирме. По окончании аудиторской проверки (как правило, перед возвращением в офис) допускается передача клиенту проекта данного документа, который должен содержать указания о том, что это именно проект (такая отметка ставится на титульном листе в правом верхнем углу).

Предварительный вариант письменной информации аудитора готовится в ходе аудиторской проверки и представляется на завершающей ее стадии до подготовки аудиторского заключения, при условии, если в договоре не предусмотрено одновременное представление руководству письменной информации аудитора и аудиторского заключения.

Перечень замечаний, отмеченных в ходе аудиторской проверки, используется при подготовке письменной информации аудитора руководству аудируемого лица.

В предварительном варианте письменной информации аудитора могут содержаться требования по внесению исправлений в данные бухгалтерского учета. Выполнение таких требований в случае, если они имеют существенный характер, является обязательным для того, чтобы бухгалтерская отчетность аудируемого лица могла быть признана достоверной во всех существенных отношениях.

Предварительный вариант данного документа может не подписываться со стороны аудиторской фирмы, за исключением тех случаев, когда выявленные нарушения ставят под сомнение возможность безусловно положительного аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Руководство аудируемого лица может отразить точку зрения проверяемой организации и подготовить письменный ответ на замечания, содержащиеся в предварительном варианте письменной информации (отчета) аудитора руководству. В необходимых случаях может быть проведена встреча с аудитором, проводившим проверку. Для обсуждения предварительного варианта своего документа проверяемая организация может пригласить со стороны тех лиц, которых сочтет необходимым. Замечания и объяснения проверяемой организации принимаются в расчет при условии, если руководитель проверки сочтет это необходимым.

Если в предварительном варианте письменной информации руководству содержались замечания, имеющие существенный характер, в окончательном варианте дается их оценка и анализируются сделанные исправления.

Если организация предоставила копию письменной информации по результатам аудиторской проверки за предыдущий период или при проведении последующей аудиторской проверки в файле рабочей документации отражены предшествующие документы, содержащие письменную информацию аудитора, то по результатам аудита за предшествующий период аудитором дается оценка внесенным исправлениям.

9.2. Аудиторское заключение

В настоящее время в соответствии с ФПСАД № 6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» аудиторское заключение должно быть единым документом. Информация об аудиторе и аудируемом лице, как это было предусмотрено ранее, не выделяется в само-

стоятельную часть, а аналитическая часть не предусмотрена вовсе. Этот документ должен быть целостным и не делиться на заключение для аудируемого лица и налоговых органов.

Согласно указанному ФПСАД необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их выявления.

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, составленным в соответствии с настоящим правилом и содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии законодательству РФ порядка ведения им бухгалтерского учета. В стандарте определены все основные элементы аудиторского заключения:

- 1) наименование;
- 2) адресат;
- 3) сведения об (аудиторской организации) аудиторе с указанием:
 - организационно-правовой формы и наименования; для индивидуального аудитора — фамилии, имени, отчества и указания на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица;
 - места нахождения;
 - номера и даты свидетельства о государственной регистрации;
 - номера и даты предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименования органа, предоставившего лицензию, а также срока действия лицензии;
 - членства в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;
- 4) сведения об аудируемом лице:
 - организационно-правовая форма и наименование;
 - место нахождения;
 - номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
 - сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;
- 5) вводная часть;
- 6) часть, описывающая объем аудита;
- 7) часть, содержащая мнение аудитора;

- 8) дата аудиторского заключения;
- 9) подпись аудитора.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава и включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности возложена на аудируемое лицо, а также заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Аудиторское заключение должно описывать объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами РФ, правилами и стандартами.

В заключении должно содержаться заявление о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

Стандарт предусматривает два основных вида заключения: безоговорочно положительное и модифицированное.

Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации.

В ФПСАД приведен типовой текст безоговорочно положительного заключения. При этом в итоговой части должна

содержаться следующая фраза: «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».

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

- факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести:

- к мнению с оговоркой (при этом в итоговой части пишется следующая фраза: «Не изменяя мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, мы обращаем внимание на информацию....и перечисление причин или ошибок».);

- отказу от выражения мнения, который имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- отрицательному мнению, которое следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом в итоговой части будет следующая фраза: «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».

При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на

финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В случае необходимости аудитор должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, указывающей на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица (иную, нежели соблюдение принципа непрерывности деятельности), проявление которого зависит от будущих событий и который может оказать влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитор также должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения части, указывающей на значительную неопределенность. Часть, не влияющая на аудиторское мнение, обычно включается после части с выражением мнения и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств, которое оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- 1) имеется ограничение объема работы аудитора;
- 2) имеется разногласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения, адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обстоятельства, указанные выше в п. 1, могут привести:

- к выражению мнения с оговоркой;
- отказу от выражения мнения.
- Обстоятельства, указанные в п. 2, могут привести:
- к выражению мнения с оговоркой;
- отрицательному мнению.

Иногда ограничения объема работы аудитора могут усугубляться аудируемым лицом (например, если условия аудиторского задания предусматривают, что аудитор не может выполнять процедуры аудита, которые он считает необходимыми). Если ограничение, предусмотренное условиями задания, таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, он обычно не принимается за выполнение такого задания, за исключением случаев, когда выполнение задания вытекает из требований законодательства РФ. Кроме того, аудитор не должен приниматься за

выполнение аудиторского задания, когда такое ограничение препятствует выполнению установленных законодательством РФ обязанностей аудитора.

Ограничение объема аудита может быть следствием обстоятельств (например, если время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов). Ограничение объема также возможно, если, по мнению аудитора, учетная документация аудируемого лица отсутствует либо не соответствует требованиям законодательства РФ или если аудитор не может осуществить процедуры аудита, которые считает необходимыми. При этих обстоятельствах аудитор должен выполнить возможные альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные доказательства.

Если ограничение объема работы аудитора требует выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения, аудиторское заключение должно включать описание этого ограничения и возможных корректировок бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

В качестве примера приведем образец аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат: _____

Аудитор: _____

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «XXX»

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия

Является членом: наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения

Аудируемое лицо:

Наименование: открытое акционерное общество «YYY»

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. исключительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:
Законом об аудиторской деятельности;
Правилами аудиторской деятельности;
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства РФ в части подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности).

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора.

На наш взгляд, достаточно показательным является статистика выданных аудиторских заключений. Так, в 2005 г. аудит был проведен в 53 262 организациях. Были выданы 27 259 безусловно-положительных аудиторских заключений, 24 823 условно-положительных аудиторских заключения и 540 отрицательных аудиторских заключений. Помимо этого организациям выданы 226 аудиторских заключений с отказом в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и 357 аудиторских заключений при наличии сомнения в возможности продолжить деятельность. Структура и удельные веса видов аудиторских заключений в 2006 г. приведены в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Аудиторские заключения, выданные в 2006 г. (обязательный аудит)

Виды выданных аудиторских заключений	Удельный вес в общем количестве выданных аудиторских заключений
Всего	100,0
в том числе:	
с выражением безоговорочно-положительного мнения	56,9
мнения с оговоркой	41,5
отрицательного мнения	1,1
с отказом от выражения мнения	0,4

Рекомендации в отношении формы и содержания аудиторского заключения на международном уровне приводятся в МСА 700 R и МСА 701. МСА 701 — это новый документ, содержащий рекомендации по формулировке аудиторского заключения в ситуациях, когда определенные факторы не влияют на аудиторское мнение (необходимо привлечь внимание к таким факторам), и когда факторы влияют на аудиторское мнение. В МСА 701 перечисляются обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безоговорочно положительного. Аудитор определяет, подготовлена ли

финансовая отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности или национальными.

Считаем необходимым упомянуть о том, что IAASB выпустил измененную версию МСА 600 «Аудит финансовой отчетности группы компаний (включая использование результатов работы другого аудитора)». Изменения внесены в стандарт в рамках проекта «Clarity» — проекта обеспечения прозрачности аудиторских стандартов для их пользователей — и, как утверждает в пресс-релизе, в полном соответствии с запланированным расписанием. Все поправки направлены на улучшение качества аудиторских проверок за счет более точной спецификации ответственности осуществляющих проверку специалистов непосредственно в ходе проверки и при составлении аудиторских отчетов.

Для спецификации работы проводящей проверку группы аудиторов в новой версии стандарта оговариваются подходы к вынесению группового аудиторского заключения на основании полученных данных. Председатель Совета Джон Келлас (John Kellas) признался, что «работа над стандартом была непростой», но что «они уверены в качестве его финальной версии, которая принесет улучшение мировой аудиторской практике». Применение международного стандарта аудита МСА 600 обязательно для финансовой отчетности за все отчетные периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 г. или позднее.

9.3. Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности

Аудитору следует принимать во внимание влияние на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение событий после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных.

В бухгалтерской отчетности следует отражать как благоприятные, так и неблагоприятные события, происходящие после окончания периода следующих двух типов:

— события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

— события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность.

События, произошедшие до даты аудиторского заключения

Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в бухгалтерскую отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Эти процедуры выполняются в дополнение к обычным, которые могут быть применимы к конкретным операциям, происходящим после окончания отчетного периода, с целью получения аудиторских доказательств в отношении сальдо счетов на конец периода (например, оценка правильности отнесения операций по товарно-материальным запасам к отчетным периодам или тестирование платежей кредиторам). Тем не менее, от аудитора не требуется проведения последующей проверки всех вопросов, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы.

Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут потребовать внесения корректировок в бухгалтерскую отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате аудиторского заключения. Это следующие процедуры:

1) анализ методов, установленных руководством для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и их влияние на бухгалтерскую отчетность;

2) изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа проверяемого субъекта, проводимых после окончания периода; запросы относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы;

3) анализ самой последней имеющейся в наличии предварительной бухгалтерской отчетности и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;

4) запросы, адресованные юристам субъекта, или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;

5) запросы, адресованные руководству относительно последующих событий, которые могли бы повлиять на бухгалтерскую отчетность.

Приведем примеры конкретных вопросов, направляемых руководству:

— каково текущее состояние статей, которые были отражены в учете на основе предварительных или неокончательных данных;

— принимались ли новые обязательства, делались ли новые займы, заключались ли договоры поручительства;

— имела ли место или планируется ли продажа активов;

— имеет ли место или планируется ли выпуск новых акций или долговых обязательств, слияние или ликвидация;

— имели ли место случаи конфискации государством активов или их гибели, например в результате пожара или наводнения;

— произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными фактами хозяйственной деятельности;

— были ли внесены или рассматривается ли внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок;

— произошли ли или могут ли произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, использованной для подготовки бухгалтерской отчетности (например, такие события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения о непрерывной деятельности).

Если аудит структурного подразделения субъекта, такого как представительство, филиал или дочернее предприятие, проводит другой аудитор, то аудитору следует принять во внимание процедуры, осуществляемые другим аудитором в отношении событий, имевших место после окончания периода, а также рассмотреть вопрос о необходимости проинформировать другого аудитора о планируемой дате аудиторского заключения.

Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, то ему следует рассмотреть, отражены ли эти события должным образом в учете и раскрыты ли они достоверно в бухгалтерской отчетности.

События, произошедшие после даты аудиторского заключения

В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении бухгалтерской отчетности после даты аудиторского заключения. Начиная с даты аудиторского заключения ответственность за инфор-

мирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на бухгалтерскую отчетность, несет руководство субъекта.

Если после даты аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, он должен определить, нужно ли внести изменения в бухгалтерскую отчетность, обсудить этот вопрос с руководством и предпринять действия, являющиеся надлежащими в данных обстоятельствах.

Если руководство вносит изменения в бухгалтерскую отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и представить руководству новое аудиторское заключение по измененной бухгалтерской отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано не ранее чем датой подписания или утверждения измененной бухгалтерской отчетности, и, соответственно, процедуры, описанные в п. 4 и 5 ФПСАД № 10, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения.

Если руководство не вносит изменений в бухгалтерскую отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено субъекту, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение выдано субъекту, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство субъектом, о том, что последний не должен представлять бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам. Если впоследствии бухгалтерская отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно принять меры, необходимые для того, чтобы эти лица не полагались на аудиторское заключение. Принятые меры будут зависеть от юридических прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций его юристов.

События, обнаруженные после выпуска бухгалтерской отчетности

После выпуска бухгалтерской отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно этой бухгалтерской отчетности.

Если после выпуска бухгалтерской отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, ему следует рас-

смотреть вопрос о необходимости пересмотра бухгалтерской отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять действия, являющиеся надлежащими в данных обстоятельствах.

Если руководство пересматривает бухгалтерскую отчетность, аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить действия, предпринятые руководством по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и представить новое заключение по пересмотренной бухгалтерской отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать абзац (привлекающий внимание к вопросу), касающийся примечания к бухгалтерской отчетности, в котором более подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано не ранее чем датой утверждения пересмотренной бухгалтерской отчетности, и, соответственно, процедуры, приведенные в п. 4 и 5 ФПСАД № 10, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения.

Если руководство не предпринимает должных мер, чтобы проинформировать всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение, о сложившейся ситуации и не пересматривает бухгалтерскую отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, ему следует уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство субъектом, о том, что он примет соответствующие меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Эти меры будут зависеть от юридических прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций его юристов.

Необходимость в пересмотре бухгалтерской отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата выпуска бухгалтерской отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

Решение об эмиссии ценных бумаг

В случаях проведения эмиссии ценных бумаг аудитор должен принять во внимание законодательные и связанные с ними требования, предъявляемые к нему при рассмотрении

данного вопроса. Например, от аудитора может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур, охватывающих период до даты составления окончательного документа по эмиссии ценных бумаг. Это обычно подразумевает выполнение процедур, предусмотренных в п. 4 и 5 ФПСАД № 10 и охватывающих период до даты вступления в силу окончательного документа по эмиссии ценных бумаг или возможно близкой к этому даты, а также изучение проспекта эмиссии ценных бумаг на предмет соответствия содержащихся в нем сведений той бухгалтерской информации, к которой причастен аудитор.

9.4. Прочая информация финансовой отчетности

ФПСАД № 27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность» подготовлен в соответствии с одноименным МСА 720 и устанавливает единые требования, касающиеся рассмотрения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором (далее — аудитор) прочей информации, по которой аудитор может не составлять аудиторское заключение, но которая включена в документы, содержащие проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность. ФПСАД применяется в отношении годового отчета, но оно может применяться и в отношении других документов, например используемых при размещении ценных бумаг.

Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления в ней возможных существенных несоответствий с проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

Обычно аудируемое лицо публикует на ежегодной основе годовой отчет, включающий проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней. В него также может быть включена прочая информация финансового и нефинансового характера (далее — прочая информация).

Примерами прочей информации являются:

- отчет руководства или совета директоров о деятельности аудируемого лица;
- финансовый обзор или финансовые показатели;
- данные о занятости;
- планируемые капитальные расходы;

- аналитические коэффициенты;
- имена должностных лиц;
- выборочные квартальные данные.

Аудитор должен рассмотреть прочую информацию при составлении аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как достоверность отчетности может быть поставлена под сомнение в результате наличия несоответствий между ней и прочей информацией.

Для того чтобы аудитор мог ознакомиться с прочей информацией, содержащейся в годовом отчете, требуется своевременный доступ к подобной информации. При выявлении существенных несоответствий в процессе ознакомления с прочей информацией аудитору необходимо определить, нужно ли вносить поправки в проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность или в прочую информацию.

Аудитор должен обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица. Если необходим пересмотр прочей информации и руководство аудируемого лица согласно на его проведение, аудитор выполняет необходимые аудиторские процедуры. Указанные аудиторские процедуры включают обзорную проверку действий, предпринимаемых руководством аудируемого лица с целью информирования о проведении пересмотра прочей информации лиц, получивших ранее опубликованную финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудиторское заключение по ней и прочую информацию.

В случае если пересмотр прочей информации необходим, а руководство отказывается от его проведения, аудитор принимает соответствующие дальнейшие меры, которые включают уведомление представителей собственника аудируемого лица посредством составления документа, излагающего сомнения аудитора относительно прочей информации, и получение юридической консультации.

Тесты

1. После выпуска финансовой отчетности аудитор:
 - 1) обязан исследовать все вновь открытые факты;
 - 2) не обязан исследовать все вновь открытые факты;
 - 3) обязан внести в отчет все изменения.
2. Вид аудиторского заключения отражается:
 - 1) в названии аудиторского заключения;
 - 2) в итоговой части аудиторского заключения;
 - 3) подразумевается исходя из текста.

3. Результатом аудиторской проверки является:
- 1) акт проверки;
 - 2) заключение аудитора;
 - 3) информация, направляемая руководителю проверяемого экономического субъекта.
4. Аудиторское заключение представляется в обязательном порядке аудиторской фирмой:
- 1) только клиенту;
 - 2) клиенту и местной налоговой службе;
 - 3) клиенту и всем пользователям отчетности клиента по их требованию;
 - 4) клиенту и в Аудиторскую палату.
5. Может ли быть аудитор абсолютно уверен в надежности выражаемого мнения о достоверности отчетности, если:
- 1) она ограничена;
 - 2) обеспечена аудиторскими стандартами;
 - 3) абсолютна, если аудитор использует результаты работы внутреннего аудитора.
6. Завершение аудиторской проверки предполагает:
- 1) проверку учетных регистров после даты составления баланса и обсуждение с руководством предприятия вновь обнаруженных фактов;
 - 2) составление аудиторского отчета;
 - 3) оценку жизнеспособности деятельности предприятия в обозримом будущем.
7. Какие из перечисленных сведений дополнительно могут быть включены в письменную информацию аудитора:
- 1) реквизиты аудиторской организации и аудируемого лица;
 - 2) выявленные в ходе аудита существенные нарушения;
 - 3) перечень замечаний, указаний на недостатки и рекомендации.
8. В случае обнаружения неквалифицированного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам для экономического субъекта, с аудитора или аудиторской фирмы убытки и штрафы могут быть взысканы:
- 1) на основании решения органа, выдавшего лицензию;
 - 2) суда или арбитражного суда;
 - 3) представительного органа местного самоуправления.
9. Аудитору отказано в предоставлении дополнительной информации. Он в этом случае:
- 1) расторгнет договор;
 - 2) даст безоговорочно положительное заключение;
 - 3) даст модифицированное заключение.
10. В аудиторское заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с экономическим субъектом после даты:
- 1) окончания работ по договору;

- 2) установленной учредителями;
 - 3) подписания аудиторского заключения.
11. Аудиторская организация обязана датировать аудиторское заключение:
- 1) до подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта;
 - 2) не ранее утверждения и датирования бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта;
 - 3) после выпуска бухгалтерской (финансовой) отчетности экономическим субъектом.
12. Аудитор выражает свое мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности:
- 1) во всех существенных отношениях;
 - 2) во всех относящихся к отчетности деталях;
 - 3) во всех существующих и возможных аспектах;
13. Аудитор обязан подписать аудиторское заключение:
- 1) не позднее проведения годового собрания акционеров;
 - 2) не ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
 - 3) не ранее даты предоставления годовой бухгалтерской отчетности.
14. Аудитор пришел к заключению, что из-за низкого состояния бухгалтерского учета невозможно проводить аудиторскую проверку. Как должен поступить аудитор:
- 1) дать положительное заключение (если это возможно) только на часть проверенных аудитором вопросов;
 - 2) предложить свои услуги по восстановлению бухгалтерского учета и затем выдать аудиторское заключение;
 - 3) рекомендовать восстановить бухгалтерский учет.
15. Аудиторское заключение должно иметь наименование:
- 1) аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - 2) заключение независимых аудиторов о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - 3) отчет аудитора по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.
16. Аудиторское заключение, как правило, адресуется:
- 1) исполнительному органу (менеджменту) аудируемого лица;
 - 2) собственнику (акционерам) аудируемого лица, совету директоров;
 - 3) налоговым и таможенным органам по месту нахождения аудируемого лица.
17. Аудиторское заключение не должно содержать следующие сведения об аудиторе — юридическом лице:
- 1) номер и дату представления лицензии на осуществление аудиторской деятельности;

- 2) место нахождения;
- 3) сведения о штатных аудиторах;
- 4) наименование;
- 5) номер и дату свидетельства о государственной регистрации.

18. Аудиторское заключение не должно содержать сведения об аудируемом лице:

- 1) номер и дату свидетельства о государственной регистрации;
- 2) сведения об учредителях;
- 3) наименование;
- 4) сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;
- 5) место нахождения.

19. Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности по составу:

- 1) может носить произвольный характер;
- 2) должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой;
- 3) должно содержать обязательные элементы, определенные федеральным правилом (стандартом).

20. В каком случае аудиторская фирма поступила верно, предоставив клиенту по результатам аудиторской проверки:

- 1) аудиторское заключение: вводная часть — 3 экз., аналитическая часть — 2 экз., итоговая часть — 3 экз., отчетность — 1 экз.;
- 2) в количестве, согласованном между аудитором и экономическим субъектом, в размере не менее одного экземпляра для каждой из сторон;
- 3) аудиторское заключение из трех частей и бухгалтерская отчетность — 3 экз.

21. Главный бухгалтер АО в ходе аудиторской проверки отказался представить аудиторам часть документов, сославшись на коммерческую тайну. Аудиторы не выдали безоговорочно положительного заключения, хотя практически не обнаружили ошибок в предоставленных документах. Кто прав?

- 1) этот конфликт возник из-за отсутствия нормативной базы по аудиту;
- 2) главный бухгалтер;
- 3) аудиторы.

Раздел II ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ

Глава 10

ТЕХНОЛОГИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК

10.1. Обзорная проверка финансовой информации

Обзорные проверки не являются аудитом в узком смысле этого слова. При их проведении мнение выражается на основании проведения процедур, которые не обеспечивают всех доказательств, которые потребовались бы для проведения аудита в соответствии с законодательством РФ (негативная уверенность).

Аудитор, выполняя обзорную проверку, должен руководствоваться нормами Кодекса этики аудиторов России, а также нормами, установленными профессиональным аудиторским объединением, членом которого он является.

Термин «объем обзорной проверки» применяется по отношению к обзорным процедурам, проведение которых считается целесообразным при данных обстоятельствах для достижения цели обзорной проверки. Процедуры, необходимые для проведения обзорной проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, должны определяться исполнителем с учетом требований ФПСАД, законодательства РФ, нормативных актов регулирующего органа и, где это уместно, с учетом условий договора (технического задания) по обзорной проверке.

При обзорной проверке обеспечивается ограниченная степень уверенности в отношении того, что информация, являющаяся предметом обзорной проверки, не содержит существенных искажений. Данная уверенность выражается исполнителем в негативной форме.

Аудитор и проверяемое лицо должны согласовать условия задания. Согласованные условия могут быть отражены в письме о проведении обзорной проверки или в иной приемлемой форме, например в договоре.

В договор о проведении обзорной проверки должны быть включены следующие основные моменты:

- 1) цель предоставляемых услуг;
- 2) ответственность руководства проверяемого лица за финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- 3) объем обзорной проверки;
- 4) требование доступа исполнителя ко всем учетным данным, документации и другой информации, требующейся в процессе проведения данной обзорной проверки;
- 5) формат предполагаемого к представлению заключения по результатам проведения обзорной проверки;
- 6) указание на то, что задание по обзорной проверке не следует рассматривать в качестве способа выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений, например недобросовестных действий или растрат, которые могли иметь место;
- 7) заявление о том, что в ходе данного задания не будет проводиться аудит, а в заключении по результатам проведения обзорной проверки не будет содержаться аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (чтобы подчеркнуть это обстоятельство и избежать возможных недоразумений, исполнитель может также включить указание на то, что задание по обзорной проверке не будет удовлетворять требованиям об обязательном аудите или требованиям третьих лиц, предъявляемым к аудиту).

Аудитор должен документировать аспекты, которые являются важными для предоставления доказательств в обоснование заключения по результатам проведения обзорной проверки и доказательств, подтверждающих, что обзорная проверка была проведена в соответствии с ФПСАД.

На основании проведенной работы аудитор должен определить, свидетельствует ли какая-либо информация, полученная в ходе обзорной проверки, о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не дает достоверное представление о положении дел проверяемого лица в соответствии с применяемыми принципами и методами ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Заключение по результатам проведения обзорной проверки должно:

- 1) указывать, что при проведении обзорной проверки аудитор не обнаружил фактов, дающих основание полагать, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не дает достоверное представление о положении дел проверяемого лица

и (соответствии с применяемыми принципами и методами ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

или

2) содержать описание аспектов, выявленных исполнителем и искажающих достоверное представление о положении дел проверяемого лица в соответствии с применяемыми принципами и методами ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая, по мере возможности, количественное определение возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, и либо:

- включение оговорки по поводу представленной негативной уверенности в заключение по результатам проведения обзорной проверки,

либо

- в случае если влияние факторов на финансовую (бухгалтерскую) отчетность настолько существенно и глубоко, и исполнитель делает вывод, что включение оговорки в заключение по результатам проведения обзорной проверки является недостаточным для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера бухгалтерской (финансовой) отчетности, включение отрицательного заявления о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не дает достоверного представления о положении дел проверяемого лица в соответствии с применяемыми принципами и методами ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) в случае существенного ограничения объема обзорной проверки содержать описание этих ограничений и:

- выражение оговорки к представленной негативной уверенности относительно возможных корректировок, которые могли бы оказаться необходимыми в отсутствие ограничений;

либо

- в случае если возможное влияние ограничения настолько существенно и глубоко, что исполнитель делает вывод о невозможности обеспечить какую бы то ни было степень уверенности, заявление о том, что по этой причине исполнитель не выражает уверенность.

Аудитор должен датировать заключение по результатам проведения обзорной проверки числом, когда была завершена обзорная проверка, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что исполнитель учел

влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и заключение по результатам проведения обзорной проверки события и операции, известные исполнителю и возникшие до этой даты.

Поскольку исполнитель должен составить заключение по обзорной проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленной и представленной руководством проверяемого лица, исполнитель не должен указывать в заключении по результатам проведения обзорной проверки дату, предшествующую дате подписания или утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности руководством проверяемого лица.

Действия аудитора при обзорной проверке основных разделов бухгалтерского учета на предприятии

Денежные средства:

- получить информацию о сверке с выписками из лицевых счетов банка. Запросить у сотрудников проверяемого лица информацию о сверках всех статей;
- запросить информацию о внутренних переводах между счетами денежных средств проверяемого лица и об операциях по покупке-продаже иностранной валюты в период до и после даты проведения обзорной проверки;
- запросить, существуют ли какие-нибудь ограничения в отношении счетов денежных средств.

Дебиторская задолженность:

- запросить учетную политику в отношении отражения в учете торговой дебиторской задолженности и создания резервов по сомнительным долгам;
- получить реестр дебиторской задолженности и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости;
- получить и рассмотреть разъяснения по поводу значительных колебаний сальдо счетов бухгалтерского учета по сравнению с аналогичными данными предыдущих периодов или предполагаемыми значениями;
- провести анализ по срокам погашения дебиторской задолженности, связанной с операциями по продажам товаров, работ, услуг; запросить причину необычно больших (по мнению аудитора) сумм, кредитового сальдо счетов или других необычных обстоятельств, а также запросить информацию по погашению дебиторской задолженности;
- обсудить с руководством проверяемого лица классификацию дебиторской задолженности, в том числе данные по

долгосрочной задолженности, чистое кредитовое сальдо и задолженность акционеров, директоров и других связанных сторон;

- запросить информацию о способе распознавания медленно оплачиваемых счетов и порядке создания резерва на списание сомнительных счетов, а также проверить разумность применения этого метода;

- запросить, не является ли дебиторская задолженность следствием исполнения поручительства, финансированием под уступку денежного требования (для банков), следствием учета векселя;

- запросить информацию о процедурах проверяемого лица, выполняемых с целью обеспечения надлежащего отнесения операций по продажам и возврату товаров к соответствующим периодам;

- запросить информацию о том, имеется ли в составе дебиторской задолженности суммы, относящиеся к товарам, переданным на комиссию, и отражены ли данные операции в бухгалтерской (финансовой) задолженности надлежащим образом;

- запросить, представлялись ли покупателям крупные кредиты непосредственно после даты составления баланса, и как данное обстоятельство было раскрыто в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Товарно-материальные запасы:

- получить перечень запасов и определить:
 - соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости;
 - составлен ли перечень с учетом информации, полученной на основе инвентаризации запасов;
 - запросить информацию о способах подсчета запасов;
 - если на дату составления баланса не был осуществлен физический подсчет запасов, то выяснить:
 - используется ли способ непрерывной (постоянной, перманентной, на систематической основе) инвентаризации и проводится ли периодическое сравнение учетных данных с фактическим количеством имеющихся в наличии запасов;
 - используется ли система интегрированного учета затрат и давала ли эта система надежную информацию в прошлом;
 - обсудить корректировки, сделанные в результате последней инвентаризации запасов;
 - запросить информацию о процедурах, используемых с целью контроля за движением запасов и правильным отношением их к соответствующим периодам;

- запросить, как осуществляется оценка каждой категории запасов, уделив особое внимание способу исключения нереализованной прибыли, полученной от внутрихозяйственных оборотов. Запросить, осуществляется ли в балансе на конец отчетного года оценка запасов, на которые цена в течение отчетного года снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости и цене возможной реализации;

- рассмотреть, применялись ли проверяемым лицом на постоянной основе методы оценки запасов, в особенности в части включения в их стоимость таких составляющих, как материалы, заработная плата и накладные расходы;

- сравнить учетные данные о количестве запасов по основным категориям с аналогичными данными предыдущих периодов и с предполагаемыми в текущем периоде показателями. Запросить разъяснения в отношении наибольших отклонений и расхождений;

- сравнить оборот запасов с аналогичным показателем предыдущих периодов;

- запросить информацию о способе распознавания морально устаревших или частично потерявших свое первоначальное качество запасов и выяснить, учитывались ли такие запасы по цене возможной реализации, если она ниже фактической себестоимости;

- запросить, как отражаются на счетах бухгалтерского учета товары, переданные на комиссию, и продолжают ли эти товары учитываться в составе запасов;

- запросить, имеет ли место передача запасов в залог, передача запасов на ответственное хранение или на консигнацию, и рассмотреть, были ли учтены данные операции надлежащим образом.

Финансовые вложения:

- получить перечень финансовых вложений на дату составления баланса и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости;

- запросить информацию об учетной политике в отношении финансовых вложений;

- запросить данные о балансовой стоимости финансовых вложений; рассмотреть вопрос о риске ликвидности финансовых вложений;

- рассмотреть, существует ли надлежащий учет доходов и расходов по финансовым вложениям;

- запросить данные о подразделении финансовых вложений на долгосрочные и краткосрочные.

Основные средства и амортизация:

- получить перечень объектов основных средств с указанием их стоимости и начисленной суммы амортизации и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости;

- запросить учетную политику, применяемую в отношении начисления амортизации, и их последующего отнесения к затратам капитального или текущего характера; выяснить, имело ли место существенное постоянное снижение рыночной стоимости основных средств;

- обсудить с руководством проверяемого лица операции приобретения и выбытия объектов основных средств, отражаемые на соответствующих счетах бухгалтерского учета, а также порядок учета прибылей и убытков от продажи или иного выбытия объектов основных средств; запросить, в полном ли объеме были учтены все подобные операции;

- удостовериться в последовательности применения способа и норм амортизационных отчислений и сравнить их размер с аналогичными показателями предыдущих периодов;

- запросить, существуют ли залоговые ограничения в отношении объектов основных средств;

- обсудить, проводились ли операции, связанные с получением в аренду или сдачей в аренду объектов основных средств, отражены ли они в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с действующими положениями о бухгалтерском учете.

Расходы будущих периодов, нематериальные активы:

- получить документы, определяющие характер счетов учета расходов будущих периодов и нематериальных активов, и обсудить с руководством проверяемого лица порядок их списания;

- запросить информацию о порядке ведения счетов учета расходов будущих периодов, нематериальных активов и применяемых способах начисления амортизации;

- сравнить обороты по счетам бухгалтерского учета соответствующих расходов, связанным со списанием расходов будущих периодов и начислением амортизации по объектам нематериальных активов, с аналогичными показателями предыдущих периодов и обсудить значительные расхождения с руководством проверяемого лица;

- обсудить с руководством проверяемого лица применяемую классификацию соответствующих счетов на долгосрочные и краткосрочные.

Кредиты и займы, подлежащие погашению:

- запросить перечень кредитов и займов, подлежащих погашению (с выделением основной суммы долга и причитающихся, но не перечисленных на дату составления последней отчетности процентов), и определить, соответствует ли итоговая сумма данным аналитического бухгалтерского учета;

- запросить, существуют ли невыполненные обязательства по кредитам и займам, подлежащим погашению; в случае наличия невыполненных обязательств получить информацию относительно осуществленных действий и будущих намерений руководства проверяемого лица, а также выяснить, были ли отражены надлежащим образом данные обстоятельства в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- рассмотреть обоснованность расходов по выплате процентов по отношению к суммам задолженности по кредитам и займам, имевшим место в период их начисления;

- запросить, было ли предоставлено обеспечение по кредитам и займам, подлежащим погашению;

- запросить, были ли кредиты и займы, подлежащие погашению, разделены на краткосрочные и долгосрочные.

Кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками:

- запросить учетную политику в отношении учета кредиторской задолженности в части расчетов с поставщиками и подрядчиками;

- получить и проанализировать разъяснения руководства проверяемого лица по поводу значительных расхождений сальдо счетов бухгалтерского учета кредиторской задолженности в отношении расчетов с поставщиками и подрядчиками с аналогичными показателями предыдущих периодов или предполагаемыми значениями (например о необоснованном росте показателей);

- получить реестр кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости;

- запросить, проводилась ли сверка сальдо, числящихся на соответствующих счетах, с данными кредиторов, и сравнить их с аналогичными показателями предыдущих периодов; сравнить оборот кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками с аналогичными показателями предыдущих периодов;

- определить, могут ли иметь место существенные неучтенные обязательства;

- запросить, раскрыты ли отдельно в бухгалтерской (финансовой) отчетности данные по кредиторской задолженности перед участниками (учредителями), директорами и прочими связанными сторонами.

Начисленные и условные обязательства (условные факты хозяйственной деятельности):

- получить реестр начисленных обязательств и определить, соответствует ли итоговая сумма данным оборотной ведомости;

- сравнить сальдо счетов бухгалтерского учета соответствующих расходов, связанные с начислениями обязательств, с подобными счетами за предыдущие периоды. Сравнить обороты по счетам бухгалтерского учета соответствующих расходов, связанным с начислением обязательств, с аналогичными показателями предыдущих периодов;

- запросить информацию о санкционировании (одобрении) вышестоящим руководством операций по начислению обязательств, об условиях платежей, о выполнении условий, о наличии обеспечения и о классификации;

- запросить информацию о способах расчета размера начисляемых обязательств;

- запросить информацию о характере операций, отраженных в составе условных обязательств;

- запросить, существуют ли какие-либо фактические или условные обязательства, которые не отражены на счетах бухгалтерского учета. Если данное обстоятельство имеет место, то обсудить с руководством проверяемого лица необходимость создания резервов с отражением их в балансе или соответствующего раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Налог на прибыль и прочие налоги:

- запросить у руководства проверяемого лица, имели ли место какие-либо события, в том числе споры с налоговыми органами, которые могли оказать значительное влияние на размер налоговых обязательств, подлежащих уплате;

- рассмотреть соотношение расходов проверяемого лица по выплате налогов и его дохода за данный период;

- запросить информацию об учтенных текущих налоговых обязательствах и отложенных налоговых обязательствах (активах) с учетом входящих сальдо по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

События после отчетной даты:

- получить от руководства проверяемого лица промежуточную финансовую (бухгалтерскую) отчетность на последнюю дату и сравнить ее с бухгалтерской (финансовой) отчетностью, в отношении которой проводится обзорная проверка, или с бухгалтерской (финансовой) отчетностью за сопоставимые периоды предыдущего года;
 - запросить данные о событиях после отчетной даты, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в отношении которой проводится обзорная проверка, в частности, выяснить:
 - возникли ли какие-либо значительные обязательства или условные факты хозяйственной деятельности после даты составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - произошли ли какие-либо существенные изменения с уставным капиталом, долгосрочной задолженностью или собственными оборотными средствами в период с отчетной даты до даты запроса;
 - были ли внесены необычные корректировки в период между датой составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и датой запроса;
 - определить, есть ли необходимость во внесении корректировок или раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - получить протоколы собраний акционеров, директоров, состоявшихся после даты составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, и ознакомиться с ними.
- Судебные дела и претензионные споры:
- запросить у руководства, не вовлечено ли проверяемое лицо в какой-либо судебный процесс, текущий или предстоящий;
 - рассмотреть последствия такого процесса для бухгалтерской (финансовой) отчетности.
- Капитал:
- получить и рассмотреть перечень операций, отраженных на счетах капитала;
 - запросить, существуют ли какие-либо ограничения в отношении счетов нераспределенной прибыли или других счетов собственного капитала.
- Прочие хозяйственные операции:
- сравнить финансовые результаты текущего периода с ожидаемыми, а также результатами предыдущих периодов; обсудить с руководством проверяемого лица значительные расхождения;

- обсудить, были ли основные статьи расходов и доходов признаны в соответствующих периодах;
- рассмотреть непредвиденные и необычные статьи;
- рассмотреть и обсудить с руководством проверяемого лица соотношения соответствующих статей доходов и определить их обоснованность в контексте аналогичных соотношений в предыдущие периоды, а также дополнительной информации, доступной исполнителю.

10.2. Первичный аудит

ФПСАД № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» устанавливает единые требования в отношении проверки остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода в случаях, когда аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится впервые или когда аудит за предыдущий период проводился другим аудитором. ФПСАД применяется также в случаях, когда аудитор выявил условные факты хозяйственной деятельности, существовавшие на начало отчетного периода.

При первичном аудите аудитор не имеет в своем распоряжении аудиторских доказательств, подтверждающих остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, которые бы аудитор мог получить ранее, поэтому он должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

- 1) остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего отчетного периода;
- 2) остатки по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или изменены в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 3) учетная политика применяется последовательно либо изменения в учетной политике были должным образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в установленном порядке.

Аудитор должен определить, отражают ли остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода надлежащую учетную политику, а также применялась ли учетная политика последовательно при составлении бухгалтерской

(финансовой) отчетности текущего отчетного периода. При наличии каких-либо изменений в учетной политике или вытекающих из таких изменений последствий аудитор должен определить, были ли указанные изменения должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности предыдущего периода проводился другим аудитором, то действующий аудитор может с согласия руководства аудируемого лица ознакомиться с рабочими документами другого аудитора, принимая во внимание его профессиональную компетентность и независимость. Если аудиторское заключение другого аудитора было модифицировано, действующий аудитор должен уделить особое внимание в текущем периоде тем вопросам, которые послужили причиной существенных замечаний и аудиторских оговорок в предыдущем периоде.

Некоторые аудиторские доказательства относительно текущих активов и обязательств аудируемого лица могут быть получены в ходе выполнения аудиторских процедур в отношении финансово-хозяйственных операций и документов текущего периода. Например, в результате факта погашения (оплаты) в течение отчетного периода дебиторской (кредиторской) задолженности, существовавшей на начало отчетного периода, появляются аудиторские доказательства существования прав и обязанностей, полноты и стоимостной оценки на начало отчетного периода.

При проверке материально-производственных запасов аудитору сложно определить их наличие на начало отчетного периода. В этом случае аудитору рекомендуется выполнить следующие дополнительные процедуры:

1) наблюдение за проведением текущей инвентаризации материально-производственных запасов и отслеживание количественных изменений материально-производственных запасов в период с даты текущей инвентаризации к началу отчетного периода;

2) проверку стоимостной оценки элементов материально-производственных запасов, существовавших на начало отчетного периода;

3) проверку величины прибыли и правильности бухгалтерского учета затрат на отчетную дату.

В результате проведения перечисленных аудиторских процедур появляются достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Для подтверждения долгосрочных активов и обязательств (основные средства, финансовые вложения и долгосрочная дебиторская задолженность) аудитору рекомендуется проверить учетные записи, на основе которых формируются остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода. В отдельных случаях аудитор может получить подтверждение остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода от третьих лиц (например по долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочным финансовым вложениям). В остальных случаях аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры.

Если в результате выполнения аудиторских процедур аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Примерный текст фрагмента аудиторского заключения, включающего соответствующую оговорку, приведен в приложении к ФПСАД № 19.

Если учетная политика текущего периода не применялась последовательно в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода и если последствия изменений учетной политики не были должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

10.3. Аудит сопоставимых данных в бухгалтерской отчетности

Данный вопрос регламентируется ФПСАД № 26 «Сопоставимые данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности», которым установлены единые требования в отношении рассмотрения в ходе аудита сопоставимых данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ФПСАД № 26 разработан на основе МСА 710 «Сопоставления».

Сопоставимыми показателями в бухгалтерской (финансовой) отчетности могут быть показатели, которые отражают:

- финансовое положение;

- результаты финансовой деятельности;
- движение денежных средств;
- иные сопоставимые показатели и сведения, подлежащие раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности более чем за один отчетный период.

ФПСАД № 26 не применяется в отношении прочей информации, содержащейся в документах, входящих в состав проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как этот вопрос рассматривается отдельно в ФПСАД № 27.

Порядок действий аудитора в отношении соответствующих показателей и сопоставимой бухгалтерской (финансовой) отчетности примерно одинаков.

Сопоставимые данные могут быть представлены в виде:

- 1) соответствующих показателей за предшествующий период;
- 2) сопоставимой бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующий период.

Соответствующие показатели должны быть сформированы в соответствии с принципами и требованиями составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Объем аудиторских процедур, осуществляемых в отношении соответствующих показателей за предыдущий период, значительно меньше объема аудиторских процедур, осуществляемых в отношении показателей за текущий период и обычно ограничивается тем, что аудитор убеждается в правильности представления и классификации соответствующих показателей. Аудитор определяет:

- 1) соответствие учетной политики и (или) были ли изменения учетной политики надлежащим образом раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 2) согласованность соответствующих показателей либо были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) была ли информация надлежащим образом раскрыта.

Если финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период не была проаудирована или была проверена другим аудитором, аудитор должен принимать во внимание ФПСАД № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица». При возможном существенном искажении соответствующих показателей за предыдущий период он выполняет дополнительные аудиторские процедуры.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность признается аудитором сопоставимой, когда соответствует применимым принципам и требованиям составления. Аудитор так же, как и в

предыдущем случае, определяет соответствие учетной политики и согласованность представленных в текущей бухгалтерской (финансовой) отчетности сопоставимых данных. Аналогичным образом решается вопрос о применении ФПСАД № 19.

Если сопоставимые данные представлены в виде сопоставимой бухгалтерской (финансовой) отчетности, то аудитор должен подготовить аудиторское заключение, в котором отдельно рассматриваются сопоставимые данные, поскольку аудитор выражает мнение отдельно по бухгалтерской (финансовой) отчетности за каждый отчетный период.

Влияние аудиторских заключений за предыдущие периоды заключается в следующем:

1) если аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение и ситуация, повлекшая модифицирование аудиторского заключения, не устранена, что приводит к модифицированию аудиторского заключения в отношении показателей за текущий период, аудиторское заключение должно быть модифицировано также в отношении соответствующих показателей за предыдущий период;

2) если аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение и ситуация, повлекшая модифицирование аудиторского заключения, не устранена, что, однако, не приводит к модифицированию аудиторского заключения в отношении показателей за текущий период, аудиторское заключение должно быть модифицировано в отношении соответствующих показателей за предыдущий период;

3) если аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, но ситуация, повлекшая модифицирование аудиторского заключения, была устранена и надлежащим образом отражена в бухгалтерской (финансовой) отчетности за текущий период, указание на модифицирование аудиторского заключения за прошлый период в аудиторском заключении за текущий период, как правило, не приводится. Однако если влияние указанной ситуации является существенным для текущего периода, аудитор может привлечь в аудиторском заключении за текущий период внимание к указанной ситуации.

Кроме того, если финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период была пересмотрена и опубликована

заново с новым аудиторским заключением, аудитору необходимо получить разумную уверенность в том, что соответствующие показатели за предыдущий период согласуются с пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетностью. В противном случае аудитор должен составить модифицированное аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности за текущий период, при этом причиной модифицирования будут соответствующие показатели за предыдущий период, включенные в такую финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Если аудитор работает с аудируемым лицом первый год, а аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности за предыдущий период проводил другой аудитор, в отношении соответствующих показателей за предыдущий период аудитор может сослаться в своем аудиторском заключении за текущий период на выданное другим аудитором аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности за предыдущий период в части соответствующих показателей. При этом его аудиторское заключение должно содержать соответствующие ссылки на:

- 1) то, что аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности за предыдущий период проводил другой аудитор;
- 2) форму мнения, выраженного в аудиторском заключении за предыдущий период другим аудитором (если такое аудиторское заключение было модифицировано, необходимо указать причину модифицирования);
- 3) дату аудиторского заключения за предыдущий период.

Если аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор указывает в аудиторском заключении за текущий период, что соответствующие показатели за предыдущий период не были проверены. Такое заявление не освобождает аудитора от выполнения надлежащих аудиторских процедур в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало текущего периода. В бухгалтерской (финансовой) отчетности должно быть указано, что аудит соответствующих показателей за предыдущий период не проводился.

Если аудитор впервые проводит аудит данного аудируемого лица и обнаруживает, что соответствующие показатели существенно искажены, он требует от руководства аудируемого лица их пересмотра. Если руководство аудируемого лица отказывается пересмотреть соответствующие показатели, аудитор надлежащим образом модифицирует аудиторское заключение.

Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность

Аудитору необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность соответствует применимым принципам и требованиям составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудитор определяет:

1) соответствует ли учетная политика предыдущего периода в отношении сопоставимой отчетности учетной политике текущего периода, были ли сделаны надлежащие корректировки для отражения последствий изменения учетной политики и были ли изменения учетной политики надлежащим образом раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) согласуются ли представленные в текущей бухгалтерской (финансовой) отчетности сопоставимые данные за предыдущий период с показателями и другой информацией, представленными в бухгалтерской (финансовой) отчетности за предыдущий период, либо были сделаны надлежащие корректировки и (или) информация была надлежащим образом раскрыта.

10.4. Рассмотрение полноты и качества раскрытия информации в бухгалтерской отчетности

В текущей экономической ситуации аудитор должен обратить особое внимание на полноту и качество раскрытия информации в бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н (далее — ПБУ 4/99), бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

При оценке полноты и качества раскрытия аудиторским лицом информации в бухгалтерской отчетности аудитору необходимо рассмотреть следующие вопросы.

1. Адекватность форм бухгалтерской отчетности условиям и характеру деятельности. В приложении к приказу Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» приведены образцы форм бухгалтерской отчетности организации, которые рекомендовано

учитывать при разработке форм бухгалтерской отчетности, представляемой в установленные адреса. При разработке организацией форм бухгалтерской отчетности целесообразно исходить из характера и условий деятельности организации, необходимости обеспечить представление в отчетности объективной и полезной информации.

В соответствии с Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», при формировании бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации. Такое раскрытие может быть осуществлено путем включения соответствующих показателей, таблиц, расписровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку к ней.

Согласно ФПСАД № 6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» в аудиторском заключении должно быть указано, что аудит включал в себя в том числе оценку представления бухгалтерской отчетности. Иначе говоря, при аудите бухгалтерской отчетности, составленной исключительно по образцам форм, особое внимание аудитор должен обратить на то, в какой степени исследуемая бухгалтерская отчетность позволяет пользователю делать правильные выводы о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, а также принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

2. Раскрытие информации о неопределенности в деятельности. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика» ПБУ 1/2008, утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (далее – ПБУ 1/2008), если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Согласно ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» на основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, существует ли в соответствии с его профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями

и событиями, которые по отдельности или в совокупности обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. В случае если допущение непрерывности деятельности можно считать соблюдаемым, но, тем не менее, при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор устанавливает:

- описываются ли адекватно в бухгалтерской отчетности факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность, и планы его руководства, связанные с такими факторами;
- указывается ли в бухгалтерской отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе нормального осуществления своей деятельности.

Если в бухгалтерской отчетности адекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить безоговорочно положительное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него привлекающий внимание к ситуации абзац, в котором отмечается наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, обуславливающими значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на соответствующий пункт пояснительной записки к бухгалтерской отчетности.

Если в бухгалтерской отчетности неадекватно раскрыта информация, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение (в зависимости от конкретных обстоятельств). В аудиторском заключении должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Исходя из этого при рассмотрении аудитором необходимости и целесообразности отражения в аудиторском заключении вопроса полноты и качества раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о неопределенности в деятельности аудируемого лица либо модификации аудиторского заключения в связи с этим вопросом аудитор должен принять во внимание всю совокупность полученных им в ходе аудита аудиторских

доказательств, а также всю известную ему информацию, в том числе о возможном влиянии аудиторского заключения на решения, принимаемые пользователями бухгалтерской отчетности аудируемого лица в отношении этого лица.

3. Раскрытие информации о «забалансовых» фактах хозяйственной деятельности Согласно Закону о бухгалтерском учете пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении. В соответствии с ПБУ 4/99, если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Исходя из этого в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию любая существенная информация о фактах хозяйственной деятельности, обобщаемая в забалансовом учете. Такой информацией могут быть, например, данные о форвардных и фьючерсных сделках, операциях СВОП, РЕПО, залоговых операциях.

Согласно ФПСАД № 6, если аудитор приходит к выводу о том, что информация раскрыта в бухгалтерской отчетности неполно, он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

10.5. Отдельные вопросы составления бухгалтерской отчетности

При проведении аудита годовой бухгалтерской отчетности необходимо обратить особое внимание на следующие вопросы составления бухгалтерской отчетности:

- выполнение требования осмотрительности;
- последующая оценка финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- начисление амортизационных отчислений по реконструируемым объектам основных средств;
- определение величины отложенных налоговых активов и обязательств при изменении ставки налога на прибыль;
- раскрытие информации о выданных поручительствах и других видах обеспечений;

- раскрытие информации о связанных сторонах;
- раскрытие информации о событиях после отчетной даты;
- обоснованность отступлений от правил бухгалтерского учета;
- составление консолидированной (сводной) финансовой отчетности.

Рассмотрим подробнее перечисленные особенности выполнения требования осмотрительности.

В соответствии с ПБУ 1/98 учетная политика аудируемого лица должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности).

Согласно ФПСАД № 6 в аудиторском заключении должно быть указано, что аудит включал в себя в том числе оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке бухгалтерской отчетности. То есть при формировании аудиторского заключения аудитор должен оценивать также обоснованность принятой организацией учетной политики.

Чтобы оценить соблюдение аудируемым лицом требования осмотрительности при подготовке бухгалтерской отчетности, аудитору необходимо рассмотреть следующие вопросы.

1. Проведение проверки финансовых вложений на обесценение.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденным приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н (далее — ПБУ 19/02), при составлении годовой бухгалтерской отчетности в отношении финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость и наблюдаются признаки обесценения, организация должна провести проверку наличия условий устойчивого существенного снижения их стоимости.

При проверке используются данные об учетной стоимости финансовых вложений по состоянию на отчетную дату года, за который составляется бухгалтерская отчетность, и отчетную дату года, предшествующего отчетному году.

Если проверка подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, то организация образует резерв под обесценение финансовых вложений за счет финансового результата.

2. Резервирование под снижение стоимости материальных ценностей.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, (далее — ПБУ 5/01) материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей, который образуется за счет финансового результата организации. При этом резервирование производится в отношении материально-производственных запасов, которые морально устарели, либо полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость которых снизилась.

Резервирование в отношении товаров, числящихся на конец отчетного года как товары отгруженные, не производится.

3. Резервирование сомнительных долгов.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Норма п. 70 указанного Положения устанавливает возможность образовывать резервы только в тех случаях, когда по оценке организации реально существует вероятность полной или частичной неоплаты сомнительной задолженности. Итак, если на отчетную дату у организации имеется уверенность в получении в течение 12 месяцев после отчетной даты полной оплаты какой-то конкретной просроченной дебиторской задолженности, не обеспеченной гарантиями (или иными предусмотренными законодательством способами), то она может не создавать резерв по данному долгу, т.е. не рассматривать его как сомнительный долг.

4. Проверка нематериальных активов на обесценение.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденным приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н (далее — ПБУ 14/2007,) нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО.

Порядок проверки нематериальных активов на обесценение определен МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Признание и отражение в бухгалтерской отчетности соответствующего убытка, выявленного по результатам проверки нематериальных активов на обесценение, производится применительно к порядку, определенному МСФО (IAS) 36.

5. Последующая оценка финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость.

В соответствии с п. 20 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н (далее — ПБУ 19/02), финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Для определения текущей рыночной стоимости финансовых вложений для целей бухгалтерской отчетности организация должна использовать все доступные ей источники информации о рыночных ценах на эти финансовые вложения, в том числе данные иностранных организованных рынков или организаторов торговли.

В случае, когда установленные пунктом 20 ПБУ 19/02 правила последующей оценки объекта финансовых вложений в период с 1 июля по 31 декабря 2008 г. не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, такой объект отражается в годовой бухгалтерской отчетности организации за 2008 год по стоимости его последней оценки в бухгалтерском учете (например, в оценке по состоянию на 30 июня 2008 г. — для объектов, приобретенных до 1 июля 2008 г., по первоначальной стоимости — для объектов, приобретенных после 30 июня 2008 г.). При этом в соответствии с Законом о бухгалтерском учете о данном факте должно быть сообщено в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности за 2008 г. с соответствующим обоснованием.

6. Начисление амортизационных отчислений по реконструируемым объектам основных средств.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (далее — ПБУ 6/01), в течение срока полезного использования объекта основных

средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, за исключением случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев. Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Исходя из этого начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств, находящимся в процессе частичной реконструкции (без полной остановки объекта либо полного прекращения его использования), не приостанавливается. При этом выделение части объекта, подлежащей реконструкции, в отдельный инвентарный объект ПБУ 6/01 не предусмотрено.

7. Определение величины отложенных налоговых активов и обязательств при изменении ставки налога на прибыль.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденным приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (далее — ПБУ 18/02), отложенные налоговые активы равны величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль организаций, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Отложенные налоговые обязательства равны величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль организаций, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. Исходя из этого отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в годовой бухгалтерской отчетности по ставке налога на прибыль, действующей на 31 декабря отчетного года.

Вместе с тем в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах информация об изменении ставки налога на прибыль и оценке влияния этого на показатели бухгалтерской отчетности организации раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (с учетом ее существенности).

В соответствии с ПБУ 18/02 в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных

налоговых активов и отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Исходя из этого величина отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отражается в бухгалтерской отчетности по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, с учетом пересчета на условия измененной ставки налога на прибыль.

8. Раскрытие информации о выданных поручительствах и других видах обеспечений.

В соответствии с ПБУ 4/99 пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать среди прочего дополнительные данные о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежах организации. В частности, о всех выданных до отчетной даты поручительствах и других видах обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения которых не наступили.

Порядок раскрытия информации об условных фактах хозяйственной деятельности в бухгалтерской отчетности (кроме кредитных организаций) установлен ПБУ 8/01.

Согласно ФПСАД № 6, если аудитор приходит к выводу о том, что информация раскрыта в бухгалтерской отчетности неполно, он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

9. Раскрытие аудируемым лицом информации о связанных сторонах.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (далее — ПБУ 9/99), пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать данные о связанных сторонах. Порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций установлен Положением по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008, утвержденным приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н (далее — ПБУ 11/2008).

В соответствии с ПБУ 11/2008 перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, устанавливается самостоятельно организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, на основе этого ПБУ, исходя из содержания отношений между организацией и связанной стороной с учетом соблюдения требования приоритета содержания перед формой.

Информация о связанных сторонах должна быть изложена ясно и полно с тем, чтобы заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности были понятны характер и содержание отношений и операций со связанными сторонами.

Согласно ФПСАД № 9 «Связанные стороны», если аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в бухгалтерской отчетности неясно или неполно, аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

10. Раскрытие информации о событиях после отчетной даты.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утвержденным приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н (далее — ПБУ 7/98), существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации. Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

Последствия события после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах либо путем раскрытия соответствующей информации.

Согласно ФПСАД № 10 «События после отчетной даты», если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица, то ему следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в бухгалтерской отчетности.

11. Обоснованность отступлений от правил бухгалтерского учета.

В соответствии с Законом о бухгалтерском учете в пояснительной записке должны быть отражены факты неприменения правил бухгалтерского учета с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства РФ о бухгалтерском учете.

При этом необходимо обратить внимание на то, что неприменение правил бухгалтерского учета может иметь место

лишь в случае, когда такие правила не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации.

Согласно ФПСАД № 6 в аудиторском заключении должно быть указано, что аудит включал в том числе оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке бухгалтерской отчетности. При формировании аудиторского заключения каждый факт неприменения аудируемым лицом правил бухгалтерского учета должен оцениваться аудитором с точки зрения обоснованности и полноты раскрытия в бухгалтерской отчетности.

12. Составление консолидированной (сводной) бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Консолидированная (сводная) бухгалтерская отчетность составляется в соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112, либо в соответствии с МСФО.

10.6. Особенности аудита при привлечении специализированных организаций к ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности

В настоящее время наблюдается рост числа компаний, предпочитающих привлекать специализированные организации к ведению своего бухгалтерского учета. На рынке появилось множество предложений по ведению учета и бухгалтерского сопровождения деятельности компании-клиента. Под бухгалтерским аутсорсингом подразумевается в том числе и ведение налогового учета, а также составление бухгалтерской и налоговой отчетности.

В условиях договора между компанией-клиентом и аутсорсером юридически обоснованы права, обязанности и ответственность сторон. Качество оказанных аутсорсинговых услуг

по ведению учета проверяется временем. Проводя аналогию с аудиторскими услугами, юридически какая-либо специальная ответственность по аутсорсинговым услугам не предусмотрена. Отношения между сторонами регулируются только в рамках договора возмездного оказания услуг в соответствии с гл. 39 ГК РФ. Таким образом, ответственность аутсорсера (специализированной организации) сводится лишь к риску потери своей деловой репутации. В такой ситуации компании-клиенту остается только довериться профессионализму, честности и порядочности руководства аутсорсера, предполагая, что аутсорсинговая компания, помимо соблюдения национального законодательства, функционирует и в соответствии с международными требованиями и понятиями.

Привлекая аутсорсера, компания должна понимать, что при аудите отчетности аудитор должен будет получить различные доказательства ее достоверности. Аудитор обязан провести необходимые процедуры в отношении не только самой компании-клиента, но и других лиц, непосредственно принимавших участие в формировании отчетности, т.е. аутсорсера. ФПСАД № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация» устанавливает единые требования в отношении действий аудиторской организации или индивидуального аудитора (далее именуется — аудитор) при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, которое пользуется для составления этой бухгалтерской (финансовой) отчетности услугами централизованной бухгалтерии специализированной организации или бухгалтера-специалиста (далее именуется — специализированная организация).

Аудитор определяет, какое влияние специализированная организация оказывает на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица с целью правильного планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению.

Специализированная организация может установить и осуществлять такие общие подходы и конкретные процедуры, которые будут оказывать влияние на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. Указанные подходы и процедуры физически и функционально отделены от аудируемого лица. Если услуги, оказываемые специализированной организацией, ограничиваются фиксированием и обработкой хозяйственных операций, а аудируемое лицо сохра-

няет за собой право на авторизацию хозяйственных операций и составление отчетности, можно ожидать, что аудируемое лицо самостоятельно осуществляет достаточно эффективные подходы и процедуры внутри своей организации. Если специализированная организация сама проводит операции и составляет отчетность аудируемого лица, такое лицо может полагаться на подходы и процедуры специализированной организации.

В ходе изучения аудируемого лица и лиц, оказывающих ему услуги, аудитор должен определить значимость деятельности специализированной организации для аудируемого лица и аудита. С этой целью аудитор необходимо (если это уместно) рассмотреть:

- 1) характер услуг, предоставляемых специализированной организацией;
- 2) условия договора и особенности взаимоотношений между аудируемым лицом и специализированной организацией;
- 3) уровень взаимодействия системы внутреннего контроля аудируемого лица с системами учета и контроля специализированной организации;
- 4) средства внутреннего контроля аудируемого лица, имеющие отношение к деятельности специализированной организации (средства контроля за обработкой хозяйственных операций специализированной организацией и анализ аудируемым лицом рисков, связанных с использованием услуг специализированной организации, и способов минимизации таких рисков);
- 5) возможности специализированной организации и ее финансовую стабильность, в том числе последствия возможной несостоятельности или прекращения ее деятельности в отношении аудируемого лица;
- 6) сведения о специализированной организации;
- 7) сведения об используемых специализированной организацией средствах контроля, применяемых в компьютерных системах обработки данных.

Если аудитор приходит к заключению о том, что деятельность специализированной организации является важной для аудируемого лица и представляет интерес для изучения в ходе аудита, аудитор получает в достаточной степени понимание деятельности аудируемого лица и лиц, оказывающих ему услуги, включая систему внутреннего контроля, с целью оценки риска появления существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и планирования необходимых ауди-

торских процедур с учетом данного риска. Аудитор оценивает риск существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, а также конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности для остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

При оценке риска средств контроля в отношении предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, на которые оказывают влияние средства внутреннего контроля специализированной организации.

Привлечение к ведению бухгалтерского учета специализированной организации не освобождает аудируемое лицо от ответственности за ведение бухгалтерского учета. Закон о бухгалтерском учете не предусматривает возможность переноса ответственности на специализированную организацию (аутсорсера) даже в случае полного ведения ею бухгалтерского учета и составления бухгалтерской и налоговой отчетности.

Аудитор обязан понимать, что в соответствии с Законом об аудиторской деятельности он должен соблюдать конфиденциальность полученной информации и предоставлять результаты своей работы в виде письменной информации, адресованной руководству аудируемого лица, а не специализированной организации-аутсорсеру. Только при наличии соответствующих прямых указаний со стороны руководства аудируемого лица выводы и рекомендации по результатам проведенного аудита могут быть предоставлены и обсуждены со специализированной организацией и только в этом случае не будет нарушаться аудиторская тайна.

Глава 11

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ И ОБЩИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

11.1. Основные направления аудиторской проверки

При определении основных направлений аудита важно определить структуру и содержание разделов учета для аудируемого лица. Предлагаем с этой целью использовать приведенные ниже структуру и содержание разделов учета, представленные в проекте ТАСИС по реформированию российского аудита.

Общая организация бухгалтерского учета:

- 1) состав бухгалтерии и ее структурная схема;
- 2) наличие учетной политики;
- 3) наличие должностных инструкций, фактические обязанности работников бухгалтерии и их полномочия;
- 4) наличие рабочего плана счетов и его особенности;
- 5) наличие утвержденного графика документооборота и осуществление контроля за его выполнением;
- 6) форма бухгалтерского учета;
- 7) применение в учете и управлении компьютерных программ;
- 8) наличие утвержденной внутренней отчетности и осуществление контроля за ее составлением и предоставлением;
- 9) наличие форм первичных учетных документов, отличных от типовых;
- 10) наличие положения о порядке проведения инвентаризации и организации инвентаризации (утверждение комиссии по проведению инвентаризации, наличие протоколов ее заседаний).

Нематериальные активы:

- 1) оценка нематериальных активов;

2) основные источники поступления нематериальных активов и структурные подразделения (отделы, осуществляющие закупки), создание объектов нематериальных активов;

3) документооборот по учету нематериальных активов;

4) документы, устанавливающие сроки полезного использования нематериальных активов;

5) основные места (участки) использования нематериальных активов;

6) принятые методы начисления амортизации по объектам нематериальных активов;

7) процедуры текущего контроля за наличием и использованием нематериальных активов;

8) особенности процесса движения нематериальных активов за отчетный период.

Основные средства:

1) оценка основных средств;

2) основные источники поступления основных средств, структурные подразделения (отделы, осуществляющие закупки), создание объектов основных средств;

3) документооборот по учету основных средств;

4) принятые методы начисления амортизации по объектам основных средств;

5) используемые методы при переоценке основных средств;

6) процедуры текущего контроля за наличием и использованием основных средств;

7) особенности процесса движения основных средств за отчетный период.

Незавершенные капитальные вложения:

1) хозяйственные операции, отражаемые на счете «Вложения во внеоборотные активы»;

2) документооборот по счету «Вложения во внеоборотные активы» по различным объектам капитальных вложений: строительству, приобретению объектов основных средств и нематериальных активов и т.д.;

3) процедуры текущего контроля за формированием инвентарной стоимости объектов капитальных вложений;

4) особенности капитальных вложений за отчетный период.

Финансовые вложения:

1) виды финансовых вложений;

2) структурные подразделения (отделы), занимающиеся финансовыми инвестициями;

3) документы, обосновывающие принятие к учету различных видов финансовых инвестиций;

4) документооборот по учету финансовых инвестиций;

5) процедуры текущего контроля за эффективностью финансовых вложений;

6) особенности финансовых инвестиций за отчетный период.

Запасы сырья и материалов:

1) основные виды производственных запасов, наличие нормативов запасов;

2) методы оценки производственных запасов;

3) документооборот по движению сырья и материалов, начиная со склада до списания на производство;

4) процедуры текущего контроля за наличием производственных запасов и правильностью их списания на производство;

5) особенности процесса движения сырья и материалов за отчетный период.

Товары:

1) методы оценки товаров;

2) основные источники поступления товаров;

3) основные виды (номенклатура) товаров;

4) документооборот по движению товаров, начиная со склада до момента реализации;

5) процедуры текущего контроля за наличием товаров и возможностью их реализации;

6) особенности процесса движения товаров за отчетный период.

Реализация продукции:

1) структурные подразделения (отделы), осуществляющие выпуск готовой продукции, выполнение работ и оказание услуг;

2) документооборот по выпуску готовой продукции (работ, услуг);

3) процедуры текущего контроля за правильностью отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с выпуском готовой продукции (работ, услуг).

Незавершенное производство:

- 1) состав незавершенного производства и наличие нормативов запасов незавершенного производства;
- 2) метод оценки незавершенного производства;
- 3) процедуры текущего контроля за величиной незавершенного производства;
- 4) особенности незавершенного производства за отчетный период.

Издержки обращения:

- 1) состав издержек обращения;
- 2) места (участки) формирования издержек обращения;
- 3) документооборот по формированию и списанию издержек обращения;
- 4) процедуры текущего контроля за величиной издержек обращения и правильностью их списания;
- 5) особенности в формировании и списании издержек обращения за отчетный период.

Расходы будущих периодов:

- 1) состав расходов будущих периодов;
- 2) документы, устанавливающие сроки и порядок списания расходов будущих периодов;
- 3) процедуры текущего контроля за формированием расходов будущих периодов и обоснованностью их списания;
- 4) особенности в формировании и списании расходов будущих периодов за отчетный период.

Денежные средства:

- 1) касса:
 - структурные подразделения (отделы), осуществляющие кассовые операции;
 - виды кассовых операций и их периодичность;
 - наличие в кассе денежных документов;
 - поступление в кассу наличной выручки;
 - лимит кассовой наличности;
 - документооборот по кассе;
 - особенности в ведении кассовой книги;
 - процедура выдачи денег на заработную плату;
 - процедуры текущего контроля за правильностью ведения кассовых операций и кассовой наличностью;
 - процедуры текущего контроля за правильностью корреспонденции по счетам;

- особенности осуществления операций по кассе за отчетный период;
- 2) расчетные счета:
 - перечень расчетных (текущих) счетов в организации и структурных подразделениях;
 - структурные подразделения (отделы), осуществляющие операции по расчетным (текущим) счетам;
 - основные виды операций по расчетным (текущим) счетам;
 - документооборот по расчетным (текущим) счетам;
 - процедуры текущего контроля за правильностью ведения операций по расчетным (текущим) счетам;
 - процедуры текущего контроля за правильностью корреспонденции по счетам;
 - особенности в ведении операций по расчетным (текущим) счетам за отчетный период;
- 3) валютные счета:
 - перечень валютных счетов в организации и структурных подразделениях;
 - структурные подразделения (отделы), осуществляющие операции по валютным счетам;
 - основные виды операций по валютным счетам;
 - документооборот по валютным счетам;
 - процедуры текущего контроля за правильностью ведения операций по валютным счетам;
 - процедуры текущего контроля за правильностью корреспонденции по счетам;
 - особенности в ведении операций по валютным счетам за отчетный период;
- 4) денежные документы:
 - виды денежных документов, имеющихся в организации;
 - места хранения денежных документов;
 - основные виды операций с денежными документами;
 - документы, обосновывающие принятие к учету и списание денежных документов;
 - процедуры текущего контроля за наличием денежных документов, правильностью их оценки и списания.

Капитал, резервы, фонды:

- виды капитала, резервов и фондов, созданных в организации, и источники их образования;
- документы, в соответствии с которыми создаются резервы и фонды;

- основные виды операций по движению капитала, резервов и фондов;
- документы, обосновывающие формирование и использование резервов и фондов в течение отчетного периода;
- процедуры текущего контроля за формированием и использованием капитала, средств резервов и фондов;
- особенности в формировании и использовании капитала, средств резервов и фондов за отчетный период.

Целевое финансирование и целевые поступления:

- основные источники и направления целевого финансирования и поступлений;
- структурные подразделения (отделы), использующие средства целевого финансирования;
- документооборот по целевым финансированию и поступлениям;
- процедуры текущего контроля за поступлением и использованием средств целевого финансирования и поступлений;
- отчетность по использованию целевого финансирования и поступлений;
- особенности поступления и использования целевого финансирования и поступлений за отчетный период.

Кредиты и заемные средства:

- 1) кредиты банков:
 - виды кредитов, полученных организацией, цель получения кредита и срок кредитования, валюта кредита и банк, предоставивший кредит;
 - документы, подтверждающие получение и погашение кредитов;
 - процедуры текущего контроля за целесообразностью получения кредитов, их использованием и погашением;
 - особенности в получении и погашении кредитов за отчетный период;
 - порядок учета расходов и процентов, связанных с полученными кредитами;
- 2) займы:
 - виды займов, от кого получены, цель получения займа и условия предоставления;
 - документы, подтверждающие получение и возврат средств займа;
 - процедуры текущего контроля за целесообразностью получения займа, использованием и возвратом заемных средств;

- особенности в получении и возврате заемных средств за отчетный период;
- порядок учета расходов и процентов, связанных с полученными займами.

Покупатели и заказчики:

- 1) структурные подразделения (отделы), отвечающие за работу с покупателями и заказчиками;
- 2) документооборот по расчетам с покупателями и заказчиками;
- 3) процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с покупателями и заказчиками и состоянием дебиторской задолженности;
- 4) особенности в расчетах с покупателями и заказчиками за отчетный период.

Поставщики и подрядчики:

- 1) структурные подразделения (отделы), отвечающие за работу с поставщиками и подрядчиками;
- 2) документооборот по расчетам с поставщиками и подрядчиками;
- 3) процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с поставщиками и подрядчиками и состоянием кредиторской задолженности;
- 4) особенности в расчетах с поставщиками и подрядчиками за отчетный период.

Расчеты, не связанные с реализацией и поставками:

- 1) расчеты с дочерними и зависимыми обществами:
 - структурные подразделения (отделы), взаимодействующие с дочерними и зависимыми обществами;
 - документооборот по расчетам с дочерними и зависимыми обществами;
 - процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с дочерними и зависимыми обществами;
 - особенности в расчетах с дочерними и зависимыми обществами за отчетный период;
- 2) расчеты с прочими дебиторами и кредиторами:
 - структурные подразделения (отделы), взаимодействующие с дебиторами и кредиторами, расчеты с которыми осуществляются с использованием счета «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;
 - документооборот по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами;

- процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с прочими дебиторами и кредиторами и состоянием дебиторской (кредиторской) задолженности;

- особенности в расчетах с прочими дебиторами и кредиторами за отчетный период;

3) внутривозрастные расчеты:

- структурные подразделения, расчеты между которыми осуществляются с использованием счета «Внутривозрастные расчеты»;

- документооборот по внутривозрастным расчетам;

- процедуры текущего контроля за правильностью внутривозрастных расчетов и состоянием взаиморасчетов;

- особенности во внутривозрастных расчетах за отчетный период;

4) расчеты с подотчетными лицами:

- документы, определяющие круг лиц, которые могут получать деньги под отчет, и порядок отчета по израсходованным суммам;

- документооборот по расчетам с подотчетными лицами;

- процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с подотчетными лицами и состоянием задолженности по подотчетным суммам;

- особенности в расчетах с подотчетными лицами за отчетный период.

Расчеты с бюджетом:

1) по налогу на прибыль:

- структурные подразделения, осуществляющие расчеты по налогу на прибыль;

- процедуры текущего контроля за правильностью расчетов по налогу на прибыль;

- проводимые в отчетном периоде налоговые проверки расчетов по налогу на прибыль и их результаты;

2) по налогу на добавленную стоимость:

- структурные подразделения, осуществляющие расчеты по налогу на добавленную стоимость;

- процедуры текущего контроля за правильностью расчетов по налогу на добавленную стоимость;

- проводимые в отчетном периоде налоговые проверки расчетов по налогу на добавленную стоимость и их результаты;

3) по налогам, взносам и сборам, связанным с реализацией:

- структурные подразделения, осуществляющие расчеты по налогам, взносам и сборам, связанным с реализацией;

- процедуры текущего контроля за правильностью расчетов по налогам, взносам и сборам, связанным с реализацией;

- проводимые в отчетном периоде внешние проверки расчетов по налогам, взносам и сборам, связанным с реализацией, и их результаты;

4) по прочим налогам, взносам, сборам, акцизам, пошлинам и т.п.:

- структурные подразделения, осуществляющие расчеты по прочим налогам, взносам, сборам, акцизам, пошлинам и т.п., не связанным с реализацией;

- процедуры текущего контроля за правильностью расчетов по прочим налогам, взносам, сборам, акцизам, пошлинам и т.п., не связанным с реализацией;

- проводимые в отчетном периоде налоговые проверки расчетов по прочим налогам, взносам, сборам, акцизам, пошлинам и т.п., не связанным с реализацией, и их результаты.

Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг:

1) структурные подразделения (отделы), осуществляющие продажу товаров, продукции, работ, услуг;

2) документооборот по продаже товаров, продукции, работ, услуг;

3) процедуры текущего контроля за правильностью отражения в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг;

4) особенности реализации товаров, продукции, работ, услуг за отчетный период.

Учет затрат и себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг:

1) структурные подразделения (места, участки), затраты которых включаются в себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;

2) структурные подразделения (отделы), осуществляющие планирование и расчет себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг;

3) применяемый порядок учета затрат на производство;

4) применяемый порядок расчета себестоимости готовой продукции;

- 5) применяемый порядок определения себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг;
- 6) процедуры текущего контроля за величиной затрат на производство;
- 7) процедуры текущего контроля за формированием себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг;
- 8) особенности в формировании себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг за отчетный период.

Коммерческие расходы:

- 1) структурные подразделения (места, участки), затраты которых отражаются на счете «Коммерческие расходы»;
- 2) состав коммерческих расходов;
- 3) применяемый порядок учета коммерческих расходов и их списания на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
- 4) процедуры текущего контроля за формированием и величиной коммерческих расходов;
- 5) особенности в формировании и списании коммерческих расходов за отчетный период.

Управленческие расходы:

- 1) структурные подразделения (отделы), затраты которых отражаются на счете «Общехозяйственные расходы»;
- 2) состав управленческих расходов;
- 3) применяемый порядок учета управленческих расходов и их списания на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
- 4) процедуры текущего контроля за формированием и величиной управленческих расходов;
- 5) особенности в формировании и списании управленческих расходов за отчетный период.

Операционные доходы и расходы:

- 1) состав операционных доходов и расходов;
- 2) процедуры текущего контроля за формированием операционных доходов и величиной операционных расходов;
- 3) особенности в формировании операционных доходов и расходов за отчетный период.

Внереализационные доходы и расходы:

- 1) состав внереализационных доходов и расходов;

- 2) процедуры текущего контроля за внереализационными доходами и расходами;
- 3) особенности в формировании внереализационных доходов и расходов за отчетный период.

Чрезвычайные доходы и расходы:

- 1) состав чрезвычайных доходов и расходов;
- 2) процедуры текущего контроля за чрезвычайными доходами и расходами;
- 3) особенности в формировании чрезвычайных доходов и расходов за отчетный период.

Учет заработной платы:

- 1) документы, устанавливающие порядок расчета (начисления) заработной платы;
- 2) порядок расчета (начисления) заработной платы;
- 3) документооборот по учету заработной платы, удержаний и начислений;
- 4) процедуры текущего контроля за правильностью расчета (начисления) заработной платы, удержаний и начислений;
- 5) проводимые в отчетном периоде внешние проверки расчетов по заработной плате, удержаниям и начислениям и их результаты;
- 6) особенности отражения в учете заработной платы за отчетный период.

11.2. Общие документы аудиторской проверки

При организации работ по проведению аудита, как общего, так и специального, направленного только на отдельные участки деятельности организации, возникает необходимость оформления ряда документации, содержание и структура которой могут быть типовыми, унифицированными в аудиторской фирме. Так, например, для заключения договора и выдачи аудиторского заключения полезно использовать типовой бланк с описанием общей информации по организации, который может быть заранее заготовлен аудиторами.

Таблица 11.1

Общая информация об организации (аудируемом лице)

№ п/п	Наименование показателя	Значение показателя
1	Полное наименование	
2	Сокращенное наименование	
3	Основные виды деятельности	
4	Юридический адрес	
5	Фактический адрес	
6	Регистрационный номер	
7	Дата регистрации	
8	Уставный капитал	
9	Свидетельство о внесении в реестр государственного имущества: — реестровый номер; — дата присвоения реестрового номера	
10	Включено в государственный реестр Российской Федерации предприятий-монополистов	
11	Адрес налоговой инспекции	
12	Код ИНН	
13	Идентификационный код ОКПО	
14	Код территории по СОАТО	
15	Код группировки по СООГУ	
16	Код собственности (ОКСФ)	
17	Код организационно-правовой формы	
18	Код отрасли по ОКОНХ	

Согласование сроков аудита и порядка предоставления документации — это, пожалуй, самый важный этап. Фиксирование согласованных намерений правильнее оформлять в письменном виде. Это позволит сторонам контролировать сроки и избежать многих неоправданных взаимных претензий.

Приведем основные намерения, нуждающиеся в согласовании:

1) целью аудита организации является выражение мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица за 200_ год, подготовленной

в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета;

2) при планировании и осуществлении процедур сбора аудиторских доказательств аудитор будет исходить из сложившегося объема хозяйственных операций по каждому разделу учета, объемов деятельности аудируемого лица, а также сложившейся схемы документооборота и необходимых затрат времени персонала организации на подготовку требуемой информации;

3) при подготовке и планировании аудиторских процедур аудитор будет исходить из принципа достаточности и уместности проведения конкретных аудиторских процедур в отношении аудируемого лица и его хозяйственной деятельности;

4) вся документация должна быть передана аудитору для проверки на русском языке. Все отчеты и документация будут составлены аудитором на русском языке;

5) письменная информация по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности за отчетный 200_ год, составленная с учетом требований законодательства, будет представлена в срок не позднее *«(числа)» (месяца)* года, следующего за отчетным. Письменная информация должна быть представлена лицу, уполномоченному от аудируемого лица, или непосредственно руководителю, подписавшему договор на выполнение аудита, в двух экземплярах и на электронном носителе с соблюдением принципа конфиденциальности;

6) аудиторское заключение о проведении аудита бухгалтерской отчетности аудируемого лица, составленное в соответствии с требованиями ФПСАД, будет составлено и представлено не позднее *«(числа)» (месяца)* года, следующего за отчетным.

Типовыми документами, которые рекомендовано унифицировать аудиторским фирмам, являются общий план и программа аудита. Приведем их форму и в каждом разделе, посвященном практическому аудиту, будем исходить из предположения, что их заполняют в соответствии с перечнем вопросов, подлежащих проверке.

До подписания договора на аудиторскую проверку (это требование установлено ФПСАД № 2 «Планирование аудита») оформляется общий план аудита, в котором в разделе «Наименование работ» приводятся укрупненные направления аудита (табл. 11.2).

Таблица 11.2

Общий план аудита

Аудиторская фирма _____		Аудируемое лицо _____	
Лицензия №..., срок действия _____		Вид деятельности _____	
Реквизиты *		Реквизиты *	
№ п/п	Наименование работ	Объем проверки/документы	Примечание
I. Общие процедуры проверки			
1.1	Ознакомление с системой бухгалтерского учета		
1.2	Тестирование систем внутреннего контроля		
1.3	Расчет аудиторского риска и существенности		
II. Практические разделы бухгалтерского и налогового учета, подлежащие проверке			
2.1	Аудит учредительных документов		
2.2	Аудит учетных политик для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения		
2.3	Аудит внеоборотных активов		
2.4	Аудит производственных запасов (счета 10, 11, 14, 15, 16 и др.)		
2.5	Аудит затрат на производство (счета 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29 и др.)		
2.6	Аудит готовой продукции и товаров (счета 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46 и др.)		
2.7	Аудит денежных средств (счета 50, 51, 52, 55, 57, 58, 59 и др.)		
2.8	Аудит расчетов		
2.9	Аудит капитала		
2.10	Аудит формирования финансовых результатов и распределения прибыли (счета 90, 91, 96, 97, 98, 99 и др.)		
2.11	Аудит порядка ведения раздельного учета по видам деятельности		
2.12	Аудит забалансовых счетов		

Окончание табл. 11.2

Аудиторская фирма _____		Аудируемое лицо _____	
Лицензия №..., срок действия _____		Вид деятельности _____	
Реквизиты *		Реквизиты *	
№ п/п	Наименование работ	Объем проверки/документы	Примечание
	Проверка соответствия бухгалтерской отчетности требованиям действующего законодательства		
2.13	Анализ финансовой устойчивости, расчет основных экономических коэффициентов		
2.14	Прочие вопросы на усмотрение аудитора, необходимые для подтверждения достоверности отчетности: • предложения по минимизации финансовых рисков; • оценка качества ведения бухгалтерского и налогового учета; • анализ предъявленных организацией исков		
III. Процедуры завершающего этапа			
3.1	Оформление письменной информации по результатам аудита		
3.2	Представление письменной информации по результатам аудита руководству аудируемого лица и согласование спорных моментов		
3.3	Оформление и представление аудиторского заключения		
3.4	Подписание акта приема-сдачи выполненных работ		
Подписи аудиторской фирмы, печать, дата		Подписи аудируемого лица, печать, дата	

* Показатель реквизиты должен быть заполнен в объеме, достаточном для заключения договора.

Каждый пункт, приведенный в общем плане, может быть расширен и более подробно приведен в программе аудита. В отличие от общего плана аудита, программа может быть

составлена и согласована уже после подписания договора. В ходе аудита в нее могут вноситься согласованные изменения, но общие сроки проведения проверки и стоимость выполнения работ менять не рекомендуется. Программа аудита может быть составлена как по всем пунктам общего плана сразу, так и в виде отдельных программ по каждому подпункту. При этом наименование процедуры можно вынести в заголовочную часть. Такое дробное составление документации является несколько непривычным в российской практике ведения документооборота, но, несомненно, более удобным при необходимости внесения изменений. Для примера приведем вариант оформления части программы аудита по разделу 2.7 общего плана аудита «Аудит денежных средств» (табл. 11.3).

Таблица 11.3

Программа аудита

Аудиторская фирма		Аудируемое лицо		
Лицензия №..., срок действия		Вид деятельности		
Реквизиты *		Реквизиты *		
№ п/п	Наименование процедур (работ) по общему плану	Период	Ответственный аудитор	Консультант (ответственный) от предприятия
2.7	Аудит денежных средств (счета 50, 51, 52, 55, 57, 58, 59 и др.)	01.01.2009—01.03.2009	Ф.И.О.	Зам. гл. бухгалтера
2.7.1	Аудит кассовых операций			
2.7.2	Аудит операций по расчетным счетам			
2.7.3	Аудит движения денежных средств			
2.7.4	Аудит операций по валютным счетам			
2.7.5	Аудит операций по специальным счетам			
2.7.6	Аудит денежных средств в пути			
2.7.8	Аудит финансовых вложений			

Окончание табл. 11.3

Аудиторская фирма		Аудируемое лицо		
Лицензия №..., срок действия		Вид деятельности		
Реквизиты *		Реквизиты *		
№ п/п	Наименование процедур (работ) по общему плану	Период	Ответственный аудитор	Консультант (ответственный) от предприятия
2.7.9	Аудит резервов под обеспечение вложений в ценные бумаги			
2.7.10	Прочие вопросы, связанные со спецификой деятельности организации			
Подписи аудиторской фирмы, дата		Подписи аудируемого лица, дата		

* Показатель реквизиты может быть заполнен в объеме, удобном для поддержания контактов, и содержать не юридические реквизиты, а телефоны и т.п. контактную информацию.

Программа аудиторской проверки, как и общий план аудита, — это документы, которые аудиторам рекомендуется разрабатывать самостоятельно, руководствуясь общими указаниями ФПСАД, стандартов саморегулируемых объединений и внутрифирменными стандартами, поэтому приведем еще один вариант оформления данного документа (табл. 11.4).

Таблица 11.4

Программа аудиторской проверки

Организация		Аудитор	
Проверяемый период		Дата начала проверки	
Представленные документы		Проверяемый период	
Масштаб выборки		Дата окончания проверки	
Проверяемый сегмент	Аудиторские процедуры	Источники информации	Примечания

В своей практической деятельности аудитор может предусмотреть и другие варианты, являющиеся удобными именно для его аудиторской фирмы.

Письменную информацию по результатам аудита приводить в типовой форме не представляется нужным, так как каждая аудиторская фирма в данном случае использует свои профессиональные знания и умения.

В то же время рекомендуется составлять сводную ведомость по исправлению выявленных нарушений, что позволит не только учесть все выявленные нарушения, но и обеспечит возможность контроля за их исправлением (табл. 11.5).

Таблица 11.5

Сводная ведомость исправления выявленных нарушений

№ п/п	Вид нарушения	Причина нарушения	Сумма, тыс. руб.	Исправительная запись	Рекомендация по недопущению нарушений впредь
1	2	3	4	5	6

Форма и порядок представления аудиторского заключения представлены во ФПСАД № 6 и подробно рассмотрены нами в первой части.

Глава 12

АУДИТ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

12.1. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита

В ходе проверки аудитор обязан разобраться в системе бухгалтерского учета, которая применяется аудируемым лицом, изучить и оценить те средства контроля, на основе которых он собирается определить суть и масштаб предполагаемых аудиторских процедур, а также временные затраты на них. Масштаб и особенности системы внутреннего контроля, степень их формализации должны соответствовать размерам аудируемого лица и особенностям его деятельности. Аудитор в ходе проверки обязан получить достаточную уверенность в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность аудируемого лица. Надлежащая система внутреннего контроля может способствовать формированию такой уверенности.

Если аудитор убеждается, что может опереться на соответствующие средства контроля, то он получает возможность проводить аудиторские процедуры менее детально и (или) более выборочно, чем делал бы в противном случае, а также может внести изменения в суть применяемых аудиторских процедур и скорректировать предполагаемые затраты времени на их осуществление.

Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках эффективности и надежности, чем упоминалось ранее.

Изучение и оценка особенностей системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки должны документироваться аудиторскими организациями.

Серьезные недостатки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, отмеченные в ходе аудиторской проверки, а также рекомендации по их устранению следует отражать в письменном отчете для руководства аудируемого лица.

Система внутреннего контроля — это совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством организации для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая включает надзор и проверку:

- соблюдения требований законодательства;
- точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- предотвращения ошибок и искажений;
- исполнения приказов и распоряжений;
- обеспечения сохранности активов.

Аудитор в ходе проверки должен принимать во внимание, что система внутреннего контроля экономического субъекта должна включать:

- 1) надлежащую систему бухгалтерского учета;
- 2) контрольную среду;
- 3) отдельные средства контроля.

Система бухгалтерского учета — это совокупность конкретных форм и методов, обеспечивающих возможность аудируемого лица вести учет своего имущества и обязательств путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в учетных регистрах на основании первичных документов, т.е. осуществлять ведение бухгалтерского учета, а также формировать бухгалтерскую отчетность.

Контрольная среда — понятие, характеризующее общее отношение, осведомленность и практические действия руководства аудируемого лица, направленные на установление, поддержание и развитие системы внутреннего контроля в организации. Она включает:

- стиль и основные принципы управления организацией;
- организационную структуру организации;
- распределение ответственности и полномочий;
- кадровую политику и практику;
- порядок подготовки бухгалтерской отчетности;
- порядок подготовки внутренней отчетности для целей управления;

— согласование с требованиями, установленными соответствующим законодательством и внешними регулирующими органами.

Средства внутреннего контроля — составные части системы внутреннего контроля, установленные руководством аудируемого лица для отдельных направлений и участков хозяйственной деятельности с целью обеспечения эффективного и надежного управления ею.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутреннего контроля. От него зависит, чтобы эта система соответствовала размерам и специфике деятельности организации, функционировала регулярно и эффективно.

Для оценки надежности контрольной среды и отдельных средств контроля используются три градации: высокая, средняя, низкая.

Низкая оценка, данная аудитором одному или нескольким факторам, влияющим на надежность контрольной среды, приводит к уменьшению его возможности опереться на отдельные средства контроля клиента и требует увеличения удельного веса проверок по существу. С другой стороны, высокая оценка предоставляет аудитору возможность в большей степени рассчитывать на надежность средств внутреннего контроля и, соответственно, снизить долю проверок по существу.

Надежность средств контроля и риск средств контроля являются взаимодополняющими категориями:

- 1) высокой степени надежности соответствует низкий риск;
- 2) средней степени надежности — средний риск;
- 3) низкой степени надежности — высокий риск.

Особенности изучения и описания системы внутреннего контроля в субъектах малого бизнеса

При описании системы внутреннего контроля в организации, относящейся к субъектам малого бизнеса, необходимо учитывать их специфические особенности. Общим допущением является то, что доверие аудитора к эффективности системы внутреннего контроля обычно должно быть ниже, чем для средних и крупных организаций.

Документирование изучения и оценки системы внутреннего контроля для субъектов малого бизнеса по сравнению с документированием средних и крупных организаций может проводиться в упрощенном виде.

В этом случае возможно:

- ограничиться только описанием результатов общего знакомства с системой внутреннего контроля;
- описать результаты общего знакомства с системой внутреннего контроля и дать оценку надежности контрольной среды.

Примерами средств внутреннего контроля являются:

- разрешительные подписи руководителя и (или) главного бухгалтера на документах;
- подпись главного (старшего) бухгалтера на проверенном им журнале-ордере;
- подготовка счетов-фактур (накладных и др.) в нескольких экземплярах под копирку;
- сплошная нумерация создаваемых документов;
- регистрация документов в специальных журналах;
- подшивка копий документов в специальные папки;
- надлежаще организованный документооборот;
- встречные взаимопроверки бухгалтерских записей;
- сверки расчетов;
- инвентаризация;
- внутренняя ревизия;
- периодический анализ состояния активов и расчетов;

Для субъектов малого бизнеса система бухгалтерского учета включает:

- учетную политику;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета;
- формы первичных документов, применяемые для оформления хозяйственных операций, как типовые, так и утвержденные организацией при отсутствии типовых форм первичных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технологию обработки учетной документации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета, включая организационную структуру бухгалтерии и распределение полномочий между ее сотрудниками.

Документация бухгалтерского учета — это совокупность материальных носителей информации, составляемая по ус-

тановленным требованиям в ходе ведения бухгалтерского учета и включающая:

- первичные учетные документы;
- сводные учетные документы;
- регистры бухгалтерского учета;
- данные внутренней бухгалтерской отчетности.

При проведении первой аудиторской проверки у клиента необходимо описать все аспекты системы учета. В дальнейшем собираются сведения об изменениях, происходящих каждый год. Существенные изменения в системе бухгалтерского учета клиента (переход с «ручного» учета на компьютерный, переход с одной компьютерной системы учета на другую, реорганизация предприятия и т.п.) документируются.

При первоначальном аудите у клиента должны быть затребованы документы, регламентирующие его учетную политику и систему бухгалтерского учета. Необходимая информация может быть получена также путем устного опроса и письменных пояснений. При повторяющемся аудите клиент должен либо предоставить информацию об изменениях в учетной политике и системе бухгалтерского учета по сравнению с периодом, проверенным в ходе предыдущей аудиторской проверки, либо подтвердить, что никаких изменений не произошло.

Особенности изучения и описания системы бухгалтерского учета в экономических субъектах, использующих упрощенную форму учета

При описании системы бухгалтерского учета в субъектах, использующих упрощенную форму учета, рекомендуется отразить:

- количество бухгалтеров и работников, отвечающих за сохранность товарно-материальных ценностей;
- наличие учетной политики;
- наличие рабочего плана счетов и его особенности;
- наличие утвержденного графика документооборота и осуществление контроля за его выполнением;
- применение в учете и управлении компьютерных программ;
- наличие форм первичных учетных документов, отличных от типовых;
- порядок проведения инвентаризации;
- порядок ведения книги учета хозяйственных операций;
- состав регистров и порядок записи в них;

- применяемый порядок учета затрат на производство и формирования себестоимости;
- направления использования прибыли;
- процедуры текущего контроля за наличием и использованием товарно-материальных ценностей;
- процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с дебиторами и кредиторами;
- особенностей в движении внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей за отчетный период;
- особенности в расчетах с дебиторами и кредиторами за отчетный период.

Документирование изучения и оценки системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля должно соответствовать масштабу проверяемого экономического субъекта. Для субъектов малого предпринимательства этот процесс может проводиться в упрощенном виде по сравнению с документированием крупных и средних экономических субъектов.

Информирование о недочетах

В результате тщательного изучения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также тестов средств контроля аудитор может понять, какие недостатки имеются в этих системах. В разумные сроки он должен уведомить руководство соответствующего уровня о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. О таких недостатках руководство обычно информируется в письменном виде. Если же аудитор считает, что сообщение в устной форме является более целесообразным, то этот факт он должен отразить в своих рабочих документах. В сообщении целесообразно отметить, что в нем представлены только те недостатки, которые стали известны аудитору в ходе аудиторской проверки, а также то, что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля для принятия управленческих решений.

12.2. Управленческий аудит предприятий

Цель управленческого аудита предприятий состоит в определении и сопоставлении показателей фактически достигнутой и нормативной результативности (уровня экономического

развития) производственных объектов. Оценка проводится с учетом не только производственных, но и социальных результатов деятельности. При этом оценивается общий результат трудовой деятельности аппарата управления как единой команды, нацеленной на достижение поставленных целей и вклад каждого члена управленческой команды предприятия, начиная с менеджеров нижнего звена и заканчивая руководителями этой команды.

В процессе проведения управленческого аудита предприятий помимо задачи определения достижений и недостатков в работе каждого из участников и всей службы менеджмента в целом будут решаться две важные задачи: аудит существующей системы управления деятельностью предприятия и аудит его кадрового потенциала.

Управленческий аудит по своей сути является экономической диагностикой существующей на обследуемом предприятии системы стратегического и тактического управления. Проводится оценка его производственной, коммерческой и социальной деятельности с последующей разработкой комплекса всесторонних мероприятий, направленных на устранение выявленных в этой системе недостатков.

Процедура такого аудита состоит в сравнении фактических показателей за отчетный период времени с плановыми, нормативными, расчетными. Управленческий аудит предприятия осуществляют как внутренние, так и внешние управленческие аудиторы. На крупных предприятиях, в корпорациях в связи с большим объемом конфиденциальной информации эту работу предпочитают поручать специально подготовленным внутренним аудиторам.

В процессе управленческого аудита могут быть рассмотрены перспективы и возможные темпы экономического развития и роста данного предприятия (т.е. стратегия и тактика работы). Зачастую одновременно могут быть подготовлены материалы для плановой аттестации управленческих кадров.

В числе основных пользователей результатов управленческого аудита предприятия выступают:

- акционеры, учредители предприятия;
- члены наблюдательного совета и рядовые акционеры публичных компаний;
- руководство, в том числе руководители среднего и низшего звена;
- отделы управления кадрами предприятия;

- рейтинговые центры;
- центры подбора кадров, кадровые агентства.

Управленческий аудит предприятий в отличие, например, от общего аудита акционерных компаний, банков, страховых обществ и инвестиционных фондов не является обязательным, и, следовательно, проводится только по инициативе заинтересованных акционеров, руководителей и т.п. Только заинтересованные юридические или физические лица могут инициировать и оплачивать выполнение этой работы.

Исходя из этого, результаты такого аудита могут быть открытыми полностью или частично, а могут быть использованы сугубо для целей внутреннего управления, контроля и расстановки персонала, как представляющие коммерческую тайну обследованного предприятия.

Периодичность проведения устанавливается по усмотрению заинтересованных лиц, как правило, не чаще, чем раз в год.

Информационной базой управленческого аудита предприятий могут выступать нормы производственного, и социального потенциалов предприятия; должностные инструкции и требования к конкретным работникам в соответствии со штатным расписанием. Весь круг стратегических и тактических задач должен быть распределен между ее ведущими участниками, на которых возлагается ответственность за выполнение поставленных перед ними задач. В процессе управленческого аудита обязательно контролируются результаты, эффективность, своевременность и качество работы каждого менеджера.

По результатам проведения управленческого аудита получает возможность максимально объективно осуществлять аттестацию своих работников по конечным итогам работы каждого, аудируемого предприятия в целом и по зонам ответственности каждого участника.

Аудит кадрового потенциала предполагает оценку возможностей персонала обеспечить эффективное функционирование предприятия, т.е. оценку способностей сотрудников при определенных организационно-технических, финансово-экономических и социальных условиях выполнять стоящие перед ними задачи. Несоответствие кадрового состава предприятия выполняемым задачам обуславливает снижение результативности и эффективности его работы, влияет на величину оценки его стоимости, инвестиционную привлекательность, а также на затраты, связанные с возможной реструктуризацией, антикризисным управлением или инновационным проектированием для этого предприятия.

12.3. Понятие и роль внутреннего аудита

Институт внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors) определяет внутренний аудит как независимую деятельность в организации по проверке и оценке работы в ее интересах, а также контроль, который осуществляется путем проверки и оценки адекватности и эффективности других видов контроля.

Внутренний аудит — это организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования внутреннего контроля. В состав внутреннего аудита входят назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или их группы.

Отличительная особенность данного определения заключается в том, что к институтам внутреннего аудита, помимо внутренних аудиторов или их групп, отнесены также ревизоры и ревизионные комиссии.

Место внутреннего аудита в системе управления описано в ПСАД «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» и «Изучение и использование работы внутреннего аудитора», МСА 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» и 400 «Оценка рисков и система внутреннего контроля» также посвящены исследованию возможностей внутреннего аудита.

На наш взгляд, внутренний аудит — это один из способов контроля за эффективностью деятельности отдельных подразделений экономического субъекта, при этом для руководства и (или) собственников экономического субъекта он имеет информационное и консультационное значение и призван содействовать оптимизации функционирования экономического субъекта и достижению поставленных целей.

Для определения места внутреннего аудита в системе контроля необходимо определиться с его структурой. В системе внутреннего аудита можно выделить наиболее существенные элементы.

1. Субъекты контроля, т.е. специалисты, осуществляющие внутренний аудит. Чем выше их профессиональная квалификация и объективность, тем качественнее результаты контроля. К требованиям, предъявляемым к знаниям и умениям работников внутреннего аудита, относятся знание особенно-

стей функционирования предприятия и структуры управления, владение техникой и методикой проведения проверок, знание норм законодательства, умение правильно определить круг вопросов, подлежащих внутренней и внешней проверке, способность обобщать результаты отдельных проверок для выработки комплекса рекомендаций.

2. Объект внутреннего аудита — это звено системы управления организацией, обеспечивающее контроль. Объекты выбираются в соответствии с целями деятельности организации.

3. Метод внутреннего аудита организации. Таковым является способ достижения цели, который характеризуется использованием общенаучных методических приемов исследования объектов контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, редукция, эксперимент и др.), собственных эмпирических методических приемов (инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметическая проверки, встречная проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов, служебное расследование, экспертизы различных видов, логическая проверка, сканирование, письменный и устный опросы и др.), а также специфических приемов смежных экономических наук (приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики).

При исследовании места внутреннего аудита в системе контроля предприятия необходимо остановиться на его целях и задачах, а также функциях и принципах.

Для достижения целей внутреннего аудита должны быть решены следующие задачи:

- оценка экономической эффективности деятельности организации как в целом, так и каждой из ее управленческих структур и центров ответственности;
- прогнозирование экономического развития организации на перспективу с учетом влияния всех возможных внешних и внутренних факторов;
- минимизация расходов и потерь во взаимоотношениях с бюджетом, другими государственными структурами и партнерами.

Перечисленные задачи включают в себя как аналитические, так и контрольные функции.

К задачам внутренней аудиторской службы в наиболее общем виде можно отнести следующие:

1) периодический контроль за финансово-хозяйственной деятельностью;

2) финансово-экономический анализ деятельности организации;

3) консультационные услуги.

В зависимости от специфики организации, особенностей ее организационной структуры и целей, поставленных администрацией, задачи конкретной аудиторской службы могут быть различными.

В практической деятельности внутренние аудиторы должны руководствоваться требованиями норм законодательства РФ, а также учредительными документами, приказами по предприятию и должностными инструкциями.

Создание эффективной системы внутреннего аудита — достаточно сложная задача. Это объясняется следующими причинами:

— большим количеством составляющих финансово-хозяйственного цикла, которые нуждаются в контроле (закупка, реализация, производство и др.);

— высокими профессиональными и моральными требованиями к аудиторам (их квалификация должна, по крайней мере, соответствовать квалификации лиц, деятельность которых проверяется).

Мотивацией организации внутреннего аудита на крупных и средних предприятиях служат:

- усложнение системы законодательства;
- стремление управлять финансовыми ситуациями;
- усиление эффективности управления деятельностью самого предприятия и его структурных подразделений;
- контроль за рациональным использованием ресурсов;
- выполнение обязательств;
- оптимизация системы учета.

Организация внутрипроизводственного аудита не относится к вопросам, законодательно регламентируемым государством, это прерогатива самого предприятия. Между тем от эффективности его функционирования зависит не только сохранность активов экономического субъекта, но и работоспособность самого предприятия. Внутренний аудит указывает пути совершенствования системы управления.

Осуществление функций внутреннего аудита может быть возложено на специальные службы или отдельных аудиторов, состоящих в штате экономического субъекта, ревизионные комиссии (ревизоров), а также на сторонние организации и (или) внешних аудиторов, привлекаемых для его проведения.

Служба внутреннего аудита может быть создана как самостоятельное подразделение аппарата управления, при этом она подчиняется только руководителю организации. Согласно международному опыту организации внутреннего аудита возможно вынесение его структур за рамки предприятия с подчинением совету директоров или учредителям. Однако в этом случае неизбежно удлиняется процедура получения и эффективного использования оперативной информации, т.е. создается параллельная информационная структура с возможным дублированием первичных документов и процедур, что экономически невыгодно и может привести к снижению качества информации. При любых вариантах организации такой службы для экономии средств, повышения эффективности ее работы и обеспечения конфиденциальности информации, составляющей коммерческую тайну, деятельность службы внутреннего аудита должна быть строго регламентирована.

Чтобы обеспечить объективность оценок принимаемых в управленческой структуре важных решений, необходимо создать условия должной независимости аудиторской службы. Это означает, что она не может быть подчинена финансовому директору или другому должностному лицу, в обязанности которого входит управление финансами.

Кроме того, подразделение внутреннего аудита должно быть обособлено от бухгалтерии и других служб (в особенности тех, чья деятельность будет проверяться) и подчиняться только руководящему органу организации. Это одно из кардинальных отличий системы внутреннего аудита от системы контрольно-ревизионных служб, находящихся в структуре бухгалтерии и подчиненных главному бухгалтеру.

Внутренний аудит тесно связан со всей системой учета, а его функции в значительной степени совпадают с контрольными функциями бухгалтерского учета организации и функциями внешнего аудита по осуществлению контрольной деятельности. Внутренний аудит — это фактически внутрихозяйственный контроль, но по содержанию и методам проведения имеющий много общего с внешним аудитом.

Глава 13

АУДИТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Согласно ФПСАД № 6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» в аудиторском заключении должно быть указано, что аудит включал в себя в том числе оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке бухгалтерской отчетности, т.е. при формировании аудиторского заключения аудитор должен оценивать также обоснованность принятой организацией учетной политики (письмо Минфина России от 29.01.2008 № 07-05-06/18).

Изучение учетной политики является одним из важнейших моментов в процессе аудита. Цель изучения и оценки учетной политики заключается в формировании мнения о ее соответствии нормам действующего законодательства по бухгалтерскому учету и налогообложению. В рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2007 г., данных в письме Минфина России от 29.01.2008 № 07-05-06/18, в целях повышения качества аудита бухгалтерской отчетности организаций предписано обратить особое внимание на обоснованность учетной политики аудируемого лица, а именно:

- принятого аудируемым лицом способа начисления амортизации объектов основных средств;
- порядка признания аудируемым лицом управленческих и коммерческих расходов в себестоимости;
- признания аудируемым лицом курсовых разниц по причитающимся к оплате процентам по займам и кредитам и т.п.

Аудитор должен составить мнение о соответствии учетной политики нормам действующего законодательства и оценке достоверности бухгалтерской отчетности организации исходя из требований ПБУ 1/2008 с учетом следующих допущений:

- имущественной обособленности организации;
- последовательности применения учетной политики;

— временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

В соответствии с п. 5, 16 ФПСАД № 26 в ходе аудиторской проверки аудитор должен определить:

- соответствует ли учетная политика в предыдущий период в отношении отдельных показателей и сопоставимой отчетности в учетной политике в текущий период;

- были ли сделаны надлежащие корректировки для отражения последствий изменения учетной политики;

- были ли изменения учетной политики надлежащим образом раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Некоторые организации, понимая важность учетной политики для организации бухгалтерского учета и формирования достоверной финансовой отчетности, обращаются за помощью к аудиторским организациям при формировании данного документа.

При проведении аудиторской проверки необходимо установить:

- наличие и состав распорядительных документов по учетной политике;

- соответствие формы и сроков принятия документов по учетной политике требованиям нормативных актов;

- последовательность применения учетной политики;

- наличие способов учета, отличных от установленных нормативными документами, но позволяющих организации достоверно отразить ее имущественное состояние и финансовые результаты;

- полноту раскрытия избранных при формировании учетной политики способов ведения бухгалтерского учета, существенно влияющих на оценку и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности;

- соблюдение учетной политики.

Для ознакомления с учетной политикой при проведении аудита изучаются и оцениваются основные принципы организации бухгалтерского учета и документооборота проверяемого предприятия. При этом устанавливаются наличие и состав распорядительных документов, определяющих учетную политику.

Учетная политика для бухгалтерского учета должна быть представлена двумя разделами:

- 1) организационно-техническим, в котором отражают структуру бухгалтерии, форму бухгалтерского учета (например журнально-ордерная или автоматизированная), порядок и сроки проведения инвентаризации и т.д.;

- 2) методологическим, в котором указывают способы и методы ведения бухгалтерского учета (в частности основных средств, нематериальных активов, материалов), приводят рабочий план счетов.

Порядок ведения налогового учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов устанавливается в учетной политике для целей налогообложения. Считается целесообразным для облегчения ведения бухгалтерского и налогового учета сопоставлять вариантность методов учета для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения, а затем выбирать и утверждать приказом те методы, которые совпадают.

Проверяя налоговую учетную политику, аудитор учитывает требования ст. 167 и 313 НК РФ: учетную политику утверждают по НДС и налогу на прибыль. До 2007 г. само понятие учетной политики для целей налогообложения в налоговом законодательстве отсутствовало. С 1 января 2007 г. п. 2 ст. 11 НК РФ дополнен следующим абзацем: «Учетная политика для целей налогообложения определяется как выбранная фирмой совокупность допускаемых Кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения». Кроме того, это понятие включает в себя «учет иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика».

Как правило, налоговая учетная политика состоит из трех основных разделов:

- 1) принципы ведения налогового учета;
- 2) методы расчета того или иного налога;
- 3) регистры налогового учета.

Учетная политика для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения сравнивается, затем аудитором оценивается влияние на прибыль имеющихся расхождений в методике бухгалтерского и налогового учета. В ходе анализа учетной политики устанавливаются расхождения в определении базы по расчету прибыли для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения из-за разницы в оценке и признании активов, обязательств, доходов и расходов, являются источники постоянных и временных разниц при расчете прибыли, выражается мнение по вопросу применяемой учетной политики аудируемого лица.

В ходе аудита проверяется не только факт наличия утвержденной учетной политики и отражение в ней способов ведения учета организации, но и дается оценка правильности и рациональности выбранных методов и форм, регламенти-

рующих методические и организационные основы ведения бухгалтерского учета и порядка налогообложения. Аудитору в первую очередь необходимо изучить соответствие учетной политики структуре, отраслевой принадлежности и другим особенностям деятельности организации. Согласно п. 3 ст. 5 Закона о бухгалтерском учете каждая компания составляет учетную политику самостоятельно, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей.

При планировании и в ходе проверки необходимо учитывать качественный аспект существенности, а примером качественно искажения финансовой отчетности является недостаточное или неадекватное описание учетной политики, что может ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности. В соответствии с ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» при оценке факторов риска, связанных с искажениями в результате недобросовестных действий со стороны аудируемого лица, аудитор может принять решение более внимательно проанализировать методы, выбранные руководством аудируемого лица в учетной политике, особенно в части признания доходов, оценки активов и капитализации затрат.

Информационной базой для ознакомления с содержанием учетной политики являются:

- 1) приказ (распоряжение и т.п.) об учетной политике проверяемой организации;
- 2) рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- 3) перечень утвержденных форм первичных документов и форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- 4) правила документооборота и технологии обработки учетной информации;
- 5) утвержденные методики учета отдельных показателей и другие приложения к приказу об учетной политике проверяемой организации;
- 6) пояснительная записка, которая раскрывает:
 - сведения, относящиеся к учетной политике организации;
 - избранные при формировании учетной политики отличные от предыдущего года способы ведения бухгалтерского учета;
 - изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности в отчетном году или периодах, следующих за отчетным;

— дополнительные данные о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, прекращении операций, связанных сторонах, прибыли, приходящейся на одну акцию.

Изучив и проанализировав представленную информационную базу, важно определить, не является ли формальным отношение руководства клиента к формированию и исполнению учетной политики. Наличие вовремя изданных и правильно оформленных приказа (распоряжения) об учетной политике и других соответствующих распорядительных документов не может в достаточной мере свидетельствовать об использовании учетной политики в качестве инструмента управления организацией.

Аудитор должен проверить, соблюдается ли установленный ПБУ 1/2008 порядок принятия учетной политики:

- издан ли приказ (распоряжение) руководителя организации об учетной политике. Следует отметить, что вновь созданное предприятие должно оформить избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица;
- утверждены ли рабочий план счетов, формы используемых нетиповых первичных документов, правила документооборота и технология обработки учетной информации, порядок проведения инвентаризации и методы оценки имущества, порядок контроля хозяйственных операций и др.;
- издавался ли приказ о дополнениях, вносимых в учетную политику;
- издавался ли приказ об изменении учетной политики.

Дополнения в учетную политику в течение года могут быть внесены в момент приобретения организацией активов или при возникновении фактов деятельности, имеющих вариантность в законодательстве, но не имеющих аналогов в практике данной организации.

Изменения в учетной политике могут иметь место в следующих случаях:

- изменения законодательства РФ (и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую

трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

- существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Изменения в учетной политике должны быть обоснованы. Аудитор может провести тестирование предоставленного приказа (распоряжения) об учетной политике, которое помогает аудитору выявлять, какие из аспектов учетной политики отражены не в полной мере.

Для оценки полноты и правильности положений учетной политики аудитор должен убедиться, что в соответствующих распорядительных документах содержится информация, обосновывающая выбор организацией способов бухгалтерского учета и особенности применения способов учета, исходя из специфики условий хозяйствования, отраслевой принадлежности.

Таким образом, информация об учетной политике является одним из объектов аудиторской проверки. Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, должно распространяться в равной степени и на информацию об учетной политике.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита учетной политики:

- учетная политика не соответствует (не полностью соответствует) нормам действующего законодательства;
- учетная политика датирована текущим годом (следовательно, может применяться только с 1 января следующего года);

- у организации отсутствуют обязательные приложения к учетной политике (график документооборота, рабочий план счетов, перечень лиц, имеющих право подписи на первичных документах, и другие, наличие которых предусмотрено нормами действующего законодательства).

- ведение учета в организации не соответствует методам, записанным в учетной политике.

Глава 14

АУДИТ ФОРМИРОВАНИЯ КАПИТАЛА, УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ, НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ И РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ

Целью аудиторской проверки капитала является формирование мнения о достоверности данных показателей бухгалтерской отчетности, отражающих состояние уставного капитала, и соответствии методологии его учета нормативным актам (табл. 14.1).

Таблица 14.1

Направления проверки при аудите капитала

Капитал	Направления аудиторской проверки
Уставный капитал (счет 80 и др.)	<p>Проверить достоверность учетных и отчетных данных уставного капитала:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) соответствие размера уставного капитала данным учредительных документов и законодательству РФ; 2) полноту и правильность формирования уставного капитала; 3) полноту и своевременность отражения в учете расчетов по взносам акционеров, их доли в уставном капитале с учетом порядка, размера, способов и сроков, предусмотренных учредительными документами; 4) обоснованность изменения величины уставного капитала; 5) правильность отражения в учете
Резервный капитал (счет 82 и др.)	<p>Проверить достоверность учетных и отчетных данных резервного капитала:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) соответствие размера резервного капитала данным учредительных документов и законодательству РФ; 3) правильность формирования резервного капитала; 4) целевое использование резервного капитала; 5) правильность отражения в учете

Окончание табл. 14.1

Капитал	Направления аудиторской проверки
Добавочный капитал (счет 83 и др.)	Проверить достоверность учетных и отчетных данных добавочного капитала: 1) правильность образования добавочного капитала; 2) обоснованность использования средств добавочного капитала; 3) правильность отражения в учете
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (счет 84 и др.)	Проверить достоверность учетных и отчетных данных по нераспределенной прибыли
Целевое финансирование (счет 86 и др.)	Проверить достоверность учетных и отчетных данных по целевому финансированию

Уставный (складочный) капитал и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный (складочный) капитал отражается в бухгалтерском балансе (форма № 1) отдельно. Кроме того, источники средств предприятия отражаются в балансе в следующей оценке:

- уставный капитал — в размере, определенном учредительными документами;
- резервный капитал — в сумме неиспользованных средств этого капитала;
- финансовый результат — как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т.е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период.

Собственный капитал представлен в бухгалтерском балансе в разделе III «Капитал и резервы».

Работу целесообразно начинать с проверки юридического статуса и права осуществления уставных видов деятельности, состава учредителей (участников), структуры и управления организации, а также финансовых возможностей для достижения поставленных целей деятельности.

В соответствии с п. 6 ФПСАД № 2 «Документирование аудита» аудиторским организациям следует отражать в своих рабочих документах информацию, полученную при планировании. Аудиторские процедуры и планируемые виды работ приводятся в табл. 14.2.

Таблица 14.2

Аудиторские процедуры и планируемые виды работ

Капитал	Вид работ	Аудиторские процедуры
1. Уставный капитал	Аудит состава и структуры уставного капитала	Проверка государственной регистрации выпуска акций, проверка соответствия видов и количества размещенных акций (долей) объявленным в уставе. Проверка соблюдения максимально возможной величины номинальной стоимости привилегированных акций в уставном капитале
	Аудит размера уставного капитала	Проверка соблюдения законодательно установленного минимального размера уставного капитала. Проверка обоснованности изменения величины уставного капитала и отражения его на счетах бухгалтерского учета
	Аудит оплаты уставного капитала	Проверка обоснованности принятых форм оплаты и отражения операций на счетах бухгалтерского учета. Проверка соблюдения сроков оплаты, предусмотренных в уставе
2. Добавочный капитал	Аудит переоценки имущества	Проверка правильности расчета суммы дооценки (уценки) основных средств и величины изменения их амортизации, обоснованности отражения их на счетах бухгалтерского учета
	Аудит добавочного капитала в части средств, образованных в результате расчетов с учредителями	Проверка правильности расчета эмиссионного дохода и его отражения на счетах бухгалтерского учета. Проверка правильности определения курсовых разниц и их отражения в бухгалтерском учете
	Аудит инвестиций во внеоборотные активы	Проверка правильности учета целевых средств, использованных на инвестиционные цели. Проверка правильности определения величины нераспределенной прибыли, направленной на капитальные вложения, и обоснованности записей в аналитическом учете по ее использованию

Окончание табл. 14.2

Капитал	Вид работ	Аудиторские процедуры
3. Резервный капитал	Аудит резервного капитала	Проверка соблюдения предусмотренного уставом размера резервного капитала, правомерности использования этих средств. Проверка соблюдения предусмотренного законодательством размера ежегодных отчислений в резервный капитал порядка отражения операций на бухгалтерских счетах
4. Нераспределенная прибыль	Аудит нераспределенной прибыли отчетного года	Проверка обоснованности величины прибыли до налогообложения, размера условного расхода по налогу на прибыль и налоговых санкций. Проверка правильности отражения нераспределенной прибыли отчетного года на счетах бухгалтерского учета и в отчетности
	Аудит нераспределенной прибыли прошлых лет	Проверка обоснованности использования и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета нераспределенной прибыли прошлых лет

Для проверки на соответствие нормативным актам должен быть сформирован пакет нормативных документов, регулирующих установленные правила учета уставного капитала. Такой пакет комплектуется с учетом специфики деятельности клиента.

При ознакомлении с учредительными документами аудитор проверяет виды деятельности:

- предусмотренные учредительными документами;
- подлежащие лицензированию в соответствии с Федеральным законом от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».

Аудитор должен также проверить соответствие осуществляемых видов деятельности учредительным документам.

По видам деятельности, подлежащим лицензированию, проверяется наличие лицензий и сроки их действия, так как право организации осуществлять такие виды деятельности возникает с момента получения лицензии или в указанный в ней срок и прекращается по истечении срока действия. Деятельность, осуществляемая без соответствующих лицензий, считается незаконной.

Ознакомление с учредительными документами позволяет аудитору определить, кто является собственником, и уточнить в интересах каких пользователей проводится проверка.

Аудитор устанавливает наличие соответствующих документов и соблюдение процедуры утверждения и государственной регистрации. Поскольку юридическое лицо считается созданным не с момента принятия учредителями решения о его создании, а с момента его государственной регистрации, следует проверить наличие свидетельства о государственной регистрации и перерегистрации, если в учредительные документы вносились изменения.

При ознакомлении с учредительным договором выясняется, какие были определены условия:

- для передачи имущества;
- участия в деятельности;
- распределения между участниками прибыли и убытков;
- управления деятельностью юридического лица;
- выхода учредителей (участников) из его состава.

Следует принимать во внимание организационно-правовую форму организации.

При проверке учредительных документов нужно учитывать, что ГК РФ устанавливает разную ответственность учредителей для каждой организационно-правовой формы (табл. 14.3).

Таблица 14.3

Ответственность, предусмотренная для организаций различных организационно-правовых форм

Организационно-правовая форма организации	Ответственность, предусмотренная ГК РФ
Полное товарищество	Участники полного товарищества солидарно несут субсидиарную ответственность своим имуществом по обязательствам товарищества (ст. 75)
Товарищество на вере	Полные товарищи отвечают по обязательствам товарищества своим имуществом, а вкладчики несут риск убытков в пределах сумм внесенных ими вкладов (ст. 82)
Общество с ограниченной ответственностью (ООО)	Участники ООО не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов (ст. 87)
Акционерное общество (АО)	Участники АО (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков в пределах стоимости принадлежащих им акций (ст. 96). Учредители АО несут солидарную ответственность по обязательствам, возникшим до регистрации общества (ст. 98)

Приведем основные законодательные аспекты регулирования формирования уставного капитала.

1. Формирование уставного капитала.

Датой формирования уставного капитала организации и образования задолженности его собственников по вкладам в него является дата приобретения статуса юридического лица (ПБУ 3/2000). При этом юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации (п. 2 ст. 51 ГК РФ).

Согласно Инструкции по применению Плана счетов после государственной регистрации организации в бухгалтерском учете отражается задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

Уставный капитал хозяйствующего субъекта определяет размер имущества, которым организация отвечает перед своими кредиторами. Законодательство РФ устанавливает минимальный размер уставного капитала организации, который различается в зависимости от организационно-правовой формы хозяйствующего субъекта.

В соответствии со ст. 26 Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 № 208-ФЗ (далее — Закон об акционерных обществах) минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее 1000 МРОТ, установленных федеральным законом на дату регистрации общества, а закрытого — не менее 100 МРОТ на дату его государственной регистрации.

Статьей 14 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон об обществах с ограниченной ответственностью) установлено, что размер уставного капитала общества с ограниченной ответственностью должен составлять не менее 100 МРОТ на дату представления документов для его государственной регистрации.

В соответствии со ст. 5 Федерального закона от 19.06.2000 № 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» с 1 января 2001 г. вместо показателя минимального размера оплаты труда применяется показатель базовой суммы, размер которой составляет 100 руб.

Денежные средства, поступившие от учредителей в качестве вклада в уставный капитал, не учитываются в составе доходов при исчислении налога на прибыль согласно подп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ. При этом разница между номинальной стоимостью размещаемых долей и стоимостью получаемого

имущества (включая денежные средства) не признается прибылью (убытком) для целей исчисления налога на прибыль (подп. 1 п. 1 ст. 277 НК РФ).

При формировании уставного капитала организации, оцененного в учредительных документах в иностранной валюте, возникают курсовые разницы, которые подлежат отнесению на ее добавочный капитал (п. 14 Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденного приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н, далее — ПБУ 3/2006).

2. Увеличение уставного капитала.

Данное изменение отражается в бухгалтерском учете записью по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», только после государственной регистрации изменений в учредительных документах.

С 1 января 2009 г. вступило в силу ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений», утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н. Согласно п. 5 ПБУ 21/2008 изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение.

3. Общества с ограниченной ответственностью.

Вкладом в уставный капитал общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Согласно п. 2 ст. 17 Закона об обществах с ограниченной ответственностью увеличение уставного капитала общества может осуществляться за счет дополнительных вкладов участников общества. Каждый участник общества вправе внести дополнительный вклад, не превышающий части общей стоимости дополнительных вкладов, пропорциональной размеру доли этого участника в уставном капитале общества (абз. 2 п. 1 ст. 19 Закона об обществах с ограниченной ответственностью). Дополнительные вклады могут быть внесены участниками общества в течение двух месяцев со дня принятия общим собранием решения об увеличении уставного капитала общества за счет внесения дополнительных вкладов его участниками, если уставом общества или решением общего собрания не установлен иной срок.

Документы для государственной регистрации вышеуказанных изменений в учредительных документах общества, а также документы, подтверждающие внесение дополнительных вкладов его участниками, должны быть представлены органу, осуществляющему государственную регистрацию юридических лиц, в течение месяца со дня принятия указанного решения (абз. 4 п. 1 ст. 19 Закона об обществах с ограниченной ответственностью).

В целях налогообложения прибыли расходы по оплате государственных пошлин относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке (п. 3 ст. 20 Закона об обществах с ограниченной ответственностью). При этом если стоимость чистых активов общества окажется меньше минимального размера уставного капитала, установленного указанным законом на дату государственной регистрации общества, общество подлежит ликвидации.

Стоимость чистых активов общества определяется в порядке, установленном федеральным законом и издаваемыми в соответствии с ним нормативными актами.

Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по данному счету производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения или уменьшения капитала только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы. После внесения этих изменений доведение величины уставного капитала до величины чистых активов общества отражается согласно Инструкции по применению Плана счетов по дебету счета 80 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации.

4. Акционерные общества.

Деятельность акционерных обществ регулируется Законом об акционерных обществах. В соответствии с п. 5 ст. 9 Закона об акционерных обществах учредители общества заключают

между собой письменный договор о его создании, определяющий порядок осуществления ими совместной деятельности по учреждению общества, размер уставного капитала, категории и типы акций, подлежащих размещению среди учредителей, размер и порядок их оплаты, права и обязанности учредителей по созданию общества.

Уставный капитал общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами (ст. 25 Закона об акционерных обществах). Номинальная стоимость всех обыкновенных акций должна быть одинаковой. При учреждении общества все его акции должны быть размещены среди учредителей. Акции общества, распределенные при его учреждении, должны быть полностью оплачены в течение года с момента государственной регистрации акционерного общества, если меньший срок не предусмотрен договором о создании общества (ст. 34 Закона об акционерных обществах). Не менее 50% акций общества, распределенных при его учреждении, должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента его государственной регистрации.

Возможность увеличения акционерным обществом своего уставного капитала путем размещения дополнительных акций предусмотрена законодательством. После внесения изменений в устав в бухгалтерском учете отражается увеличение уставного капитала записью по кредиту счета 80 и дебету счета 75.

Общество, если это предусмотрено его уставом, вправе приобретать размещенные им акции по решению общего собрания акционеров или совета директоров (наблюдательного совета), если ему в соответствии с уставом принадлежит такое право (ст. 72 Закона об акционерных обществах).

Общество не вправе принимать решение о приобретении им акций, если номинальная стоимость акций, находящихся в обращении, составит менее 90% уставного капитала общества.

Для целей налогообложения прибыли доходы в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации, не учитываются при определении налоговой базы (подп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ).

5. Выплата дивидендов.

В соответствии с п. 1 ст. 42 Закона об акционерных обществах акционерное общество вправе по результатам финансового года принимать решения о выплате дивидендов по размещенным

акциям. Источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль общества), которая определяется по данным бухгалтерской отчетности общества (п. 2 ст. 42 Закона об акционерных обществах).

При этом существуют ограничения на выплату дивидендов, перечисленные в ст. 43 Закона об акционерных обществах.

Начисление дохода в пользу участников ООО в размере части чистой прибыли, полученной по итогам года, отражается в бухгалтерском учете на дату принятия решения общим собранием участников общества о распределении чистой прибыли.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов сумма дивидендов, начисленных акционерам — работникам организации, отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выплата дивидендов из кассы организации отражается записью по дебету счета 70 и кредиту счета 50 «Касса».

В связи с выплатой дивидендов акционерам — физическим лицам организация признается налоговым агентом, то есть обязана исчислить, удержать у получателя дохода — плательщика налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и уплатить в бюджет сумму НДФЛ (п. 1–2 ст. 226 НК РФ).

НДФЛ с доходов в виде дивидендов, полученных работниками — налоговыми резидентами РФ, исчисляется по ставке 9% (п. 4 ст. 224 НК РФ).

Организация — налоговый агент обязана перечислить сумму исчисленного и удержанного НДФЛ не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Сумма начисленных дивидендов не учитывается в целях налогообложения прибыли (п. 1 ст. 270 НК РФ).

Аудит расчетов с учредителями может включать следующие направления, реализуемые в программе аудита (табл. 14.4).

Таблица 14.4

Направления аудита расчетов с учредителями

Направление/вопросы для проверки	Документы
Проверка отражения расчетов с учредителями по счету 75-1	Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс
Проверка отражения расчетов с учредителями по счету 75-2	Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета, документы

Окончание табл. 14.4

Направление/вопросы для проверки	Документы
Проверка полноты и правильности расчета доходов, полученных учредителями	Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы
Проверка организации учета и выплаты дивидендов	Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров
Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал оборотных и внеоборотных активов	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс
Проверка фактического выбытия оборотных и внеоборотных активов в результате расчетов с учредителями	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс
Проверка расчетов при выбытии из состава учредителей	Протоколы, справки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств

Аудит использования прибыли

Одним из этапов проверки финансовых результатов является аудит использования прибыли.

Можно выделить пять основных этапов проверки использования нераспределенной прибыли:

- 1) изучение действующей системы учета процесса формирования и использования нераспределенной прибыли, проверка обоснованности отражения в учете нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет;
- 2) проверка правильности формирования нераспределенной прибыли;
- 3) проверка обоснованности расходования нераспределенной прибыли;
- 4) анализ дивидендной политики и проверка соответствия ее действующему законодательству;
- 5) проверка правильности налогообложения операций с нераспределенной прибылью.

На первом этапе аудитор должен изучить действующую систему учета процесса формирования и использования нераспределенной прибыли. Для этого необходимо ознакомиться с протоколами собраний собственников, учредительными

документами в части использования нераспределенной прибыли, утвержденными сметами первичными документами. Тем самым устанавливается правильность документирования и отражения в учете данных хозяйственных операций, осуществляется проверка правильности расчета и обоснованности отражения в учете нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет.

Аудитор должен получить надлежащие и достоверные доказательства того, что:

- начальный остаток по счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» не содержит существенных искажений;
- осуществлен правильный перенос остатка из отчетности предыдущего периода;
- соблюдается принцип последовательного применения положений учетной политики в отношении формирования и использования нераспределенной прибыли.

В данном вопросе аудитору следует руководствоваться ФПСАД № 26 «Сопоставимые данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности», в соответствии с которым аудитор должен выполнить надлежащие аудиторские процедуры в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало текущего периода.

Виды и объем аудиторских процедур, выполняемых аудитором, зависят от того, проводился аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности в предыдущем периоде или нет. Если аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности предыдущего периода проводился, тогда действия аудитора будут корректироваться в зависимости от того, кто проводил аудит — действующий аудитор (аудиторская фирма) или другой аудитор. Если аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности предыдущего периода проводился другим аудитором, то в соответствии с ФПСАД № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» действующий аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, ознакомившись с аудиторским заключением и письменной информацией руководству аудируемого лица по результатам проведения аудита, подготовленными предшествующей аудиторской организацией, или организовать направление письменных запросов (от имени аудируемого лица) предыдущей аудиторской организации о предоставлении необходимой информации.

На втором этапе аудитор осуществляет проверку правильности формирования нераспределенной прибыли, при этом надо проверить правильность отражения в учете операций по реформации бухгалтерского баланса с отражением нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

На третьем этапе аудитор осуществляет проверку обоснованности расходования нераспределенной прибыли. Аудитору следует учитывать, что чистая прибыль организации может быть использована только при наличии соответствующего решения собрания акционеров (собственников).

Аудитор должен изучить применяемый в организации порядок распределения прибыли, установить его соответствие нормам законодательства, порядку, закрепленному в учредительных документах и учетной политике организации. Распределение прибыли предполагает, прежде всего, начисление дивидендов (доходов) акционерам (участникам) организации, отчисления, связанные с созданием и пополнением резервных фондов и иных фондов, предусмотренных учредительными документами, покрытие убытков прошлых лет.

Аудитор проверяет обоснованность сделанных записей на счетах бухгалтерского учета путем анализа первичных документов, внутренних распорядительных документов, протоколов заседаний учредителей.

На заключительном, четвертом этапе аудитору важно провести анализ дивидендной политики аудируемого лица, так как именно в ней определяются сроки, размер и порядок выплаты дивидендов. Данный термин чаще всего применяется в акционерных обществах. Однако принципы и методы распределения прибыли применимы также и к экономическим субъектам любой иной организационно-правовой формы деятельности.

Анализ отчета об изменениях капитала

В разделе 1 «Изменения капитала» формы № 3 «Отчет об изменениях капитала» отражаются наличие и движение источников собственных средств организации, в том числе:

- уставного капитала (графа 3 «Уставный капитал»);
- добавочного капитала (графа 4 «Добавочный капитал»);
- резервного капитала (графа 5 «Резервный капитал»);
- нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (графа 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»).

Рассмотрим эти источники подробнее.

Графа 3 «Уставный капитал». Организация показывает здесь сумму уставного капитала на начало соответственно предыдущего и отчетного года, зафиксированную в зарегистрированных в установленном порядке учредительных документах по строке «Остаток на 1 января предыдущего года» и «Остаток на 1 января отчетного года».

Изменение уставного капитала (увеличение, уменьшение) отражается в графе 3 «Уставный капитал» отдельной строкой в разрезе факторов, повлиявших на это.

В силу положений ст. 29 Закона об акционерных обществах уставный капитал общества может быть уменьшен путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, в том числе путем приобретения части акций.

Решение об изменении уставного капитала принимается общим собранием акционеров или советом директоров (наблюдательным советом) общества, общим собранием участников общества.

В строке «Остаток на 31 декабря отчетного года» фиксируется сумма уставного капитала на конец отчетного года.

Графа 4 «Добавочный капитал». Добавочный капитал включает:

- суммы прироста стоимости внеоборотных активов (имущества) в результате дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других активов организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев;
- курсовые разницы, образовавшиеся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации в иностранной валюте;
- эмиссионный доход, возникающий при продаже акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, увеличении номинальной стоимости акций либо дополнительном выпуске акций;
- целевые средства, полученные некоммерческой организацией на финансирование долгосрочных инвестиций;
- другие аналогичные суммы.

Уменьшение сумм добавочного капитала может осуществляться в случаях:

- 1) направления его части на увеличение уставного капитала после полной оплаты последнего;
- 2) погашения убытка, выявленного по результатам работы за год (кроме добавочного капитала, образованного за счет прироста стоимости имущества по переоценке);

3) выбытия объектов основных средств, ранее подвергавшихся дооценке.

Графа 5 «Резервный капитал». Резервный капитал фактически создается как гарантия на вложенный в производство капитал и представляет собой зарезервированную на определенные цели часть нераспределенной прибыли (собственного капитала) для покрытия возможных убытков, непредвиденных расходов и обязательств. Резервный капитал формируется путем обязательных отчислений от чистой прибыли до достижения им размера, предусмотренного уставом общества. Минимальный размер резервного капитала находится в прямой зависимости от размера уставного капитала.

В графе 5 «Резервный капитал» показывается остаток резервного капитала на начало и конец предыдущего и отчетного года, а также сумма отчислений в него в предыдущем и отчетном году.

Графа 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) — сумма чистой прибыли (убытка) организации прошлых лет и отчетного года. Средства, учитываемые на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», состоят по структуре из сумм чистой прибыли (убытка):

- отчетного года и подлежат распределению участниками, в том числе на выплату доходов (дивидендов) участникам (акционерам);
- прошлых лет и оставлены в организации после расчетов с участниками (акционерами) по доходам (дивидендам) для использования, как правило, на производственное развитие организации.

В графе 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражаются изменения в учетной политике, оказывающие влияние на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации в период между 31 декабря предыдущего года и 1 января отчетного года.

Кроме того, в графе 6 отражаются:

- чистая прибыль;
- дивиденды;
- отчисления в резервный фонд;
- увеличение или уменьшение величины капитала (нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)) за счет реорганизации юридического лица.

Показатели, отражающие движение уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной

прибыли (непокрытого убытка), заполняются на основании данных аналитического учета по счетам 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В раздел II «Резервы» формы № 3 выделены следующие группы резервов:

- обязательные резервы;
- резервы, образованные на основании учредительных документов;
- оценочные резервы;
- резервы предстоящих расходов.

К обязательным резервам относится резервный фонд акционерного общества в сумме, не превышающей 5% суммы уставного капитала. К резервам, образованным на основании учредительных документов, относится резервный фонд акционерного общества в сумме превышения 5% суммы уставного капитала. К этой же группе относится и резервный фонд общества с ограниченной ответственностью. Остатки для данного вида резервов можно взять из строки 430 формы № 1 «Бухгалтерский баланс». Но для заполнения граф 4 и 5 необходимы данные аналитического учета по счету 82 соответствующего года.

Согласно п. 14 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности в годовом бухгалтерском балансе данные по группам статей «Резервный капитал» показываются с учетом рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков и пр.

Все выявленные нарушения документируются аудитором и влияют на вид аудиторского заключения.

Глава 15

АУДИТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

15.1. Аудит кассовых операций

Целью аудиторской проверки кассовых операций является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по движению наличных денежных средств действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде нормативным документам для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

Важность аудита данного участка учета определяется значительным числом нарушений, которые следует исключить из учетной практики. Данное направление аудита может быть реализовано при проведении как обязательной, так и инициативной аудиторской проверки. Оно может быть предметом отдельного договора, но чаще является составной частью договора общего аудита.

Этапы аудиторской проверки кассовых операций могут быть организованы в указанной ниже последовательности:

- 1) определение цели и основных задач аудита, подборка нормативных актов;
- 2) составление аудиторской программы (возможно применение тестов средств контроля) и программы процедур по существу;
- 3) определение возможности использования результатов внутреннего аудита;
- 4) проверка организации материальной ответственности;
- 5) документальное подтверждение соответствия данных бухгалтерского баланса по статье «Денежные средства» и Отчета о движении денежных средств по счетам учета денежных средств, в том числе находящихся в кассах организации;

6) выявление существенных нарушений ведения учета, подготовки отчетности, соблюдения законодательства и выражение мнения аудитора;

7) документирование;

8) письменная информация руководству аудируемого лица (отчет) с пожеланиями устранить нарушения в учете и отчетности.

Аудитор должен прежде всего определить соответствие проверяемых хозяйственных операций и документов, связанных с их оформлением, нормам действующего законодательства. При этом необходимо учитывать следующие нормативные документы:

1) Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный решением Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.1993 № 40 (далее — Порядок ведения кассовых операций);

2) Положение Банка России от 05.01.1998 № 14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации»;

3) Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49;

4) письмо Минфина России от 12.02.2002 № 3-01-01/11-71 «О порядке установления лимита остатка кассы и оформления разрешения на расходование наличных денег из выручки».

Кассовые операции целесообразно проверять сплошным методом. Это связано с подвижностью данных активов и их подверженностью злоупотреблениям.

При аудите кассовых операций необходимо проверить:

1) соблюдение порядка ведения кассовых операций и правильность оценки внутреннего контроля;

2) кассовую и расчетную дисциплину;

3) документальное оформление движения денежных средств и учета кассовых операций;

4) операции с наличной валютой;

5) соблюдение законодательства по применению контрольно-кассовой техники.

Эти направления проверки позволяют получить аудиторские доказательства по всем основным параметрам, предложенным в ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства».

Примерная программа аудиторской проверки денежных средств, частью которой является аудит кассы, приведена в разделе 10.1.

К основным документам, которые аудитор должен проверить при аудите кассовых операций, относятся следующие: приходные и расходные кассовые ордера; кассовая книга, отчеты кассира; журналы регистрации приходных кассовых ордеров, расходных кассовых ордеров, выданных доверенностей, депонированных сумм; платежные (расчетно-платежные) ведомости; и др.

Однако только первичных документов недостаточно для подтверждения отчетности, поэтому целесообразность сопоставления денежных средств и их отражение необходимо сопоставлять со следующими учетными регистрами и отчетностью:

- карточкой счета 50 (при компьютеризированном варианте ведения учета);
- журналом-ордером № 1 и ведомостью № 1 по учету операций по кассе;
- Главной книгой;
- балансом предприятия (форма № 1), раздел 2 актива;
- движением денежных средств (форма № 4 приложения к балансу).

Проверка регистров и форм отчетности

При проверке правильности отражения в бухгалтерском балансе денежных средств аудитор сопоставляет остатки по денежным счетам в Главной книге с балансовыми данными, а затем с регистрами бухгалтерского учета в форме журналов-ордеров или заменяющих их компьютерных форм документов. Записи же в регистрах учета должны сверяться с кассовой книгой и первичными документами.

Следует учесть, что данные бухгалтерской отчетности должны включать показатели деятельности всех филиалов и иных подразделений организации.

Данные об активах и обязательствах должны приводиться в отчетности обособленно в случае их существенности. В соответствии с Указаниями об объеме форм бухгалтерской отчетности существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

В Отчете о движении денежных средств справочно должны быть приведены данные об их поступлениях в отчетном периоде по наличному расчету с выделением:

- расчетов с юридическими лицами;
- расчетов с физическими лицами;

- поступлений денежных средств с применением контрольно-кассовых машин или бланков строгой отчетности;
- сумм денежных средств, сданных организацией в кредитную организацию;
- сумм денежных средств, полученных в кассу организации из кредитной организации.

В Отчете о движении денежных средств используются записи на счетах бухгалтерского учета (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути»).

Статья бухгалтерского баланса «Денежные средства» должна отражать остатки денежных средств по счетам 50, 51, 52, 55, 57.

К счету 50 могут быть открыты субсчета:

- 50-1 «Касса организации»;
- 50-2 «Операционная касса»;
- 50-3 «Денежные документы» и др.

На субсчете 50-1 учитывают денежные средства в кассе организации. Если организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 должны быть открыты субсчета для обособленного учета движения наличной иностранной валюты по каждому наименованию. Операции в кассовой книге отражаются как в валюте платежа, так и в ее рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

Субсчет 50-2 открывается организациями для учета наличия и движения денежных средств при необходимости.

На субсчете 50-3 учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы отражаются на счете 50 в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов должен быть организован по их видам.

Проверка оформления первичных документов

Аудитор должен помнить следующие основные положения:

- Порядок ведения кассовых операций. Кассовые операции организация фиксирует в кассовой книге по форме № КО-4, утвержденной постановлением Госкомстата от 18.08.1998 № 88 (этот же документ содержит указания по заполнению и применению кассовой книги и других кассовых документов);

- подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются;
- сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего;
- контроль за правильным ведением кассовой книги возложен на главного бухгалтера;
- приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены бухгалтерией четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются.

При проведении аудита для достижения цели «достоверность» необходимо уделить особое внимание правильному заполнению первичных документов, наличию и подлинности подписей получателей денег на расходных кассовых ордерах. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия или уполномоченными на это лицами. В случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах и т.д. имеется разрешительная подпись руководителя предприятия, его подпись на расходных кассовых ордерах не обязательна.

Документы должны быть четко и правильно оформлены: наличие расписок получателей, погашение документов штампом «Оплачено» с указанием даты, отсутствие подчисток и исправлений. Проверяются наличие и подлинность на кассовых ордерах и других денежных документах подписей должностных лиц и получателей денег, законность произведенных из кассы выплат денежных средств. Аудитор может самостоятельно сопоставить подписи на кассовых документах с образцами подписей руководителей организации или запросить образцы в порядке получения подтверждений. Кроме того, выявляются факты, когда расходные кассовые документы подписаны только одним руководителем или главным бухгалтером, а также случаи подписи ими незаполненных чеков и выдачи этих чеков кассиру для самостоятельного заполнения при получении денег в банке. При этом большое значение имеет корректность записей в бухгалтерском учете и особенно факты исправления ошибок, связанных с неправомерным отражением хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета и приводящих к занижению или завышению выручки от реализации.

Неправомерным признается, например, расходный кассовый ордер, не подтвержденный хотя бы одной из следующих подписей:

- получателя денег;
- главного бухгалтера или уполномоченного приказом руководителя предприятия должностного лица;
- руководителя предприятия или должностного лица, уполномоченного приказом руководителя предприятия.

В соответствии с Порядком ведения кассовых операций выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание расхода наличных денег по кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и подлежит взысканию с кассира. Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, определяются как излишки кассы и записываются в доход предприятия. Они могут также свидетельствовать о фактах неполного зачисления выручки от контрагентов.

Кассир в соответствии с действующим законодательством несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный организации. Договор о полной материальной ответственности должен быть подписан после издания руководителем приказа (решения, постановления) о назначении кассира на работу. Однако на малых предприятиях обязанности кассира может выполнять главный бухгалтер по письменному распоряжению руководителя и при условии заключения с ним договора.

Если штатным расписанием организации не предусмотрена должность кассира, его обязанности могут быть возложены на другого штатного работника при его согласии и обязательном заключении с этим работником договора о полной индивидуальной материальной ответственности.

Необходимо обратить внимание на правильность ведения кассовой книги и порядок составления отчетов кассира. Кассовая книга должна иметь типовую форму, прошита, отпечатана с указанием количества листов. При ручном учете нумерация листов в каждой книге может начинаться заново.

В условиях автоматизированного ведения учета кассовой книги нумерация должна быть сплошной с начала года. Кроме того, необходимо проводить проверку правильности работы программных средств обработки кассовых документов. Следует отметить, что в договоре на аудиторские услуги предусматривается согласие экономического субъекта на использование базы данных. Наличие системы компьютерной

обработки данных не освобождает экономический субъект от обязанности документировать в установленном порядке факты хозяйственной жизни в целом и операции с кассовой наличностью в частности. Однако проведение аудитором процедур возможно и по копиям компьютерных файлов, если есть уверенность в том, что они совпадают с оригиналами. При проверке надежности средств внутреннего контроля в системе КОД аудитор должен обратить внимание, в том числе, и на возможность изменения программного обеспечения в части методов регистрации первичной информации.

Руководство экономического субъекта несет ответственность за разработку системы внутреннего контроля. Аудитору надо убедиться, что в проверяемой им организации применяются процедуры внутреннего контроля.

Для реализации общего плана аудита составляется программа аудита, в которой можно предусмотреть более детальные направления контроля и анализа за движением наличных денежных средств в организации. В соответствии с ФПСАД № 3 «Планирование аудита» она может быть составлена в виде программы тестов средств контроля и аудиторских процедур по существу. Программы помогают выявить существенные недостатки, являясь составной частью рабочей документации аудита, способствуют документальному оформлению его процесса и результатов.

При составлении программы проверки следует оценить эффективность внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств и других ценностей в кассе организации. С помощью тестирования аудитор дает предварительную оценку соблюдения в организации кассовой дисциплины, выявляет наиболее уязвимые участки, планирует состав основных контрольных процедур, определяет особенности ведения учета экономическим субъектом. О недостаточной эффективности внутреннего контроля могут свидетельствовать следующие факты:

- отсутствие в организации приказа руководителя, устанавливающего периодичность проверок кассы;
- отсутствие в организации постоянно действующей системы проведения внезапных инвентаризаций кассы;
- наличие признаков формального проведения инвентаризаций кассы (предупреждение кассира);
- возложение функций кассира при отсутствии его в штате на другого работника без письменного распоряжения руководителя организации;

- отсутствие договора с кассиром о его полной материальной ответственности;

- предоставление права подписи приходных и расходных кассовых ордеров другим лицам, помимо руководителя организации и главного бухгалтера, не отраженное распоряжением руководителя организации.

Низкая оценка эффективности внутреннего контроля требует увеличения объемов аудита и усиления внимания к данному участку проверки.

Программа тестов средств контроля — это перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета.

При планировании аудита конкретного предприятия перечень вопросов с целью определения эффективности внутреннего контроля и обеспечения сохранности денежных средств, а также достоверности отражения кассовых операций в бухгалтерском учете может видоизменяться. В табл. 15.1 представлен примерный перечень вопросов, ответив на которые аудитор должен выявить положительные и отрицательные факты, чтобы сформировать свое мнение.

Таблица 15.1

Перечень вопросов, составленных аудитором

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Контрольная информация или документ	Примечание аудитора	Оценка фактора	
					Положительно (+)	Отрицательно (-)
1	2	3	4		5	6
1	Количество и виды касс в организации	— Одна касса; — отдельно приходная и отдельно расходная касса; — отдельные кассы по структурным подразделениям	Приказы и письменные распоряжения руководителя	Ведение соответствующей аналитики счета		
2	Каким банком и в какой сумме установлен лимит кассовой наличности	— Да, установлен; — нет, не установлен	Лимит остатка денег в кассе организации, установленный банком	Сумма лимита; если лимит не установлен, считать его нулевым		

Продолжение табл. 15.1

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Контрольная информация или документ	Примечание аудитора	Оценка фактора	
					Положительно (+)	Отрицательно (-)
1	2	3	4		5	6
3	В какие сроки установлена и согласована с банком выплата заработной платы	Указать конкретные периоды выплат	Договор с обслуживающим отделением банка	Учитывать сроки выплаты заработной платы при расчете лимита кассовой наличности		
4	Установлены ли руководителем организации сроки внезапной ревизии кассы	— Да; — нет; — имеют-ся факты нарушения установленных сроков	Приказ об установлении сроков внезапной проверки	Результаты таких ревизий; меры ответственности кассира и других лиц		
5	Менялись ли кассиры в организации в проверяемом периоде	— Да; — да и неоднократно; — нет	Приказы о назначении; договоры о материальной ответственности			
6	Была ли проведена ревизия при смене кассира	— Да; — нет; — имеют-ся факты нарушения установленных сроков	Акт ревизии кассы	Проверить даты инвентаризаций в моменты смены кассиров		
7	Назначается ли приказом руководителя организации комиссия для проведения ревизии кассы	— Да; — нет	Приказ о назначении комиссии по ревизии кассы	Установить вид комиссии (разовая, постоянно действующая)		

Продолжение табл. 15.4

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Контрольная информация или документ	Примечание аудитора	Оценка фактора	
					Положительно (+)	Отрицательно (-)
1	2	3	4		5	6
8	Соблюдались ли установленные сроки внезапной ревизии кассы	— Да; — нет; — имеются факты нарушения установленных сроков	Акты внезапных ревизий кассы	— Результаты таких ревизий; — меры ответственности кассира и других лиц		
9	Заключены ли с кассиром (кассирами) договоры о полной материальной ответственности	— Да; — нет	Договоры о полной материальной ответственности с кассирами	Проверить даты заключения и периоды работы кассиров		
10	Кому предоставлено право подписи приходных и расходных кассовых ордеров	Только главному бухгалтеру	Образец подписи главного бухгалтера	— Совпадает; — не всегда совпадает		
		Уполномоченному лицу (лицам)	Образец подписи уполномоченного лица	Выяснить количество таких лиц и установить их права		
11	Имеются ли письменные распоряжения предприятия о назначении уполномоченного лица по визированию кассовых документов	— Да; — нет; — имеются отдельные факты нарушений	Письменные распоряжения руководителя (приказ)	Сроки действия полномочий		
			Образец подписи	— Совпадает; — не всегда совпадает		

Продолжение табл. 15.4

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Контрольная информация или документ	Примечание аудитора	Оценка фактора	
					Положительно (+)	Отрицательно (-)
1	2	3	4		5	6
12	Кому предоставлено право подписи приходных и расходных кассовых документов в качестве руководителя организации	Только руководителю организации	Образец подписи руководителя организации	— Совпадает; — не всегда совпадает		
		Уполномоченному лицу (лицам)	Образец подписи уполномоченного лица	Выяснить количество таких лиц и установить их права		
13	Имеются ли письменные распоряжения о назначении уполномоченного лица в качестве руководителя организации	— Да; — нет	Письменные распоряжения руководителя; срок действия полномочий	С какой должностью совмещаются обязанности		
14	Ведется ли в организации журнал регистрации приходных кассовых ордеров	— Да; — нет; — имеются отдельные факты нарушений	Журнал регистрации приходных кассовых ордеров	Соответствие порядка ведения журнала		
15	Ведется ли в организации журнал регистрации расходных кассовых ордеров	— Да; — нет; — имеются отдельные факты нарушений	Журнал регистрации расходных кассовых ордеров	Соответствие порядка ведения журнала		

Продолжение табл. 15.4

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Контрольная информация или документ	Примечание аудитора	Оценка фактора	
					Положительно (+)	Отрицательно (-)
1	2	3	4		5	6
16	Ведется ли в организации кассовая книга	— Да; — нет	Кассовая книга	— Книга ведется вручную; — ведение книги осуществляется компьютеризованно		
17	Соответствует ли порядок ведения кассовой книги требованиям законодательства	— Да; — нет; — имеются отдельные факты нарушений	Кассовая книга; требования норм законодательства	Проверить технику заполнения кассовой книги и нумерацию листов		
18	Составляется ли в организации отчет кассира	— Да; — нет	Отчет кассира	Проверить наличие и соответствие кассовой книге		
19	Соответствуют ли первичные документы по количеству и качеству операциям в отчете кассира	— Да; — нет; — имеются отдельные факты нарушений	Отчет кассира; приложения к отчету кассира соответствующие первичные учетные документы	Проверить соответствие документов по количеству операций и по суммам		
20	Получают ли сотрудники организации деньги от сторонних организаций по доверенности	— Да; — нет	Договоры, доверенности на отдельных сотрудников на получение денег	Ведется ли журнал учета выданных доверенностей		

Продолжение табл. 15.4

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Контрольная информация или документ	Примечание аудитора	Оценка фактора	
					Положительно (+)	Отрицательно (-)
1	2	3	4		5	6
21	Ведется ли журнал регистрации платежных ведомостей	— Да; — нет; — имеются отдельные факты нарушений	Журнал регистрации платежных ведомостей	Проверить, когда заведен журнал и порядок нумерации ведомостей		
22	Соответствует ли порядок оформления платежных ведомостей требованиям законодательства	— Да; — нет; — имеются отдельные факты нарушений	Платежные ведомости за аудируемый период	Проверить порядок оформления ведомостей и (визуально) соответствие подписей получателей		
23	Составляется ли кассир реестр реестрированных сумм	— Да; — нет; — имеются отдельные факты нарушений	Кассовая книга; отчет кассира; реестр депонированных сумм	Проверить арифметическое соответствие		
24	Производит ли организация реализацию готовой продукции, товаров, работ, услуг населению за наличный расчет	— Да; — нет	Требования норм законодательства	Установить необходимость и обязательность применения ККТ в данной организации		
25	Имеется ли в организации ККТ	— Да; — нет	Технические паспорта на ККТ	Соответствие применяемых моделей требованиям законодательства		

Продолжение табл. 15.4

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Контрольная информация или документ	Примечание аудитора	Оценка фактора	
					Положительно (+)	Отрицательно (-)
1	2	3	4		5	6
26	Зарегистрирована ли ККТ в налоговых органах	— Да; — нет	Карточки регистрации ККТ в налоговых органах	Соответствие зарегистрированной ККТ применяемой		
27	Имеет ли организация договор с каким-либо центром технического обслуживания и ремонта ККТ	— Да; — нет	Договор с центром технического обслуживания и ремонта	Периодичность обслуживания, обновление данных ККТ		
28	Соответствует ли оборудование кассы предъявляемым требованиям	— Да; — нет; — имеются отдельные факты нарушений	Акт технического осмотра помещения кассы	Посмотреть помещение и условия работы кассира		
29	Имеется ли в помещении кассы нестираемый металлический сейф	— Да; — нет	Факт наличия сейфа	Закрывается и опечатывается ли по окончании рабочего дня сейф печатью кассира		
30	Разработаны ли у налогоплательщика схемы отражения на счетах операций с денежными средствами	— Да; — нет	Утвержденные типовые схемы хозяйственных операций и графики документооборота	Проверить соответствие типовых схем нормам законодательства; посмотреть типовые операции по кассе		

Окончание табл. 15.4

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Контрольная информация или документ	Примечание аудитора	Оценка фактора	
					Положительно (+)	Отрицательно (-)
1	2	3	4		5	6
31	Сверяются ли данные кассовой книги с данными учетных регистров и первичных документов	— Да; — нет	Учетные регистры; система данных компьютеризированного учета; кассовая книга; отчеты кассира	Проверить соответствие, правильность ввода и обработки информации и отражения ее в отчетности.		

Путем сопоставления доли положительных и отрицательных факторов можно составить собственное аудиторское мнение о состоянии системы контроля на предприятии в части учета наличных денежных средств. Так, если доля отрицательных факторов в общем количестве не превышает 40%, можно считать риск системы контроля по данному направлению аудита низким; от 40 до 60% — средним; выше 60% — высоким. Данная оценка позволит своевременно откорректировать аудиторские процедуры, уделив наибольшее внимание проблемным областям.

Инвентаризация кассы

Аудитор может провести инвентаризацию денежных средств, хранящихся в кассе. Ее осуществляют в присутствии кассира и главного бухгалтера организации. При наличии нескольких касс аудитор опечатывает их, чтобы нельзя было покрыть недостачу из других источников, изменить остаток, выведенный в кассовой книге. Кассир предоставляет для проверки последний кассовый отчет и документы по операциям последнего дня, а также дает расписку в том, что все приходные и расходные документы включены им в отчет и к моменту инвентаризации в кассе нет неоприходованных или не списанных в расход средств.

Согласно п. 3 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете выявленная при инвентаризации недостача имущества, по которому не утверждены нормы естественной убыли, отно-

сится на счет виновных лиц (если таковые установлены). В случае отказа кассира погасить недостачу организация имеет право подать исковое заявление в судебные органы. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации.

Результаты инвентаризации денежных средств оформляются Актом инвентаризации наличных денежных средств, который составляется по унифицированной форме (форма № ИНВ-15).

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов выявленная недостача денежных средств отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с кредитом счета 50 «Касса».

Сумма выявленной недостачи иностранной валюты на основании п. 2, 12, 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (далее — ПБУ 10/99), может быть признана внереализационным расходом только тогда, когда она не подлежит возмещению виновным лицом, в противном случае в учете отражается дебиторская задолженность виновного лица. Таким образом, до момента подтверждения отсутствия виновных лиц и соответственно невозможности возмещения суммы выявленной недостачи в учете организации она будет числиться по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Поскольку сумма выявленной недостачи выражена в иностранной валюте, то у организации возникает необходимость ее регулярного пересчета на дату составления бухгалтерской отчетности, т.е. ежемесячно по состоянию на конец месяца, а также на дату списания этой недостачи (п. 7 ПБУ 3/2006). При получении протокола о закрытии уголовного дела на основании подп. 3 п. 1 ст. 24 УПК РФ в связи с истечением сроков давности уголовного преследования (при отсутствии подозреваемого) в учете организации признается внереализационный расход, что отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», в корреспонденции с кредитом счета 94.

Для исчисления налога на прибыль сумма выявленной недостачи учитывается в составе внереализационных расходов на основании подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ.

Проверка соблюдения лимита остатка наличных средств в кассе

Аудитор должен помнить следующие основные нормативно-регулирующие положения:

- согласно п. 5—7 Порядка ведения кассовых операций наличные деньги могут храниться в кассе только в пределах лимита, установленного банком;

- денежная наличность, превышающая лимит, должна быть сдана в банк в порядке и сроки, согласованные с ним;

- для установления лимита остатка кассы предприятие представляет в банк, осуществляющий его расчетно-кассовое обслуживание, расчет по форме № 0408020 «Расчет на установление предприятию лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в его кассу»;

- лимит остатка наличных денег в кассе ежегодно устанавливается обслуживающим банком по согласованию с руководителем организации;

- если лимит кассы не установлен, то все имеющиеся в ней на конец дня денежные средства считаются сверхнормативными (сверхлимитными);

- исключительными случаями являются хранение сверхлимитных денег для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий на срок, не превышающий трех рабочих дней (в том числе день получения денег в банке).

К началу аудиторской проверки должна быть представлена справка банка об установлении лимита остатка наличных денежных средств в кассе. Превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение трех рабочих дней и период выплаты заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности работникам организации (в районах Крайнего Севера — пять дней).

Для проверки соблюдения лимита остатка денежных средств в кассе организации, установленного банком, необходимо провести сплошную проверку кассы, выявить отклонения от лимита и оформить все выводы.

Если отсутствует справка банка об установлении лимита остатка кассы или выявлены случаи его превышения, аудитор предупреждает клиента о возможных штрафных санкциях, установленных Указом Президента РФ от 23.05.1994 № 1006 «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей».

Проверка правильности, своевременности и полноты оприходования наличных денежных средств

Аудитору следует знать и учитывать в своей работе следующие положения:

- предусмотрена административная ответственность по ст. 15.1 КоАП РФ за неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности, несоблюдение порядка хранения свободных денежных средств, накопление в кассе наличных денег сверх установленных лимитов в виде штрафа:

- с должностных лиц — от 4000 до 5000 руб.;
- с юридических лиц — 40 000 до 50 000 руб.;
- в соответствии со ст. 23.5 КоАП РФ налоговые органы рассматривают дела об административных правонарушениях, предусмотренных в том числе ст. 15.1 КоАП РФ;

- нарушения порядка ведения кассовых операций считаются разовыми нарушениями, и за каждое из них предусмотрен отдельный штраф, который может быть наложен в течение двух месяцев со дня совершения нарушения (письмо УФНС России по г. Москве от 01.07.2005 № 22-07/46541.2, постановления ФАС Московского округа от 13.11.2002 № КА-А40/7484-02, от 20.01.2004 № КА-А40/11099-03 и от 09.08.2004 № КА-А40/6496-04).

Денежные средства могут поступать в кассу из банков, от работников организации в оплату каких-либо услуг, как остатки неиспользованных авансов и др.

Аудитор проверяет полноту и своевременность оприходования денег, полученных по каждому чеку из банка, путем сверки идентичных сумм, записанных в корешках чеков, и выписок банка (по шифру, соответствующему получению наличных денег). Чековые книжки, корешки использованных чеков, а также неиспользованные чеки должны храниться у главного бухгалтера в условиях, исключающих возможность их утери. Испорченные чеки погашаются надписью «аннулировано» и хранятся подклеенными к корешкам чеков.

Направления использования денежных средств и их целевое назначение организация определяет по своему усмотрению. Владельцы счета на обороте денежных чеков указывают целевое назначение получаемых денежных сумм. Аудитор должен тщательно проверить полноту оприходования выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг. При этом следует сверить записи в кассовой книге и приходных кассовых ордерах с отчетами, накладными и счетами (сче-

тами-фактурами) по реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также актами сверки расчетов.

Грубейшим нарушением расчетов наличными деньгами являются неоприходование или неполное оприходование и присвоение денежных средств, поступивших от различных физических, юридических лиц по приходным ордерам, а также денежных сумм из банков. Для выявления случаев присвоения денежных средств проводится взаимная проверка операций по кассе и банку, а также встречные проверки контрагентов. Хотя аудитор не в состоянии проверить и получить доказательства от всех связанных сторон, он может косвенно проконтролировать расчеты, исходя из сопутствующих документов. Документами, подтверждающими движение (оприходование) денежных средств, являются приходные кассовые ордера, отражающие факт поступления денежных средств в кассу с расчетного счета, а также чековые книжки, корешки чековых книжек и выписки банка.

Для оформления выводов аудитору необходимо последовательно просмотреть чековые книжки предприятия, проверяя в них количество корешков и незаполненных чеков (их должно быть столько, сколько указано на обложке чековой книжки).

Проверка правильности и своевременности оприходования денег, получаемых по денежным чекам из банка, является целью выявления неоприходования денег в кассу предприятия. Для этого просматривается кассовая книга. В случаях, когда встречается надпись «Получено из банка по чеку __», сверяются суммы, указанные в кассовой книге, на корешке чековой книжки и в выписке банка. Кроме того, сличаются номера чеков, проставленные в приходном ордере и на корешке чека.

В соответствии с п. 21 Порядка ведения кассовых операций приходные кассовые ордера до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных кассовых ордеров. Кассовые приходные и расходные ордера должны иметь раздельную нумерацию. Прием денег по кассовым ордерам может проводиться только в день их составления (п. 19 Порядка ведения кассовых операций).

Если по выписанному приходному ордеру деньги в кассу не поступили, то кассир обязан вернуть его в бухгалтерию, о чем должна быть сделана отметка в журнале регистрации приходных кассовых ордеров. При обнаружении пропуска в нумерации ордеров следует проверить, не вызвано ли это уничтожением документов или другими злоупотреблениями.

Проверка соблюдения предельного размера расчетов наличными деньгами с юридическими лицами

Аудитор должен руководствоваться следующим:

- лимитируются расчеты наличными денежными средствами и расходование наличных денег, поступивших в кассу. В настоящее время действует указание ЦБ РФ от 20.06.2007 № 1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя» (далее — указание ЦБ РФ № 1843-У). В соответствии с п. 1 этого документа расчеты наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, между индивидуальными предпринимателями, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 000 руб.

- не важно, как происходит оплата: сразу на всю сумму или несколькими платежами в течение определенного периода времени;

- лимит не действует в части расчетов организации с физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями;

- до вступления в силу Указания ЦБ РФ № 1843-У лимит расчетов наличными денежными средствами составлял 60 000 руб.

В ходе проверки аудитор выявляет случаи превышения расчета наличными средствами между организациями и своевременно информирует руководителя о возможных санкциях.

Следовательно, данная часть проверки проводится с целью установить, совершаются ли на предприятии расчеты с другими юридическими лицами суммами, превышающими установленную предельную величину по одной сделке. Для этого применяется метод сплошной проверки (просмотра) расходных кассовых ордеров, а также отчетов кассира, кассовых книг, договоров с юридическими лицами.

Валютная касса

К денежным средствам организаций в иностранной валюте относятся:

- 1) наличные деньги в кассе в иностранной валюте (счет 50 «Касса», отдельный субсчет);

- 2) средства на валютных счетах, открытых в уполномоченных банках (счет 52 «Валютные счета»);

- 3) средства в иностранной валюте, в аккредитивах, чековых книжках, депозитах и прочее (счет 55 «Специальные счета в банках», отдельный субсчет);

- 4) денежные средства в иностранной валюте, инкассированные, внесенные в кассы кредитных организаций для зачисления на счета в банках, но по состоянию на отчетную дату не зачисленные по назначению (счет 57 «Переводы в пути», отдельный субсчет).

Наиболее распространенным источником поступления валютных средств в кассу предприятия является снятие наличной иностранной валюты с текущего счета в уполномоченном банке. Оприходование валюты кассами предприятий и ее выдача производятся так же, как и по рублевым суммам. Таким образом, отсутствие записей о принятой в кассу иностранной валюте в единой кассовой книге может быть расценено как неоприходование (или неполное оприходование) в кассу денежной наличности. В свою очередь, это может привести к наложению на предприятие штрафных санкций.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов на субсчете счета 50-1 «Касса организации» учитываются денежные средства в кассе организации. Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, к счету 50 «Касса» должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

Кассиру необходимо вести аналитический учет по каждому виду иностранной валюты, находящейся в кассе. Учет валютных операций и валютных ценностей ведется в той же системе счетов, что и учет рублевых операций и ценностей. При этом расчеты в иностранной валюте лучше учитывать обособленно, на специально открытых субсчетах. Помимо обычных составляющих учетные записи на этих субсчетах должны также включать валютный курс, который используется для расчета рублевого эквивалента операций, отражаемых данными записями.

Параллельно с записями в рублях денежные средства на валютных счетах, операции в иностранной валюте должны отражаться в валюте расчетов и платежей по ее номиналу. Для этого можно использовать различные способы организации записей: вторые комплекты учетных регистров, запись данных дробью, включение в формы документов дополнительных граф и показателей и др.

Однако порядок осуществления кассовых операций с иностранной валютой нормативными актами ЦБ РФ не установлен. В свое время ЦБ РФ рекомендовал вести учет кассовых операций с иностранной валютой в отдельной кассовой книге. В соответствии с Порядком ведения кассовых операций все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге, а в силу п. 23 данного документа каждое учреждение ведет только одну кассовую книгу.

Целесообразно вести кассовые книги по каждой валюте во избежание проблем с учетом. Необходимо утвердить правила документооборота валютных кассовых операций в учетной политике.

Проверка расходования наличных денег из кассы

Расход средств из кассы производится:

- на выдачу средств под отчет;
- выплату заработной платы;
- выплату депонированной заработной платы;
- оплату контрагентам по договорам.

Аудиторская практика показывает, что наибольшее число нарушений при расходовании средств из кассы связано с денежными выплатами работникам по подотчетным суммам. Аудитор проводит соответствующие процедуры, чтобы выяснить, своевременно ли в организации закрываются подотчетные суммы.

Аудитор должен помнить следующие основные нормативно-регулирующие положения:

- организация выдает наличные деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы в размерах и на сроки, определяемые руководителем организации;
- лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним (п. 11 Порядка ведения кассовых операций).

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, предусмотренных для этих целей. Получение денег подотчетным лицом возможно только при условии его полного отчета по ранее выданному авансу (п. 11 разд. I Порядка ведения кассовых операций). Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения из

командировки предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним (п. 9 разд. I Порядка ведения кассовых операций). При этом переоформление ранее выданных подотчетных сумм в новый аванс может рассматриваться как сокрытие превышения лимита остатка кассы (п. 6 Рекомендаций по осуществлению учреждениями банков соблюдения предприятиями, организациями и учреждениями Порядка ведения кассовых операций).

Документами для проведения проверки служат приходные кассовые ордера и журнал регистрации приходных кассовых ордеров, журнал-ордер № 7 «Расчеты с подотчетными лицами».

Если в кассовом ордере по строке «Основание» будет значиться «Остаток подотчетных сумм», в соответствии с которым производится возврат денежных средств, то просматриваются приложенные к авансовому отчету документы и командировочные удостоверения или авансовый отчет с приложенными документами (хозяйственные расходы). Установившая, является ли дата составления авансового отчета (последний должен быть составлен не позднее трех рабочих дней со дня возвращения из командировки) рабочим днем для данного предприятия, сверяется дата составления авансового отчета с номером приходного ордера, указанным в авансовом отчете, по которому вносится остаток неизрасходованных сумм, и с номером, датой и суммой по приходному ордеру, а также с журналом-ордером «Расчеты с подотчетными лицами».

При проверке аудитору следует проанализировать движение денежной наличности, выявить расхождение между суммами фактически произведенных оплат в погашение дебиторской задолженности и суммами, зачисленными в кассу, а также проконтролировать своевременность сдачи выручки в банк и выявить случаи ее расхода на различные цели.

Если задолженность сотрудника или стороннего лица (организации) погашена, т.е. деньги были внесены в кассу предприятия, то этот сотрудник (лицо, организация) должником не считается. Но если деньги в кассу не оприходованы, за ним будет числиться задолженность. При увольнении работник должен погашать свою задолженность. В случаях, когда в учете значится задолженность за уволившимся сотрудником, необходимо проверить эти факты методом письменных подтверждений от третьих лиц или методом устных опросов.

Аудитор проводит соответствующие процедуры, чтобы выявить, своевременно ли в организации закрываются подотчетные суммы. Если во время проверки будет выявлено, что подотчетные суммы числятся за получившими их работниками дольше установленного срока, то аудитору нужно получить письменные объяснения от соответствующих должностных лиц. Следует также предупредить и работников бухгалтерии, и подотчетное лицо о необходимости включить непогашенную подотчетную сумму в совокупный налогооблагаемый доход гражданина.

Заработная плата, пособия по временной нетрудоспособности, премии выдаются из кассы не по кассовым ордерам, а по платежным и расчетно-платежным ведомостям, которые подписывают руководитель организации и главный бухгалтер. Все выплаты должны быть персонифицированы и содержать подпись получателя денег. Выдача денег возможна по доверенности, в этом случае кассир делает запись «по доверенности», а саму доверенность прикрепляет к ведомости.

При проверке правильности выплаты денег по платежным ведомостям следует установить, все ли внесенные в них лица являются работниками данной организации. Для предупреждения подобных нарушений отдел кадров должен визировать платежные ведомости до выплаты денег по ним.

При проверке сверяют таблицы учета рабочего времени, приказы о зачислении на работу и увольнении, первичные документы о начислении заработной платы с данными платежных ведомостей и карточек лицевых счетов. Особое внимание обращают на номер или наименование подразделения (цеха, отдела), а также на период, за который производится выплата, период работы лица на данном предприятии.

Если в расчетно-платежной ведомости будет завышена сумма начисленной заработной платы, то этот подлог можно установить путем сравнения данных синтетического и аналитического учета по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Сомнения в подлинности документов могут появиться в связи с наличием подчисток и помарок в ведомостях. Проверяются: Главная книга, журналы-ордера (по кредиту счетов 70 и 50), журнал регистрации платежных ведомостей. Также проводится выборка дебетовых оборотов по счету 70 в корреспонденции со счетами 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т.д.

Сознательные арифметические ошибки в ведомостях и кассовых отчетах приводят к образованию искусственного излишка денег в кассе, которые затем могут быть присвоены. Пересчет итогов всех кассовых отчетов и всех платежных ведомостей осуществляется с целью выявления таких злоупотреблений.

В соответствии с п. 18 Порядка ведения кассовых операций по истечении трех рабочих дней, включая день получения денег в банке для выплаты средств на оплату труда и социально-трудовые льготы, кассир должен:

1) в платежной или расчетно-платежной ведомости против фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать надпись от руки «Депонировано»;

2) составить реестр депонированных сумм;

3) в конце платежной или расчетно-платежной ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надписью.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов в настоящее время учет расчетов с депонентами ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонентам». Кредитовый оборот по указанному субсчету за период — невыплаченные в течение периода в установленный срок суммы, дебетовый оборот — погашенная в течение периода задолженность по депонированным суммам. Сальдо по субсчету представляет собой депонированные суммы на конец проверяемого периода. Аналитический учет таких сумм ведется в журнале регистрации депонированных сумм.

Проверка соблюдения порядка применения контрольно-кассовых машин

В соответствии с Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» контрольно-кассовая техника (ККТ), включенная в Государственный реестр, применяется на территории РФ в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Аудитору необходимо учитывать, что организации и индивидуальные предприниматели в соответствии с порядком, определяемым Правительством РФ, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности.

Порядок утверждения формы бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, а также порядок их учета, хранения и уничтожения устанавливается Правительством РФ.

Следовательно, организация может иметь только одну главную кассу и в зависимости от количества ККТ несколько операционных. Для каждого ККТ должна вестись отдельная книга кассира-операциониста, в которой отражаются только данные по выручке, полученной через конкретную контрольно-кассовую машину (ККМ). Фактическое количество ККМ должно соответствовать данным бухгалтерского учета. При проверке книги кассира-операциониста нужно смотреть на записи показателей кассовых счетчиков не только действующих, но и бездействующих машин, а также находящихся в запасе. Пристальное внимание следует обращать на показатели счетчиков, с которыми ККМ поступили после ремонта.

Статьей 14.5 КоАП РФ предусмотрена ответственность за продажу товаров, выполнение работ либо оказание услуг в организациях торговли либо в иных организациях, осуществляющих реализацию товаров, выполняющих работы либо оказывающих услуги, а равно гражданами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, без применения в установленных законом случаях контрольно-кассовых машин. Штраф составляет:

- для физического лица — от 1500 до 2000 руб.;
- должностного лица (в том числе индивидуального предпринимателя) — от 3000 до 4000 руб.;
- организации — от 30 000 до 40 000 руб.

Согласно п. 41 Порядка ведения кассовых операций контроль за ними ведут банки. Однако его сотрудники не могут составлять протоколы о нарушениях — таким правом располагают только органы милиции и налоговые органы (п. п. 1, 2 ст. 28.3 КоАП). Они же должны рассматривать материалы проверки и выносить постановление о штрафах (ст. 23.5, 23.3

КоАП РФ). Следует отметить, что сотрудники милиции тоже имеют право прийти в компанию с проверкой. Но проверять они могут только то, что входит в сферу их компетентности: «техническую укрепленность касс и кассовых пунктов, обеспечение условий сохранности денег и ценностей» (п. 42 Порядка ведения кассовых операций).

15.2. Аудиторская проверка расчетного и других счетов в банке

Целью аудиторской проверки операций по расчетному, валютному и другим счетам в банке является формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности по разделу «Денежные средства» и соответствии применяемой методики учета денежных средств на счетах в банке действующим в Российской Федерации нормативным документам.

При аудите расчетного счета необходимо проверить:

- 1) сведения о расчетных счетах, открытых в банках;
- 2) соответствие порядка ведения операций по расчетным счетам Положению о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденному указанием ЦБ РФ от 03.10.2002 № 2-П;
- 3) состояние учета и контроля за операциями на счетах в банке;
- 4) полноту и правильность отражения в учете операций по расчетным счетам;
- 5) полноту и правильность синтетического учета операций по расчетному счету.

Аудитор при проверке операций по счетам в банке должен учитывать основные нормативные документы, регулирующие порядок проведения операций на расчетном, валютном и других счетах в банках и бухгалтерский учет этих операций.

Источниками информации для проверки могут служить следующие документы и регистры учета:

- первичные документы по оформлению операций по счетам в банке;
- карточка компьютеризированного учета операций на счетах в банке;
- регистры синтетического учета операций на счетах в банке;
- отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- бухгалтерский баланс (форма № 1);

- налоговая отчетность (сведения о рублевых счетах и счетах в иностранной валюте).

При проведении проверки аудитор должен учитывать следующие факторы:

- основанием открытия банковского счета является заключение договора банковского счета;

- из абз. 7 п. 2.5 Положения ЦБ РФ «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации» от 05.01.1998 № 14-П следует, что ограничения по количеству банковских счетов, открываемых юридическому лицу, и ограничения по месту расположения банка не предусмотрены;

- как правило, организации имеют несколько расчетных счетов в одном или разных банках;

- в последнее время налоговые органы нередко принимают решения о приостановлении операций по каждому расчетному счету на часть суммы доначисленных налогов, пеней и штрафов. Сумма взыскания определяется пропорционально количеству расчетных счетов, имеющих у компании. Фактически, чем больше расчетных счетов, тем меньше будет сумма, заблокированная на каждом из них. При этом налоговые органы обычно не учитывают вопрос фактического использования организацией каждого расчетного счета. Заметим, что такой порядок не противоречит действующему законодательству РФ.

Аудитор должен определить, сколько на предприятии имеется расчетных счетов, и проверить, как ведется аналитический и синтетический учет по каждому из них. При этом он устанавливает количество и номера счетов, открытых в банках, а также наименования банков. Эти данные нужны для проверки наличия банковских выписок по всем счетам и регистров синтетического учета по каждому счету.

Основная информация по расчетному счету содержится в банковских выписках и приложенных к ним первичных документах. Аудитор должен проверить, подтверждена ли каждая операция, отраженная в выписке, соответствующими первичными документами.

Затем аудитор определяет юридические основы взаимоотношений организации и банка, проверяет соответствие договоров на банковское обслуживание нормам ГК РФ.

При аудите операций по расчетному счету необходимо обратить внимание:

- 1) на соответствие сумм в выписках банка суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах;

- 2) полноту и достоверность банковских выписок и документов к ним (остаток средств на конец периода в предыдущей выписке банка по счету должен равняться остатку средств на начало периода в следующей выписке);

- 3) правильность и полноту зачисления денег, сданных в банк наличными;

- 4) наличие штампа банка на первичных документах, приложенных к выпискам (в случае выявления документов без штампа банка проводится встречная проверка по запросу от организации в банке);

- 5) обоснованность перечисления денежных средств (наличие договоров, контрактов);

- 6) правильность составления бухгалтерских проводок по операциям в банке.

Аудитор должен ознакомиться с применяемой формой бухгалтерского учета и перечнем регистров по учету денежных средств на счетах в банке; документооборотом (графиком документооборота) первичных документов, связанных с учетом денежных средств на счетах в банке; перечнем лиц, которым предоставлено право подписи денежных и расчетных документов по операциям на счетах в банке.

Операции по зачислению и списанию денежных средств со счетов в банке оформляют первичными документами, формы и порядок заполнения которых установлены инструктивными указаниями ЦБ РФ. К таким документам относятся:

- 1) выписки банка с приложенными формами, утвержденными им, расчетно-платежных документов, к которым относятся платежное поручение, платежное требование, платежное требование-поручение, платежный ордер, инкассовое поручение (распоряжение), заявление на взнос наличных денег на расчетный счет, бланк денежного чека на снятие наличных денег с расчетного счета, поручение на обязательную продажу валюты, поручение на покупку валюты, распоряжение резидента о переводе купленной валюты и др.;

- 2) первичные документы, обосновывающие правомерность совершаемых операций; они прилагаются к расчетным банковским документам.

Аудитор проверяет правильность оформления документов, проводит их арифметическую проверку и проверку на законность совершаемых по банковским счетам хозяйственных операций.

Особое внимание аудитор должен уделять операциям по бесспорному (безакцептному) списанию банком денежных

средств. Это возможно лишь на основании решения суда, прямого указания закона, договора клиента с банком.

Операции по счетам в банке могут быть приостановлены согласно ст. 76 НК РФ для обеспечения решения о взыскании налога или сбора. Указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов. Приостановление операций по счетам действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до его отмены.

На практике также встречается ситуация, когда налоговые органы выносят решение о приостановлении операций в отношении всех имеющихся у компании счетов без указания суммы. При этом решение о взыскании и инкассовые поручения направляются только в отношении одного из расчетных счетов. Согласно подходу, сформировавшемуся в арбитражной практике, такие действия инспекторов незаконны.

Для подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности нужно проверить соответствие ее показателей данным синтетического и аналитического учета и выпискам банка. Данная процедура проверки оформляется рабочими документами аудитора. При выявлении расхождений необходимо показать сумму отклонений и выявить их причины.

При аудите операций по расчетному счету аудитор также проверяет:

- порядок ведения учетных регистров;
- наличие регистров синтетического учета по каждому расчетному счету, открытому в банке, а также сводного регистра;
- своевременность отражения в регистрах синтетического учета операций по движению денежных средств на расчетном счете;
- наличие записей в учетных регистрах по каждой выписке банка;
- тождественность записей в учетных регистрах и выписке банка.

Проверяя полноту зачисления денежных средств, перечисленных покупателями и заказчиками в оплату поставленных материально-производственных запасов, выполненных работ и оказанных услуг, необходимо сверить записи по дебету счета 51 «Расчетный счет» с кредитовыми записями учетных реги-

стров по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Поступление денежных средств от финансово-кредитных организаций в виде кредитов, зачисление средств с других расчетных счетов проверяют путем встречной сверки записей по регистрам бухгалтерского учета по счетам 66 «Краткосрочные кредиты банков», 67 «Долгосрочные кредиты банков», суб-счетам к счету 51 «Расчетный счет», счету 55 «Специальные счета в банках», а также сверки выписок банка и приложенных к ним документов.

Чтобы установить, насколько реально и обоснованно перечисляются денежные средства с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам, следует анализировать расчетные операции по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Выявленные в ходе проверки операций по расчетному счету нарушения аудитор фиксирует в рабочей документации и отражает в отчете по результатам данного раздела аудиторской проверки.

Проверка операций по валютным счетам

При осуществлении внешнеэкономической деятельности организации получают выручку от экспорта продукции (работ, услуг), производят платежи по импорту товаров, оплачивают расходы по загранкомандировкам и другие операции в иностранной валюте через валютные счета, открываемые в банках РФ, а также за границей. Порядок открытия валютных счетов и проведения операций по ним регулируется валютным законодательством и нормативными актами ЦБ РФ.

При аудите валютных счетов необходимо проверить:

- 1) сведения о валютных счетах, открытых в банках;
- 2) соответствие порядка ведения операций по валютным счетам законодательству РФ;
- 3) состояние учета и контроля за операциями на валютных счетах в банке;
- 4) полноту и правильность отражения в учете операций по расчетным счетам;
- 5) полноту и правильность синтетического учета операций по валютным счетам.

В соответствии с действующими нормативными актами юридические лица — резиденты могут иметь следующие валютные счета:

- специальный транзитный валютный счет для учета операций по покупке иностранной валюты за рубли на валютном рынке РФ и ее обратной продаже;

- текущий валютный счет для учета средств, остающихся в распоряжении юридического лица после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством;

- валютный счет за рубежом, который открывают по специальному разрешению ЦБ РФ организации, имеющие представительства за границей.

Аудит операций на валютных счетах осуществляется отдельно по каждому валютному счету, открытому в банке, в том числе и за рубежом. При этом следует иметь в виду, что если российская организация имеет в зарубежном банке счет, открытый по лицензии ЦБ РФ, то эта лицензия не является основанием для зачисления на него валютной выручки. В ЦБ РФ должно быть получено специальное разрешение на каждое зачисление валюты на счет в зарубежном банке.

Проверку операций по покупке (приобретению) валюты на соответствие валютному законодательству и порядку отражения их в бухгалтерском учете можно проводить с учетом контрольных вопросов:

- соблюдается ли порядок зачисления валютной выручки от реализации и других валютных операций при совершении внешнеэкономических операций;

- на законных ли основаниях открыты валютные счета;
- соответствуют ли суммы по выпискам банка суммам, отраженным в первичных документах;

- правильно ли применялись формы расчетов при внешнеэкономической деятельности;

- правильно ли оплачено комиссионное вознаграждение за открытие валютных счетов;

- правильно ли отражены в учете операции по покупке и продаже валюты;

- правильно ли рассчитаны и отнесены курсовые разницы;

- правильно ли перечислены авансы за импортную продукцию;

- соблюдается ли порядок ведения учетных регистров;

- ведутся ли регистры синтетического учета по каждому счету, открытому в банке, составляется ли сводный регистр;

- своевременно ли отражаются в регистрах синтетического учета операции по движению денежных средств; производятся ли записи в учетные регистры по каждой выписке банка;

- тождественны ли записи в учетных регистрах и выписке банка.

Аудитор, кроме того, должен помнить следующие основные нормативно-регулирующие положения:

- осуществление валютных операций в Российской Федерации регулируется положениями Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон о валютном регулировании);

- особенности бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, связанные с пересчетом стоимости этих активов и обязательств в рубли, установлены ПБУ 3/2006;

- действие ПБУ 3/2006 распространяется на организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных и бюджетных организаций);

- отражение в бухгалтерском учете операций покупки, продажи валюты, конверсионных операций, а также операций по переоценке стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на валютных счетах в кредитных организациях производится в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов (см. пояснения к счету 52 «Валютные счета»);

- купля-продажа иностранной валюты в Российской Федерации производится только через уполномоченные банки (ч. 1 ст. 11 Закона о валютном регулировании);

- направление организацией денежных средств на покупку иностранной валюты отражается записью по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» (Инструкция по применению Плана счетов). Зачисление валюты на текущий валютный счет отражается записью по дебету счета 52 «Валютные счета» и кредиту счета 76. Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей (п. 24 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, п. 4, 5, 6, 20 ПБУ 3/2006);

- сумма комиссии банка в налоговом учете организации включается во внереализационные расходы (подп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ);

- разница, возникшая в результате отклонения курса покупки иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту, признается внереализационным доходом/расходом на эту дату (п. 2 ст. 250 НК РФ);

- с 1 января 2007 г. отменено требование об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации, которое было установлено ранее ст. 21 Закона о валютном регулировании;

- списание банком денежных средств с валютного счета организации на основании поручения на продажу валюты может отражаться записью по дебету счета 57 «Переводы в пути» и кредиту счета 52 «Валютные счета». Поступление рублевых денежных средств на расчетный счет организации отражается записью по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 57;

- поступления от продажи иностранной валюты признаются прочими доходами организации, а расходы, связанные с продажей иностранной валюты (в частности рублевый эквивалент суммы в иностранной валюте, проданной на внутреннем валютном рынке РФ, а также сумма комиссии, списанной банком), — прочими расходами (п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99);

- в бухгалтерском учете на дату исполнения банком поручения о продаже валюты производится запись по дебету счета учета расчетов с банком, например 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы». Фактически поступившая на расчетный счет сумма отражается по дебету счета 51 и кредиту счета 76;

- комиссия банка также относится в дебет счета 91, субсчет 91-2, в корреспонденции со счетом 76 (п. 11 ПБУ 10/99). На фактически списанную банком с расчетного счета сумму комиссии производится запись по дебету счета 76 и кредиту счета 51;

- в соответствии со ст. 6 Закона о валютном регулировании валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений, за исключением операций по купле-продаже валюты. Резиденты могут осуществлять

расчеты через свои банковские счета в любой иностранной валюте с проведением в случае необходимости конверсионной операции по курсу, согласованному с уполномоченным банком, независимо от того, в какой иностранной валюте был открыт банковский счет (п. 7 ст. 14 Закона о валютном регулировании);

- для перевода одной валюты в другую банк по поручению организации совершает конверсионную операцию по кросс-курсу банка;

- при совершении операций в валюте пересчет средств на счете в банке производится по официальному курсу данной валюты к рублю РФ, устанавливаемому ЦБ РФ на дату проведения операций (п. 5, 6 ПБУ 3/2006, приложение к ПБУ 3/2006).

Датой совершения банковских операций по валютным счетам считается дата зачисления денежных средств на валютный счет в кредитной организации или дата их списания с валютного счета.

Аудит операций по прочим счетам в банках

Бухгалтерский учет операций, связанных с расчетами по аккредитиву, чекам, иным платежным документам, ведется на счете 55 «Специальные счета в банках». К нему могут быть открыты следующие субсчета: 55-1 «Аккредитивы», 55-2 «Чековые книжки», 55-3 «Депозитные счета» и др.

Направления проверки операций по прочим счетам в банке аналогичны указанным для операций по расчетному и валютному счету.

Если на предприятии осуществляются подобные расчеты, то аудитору необходимо провести проверку:

- правильности и законности применения аккредитивной формы расчетов;

- правильности документального оформления операций, оплаченных чеками из лимитированных и нелимитированных чековых книжек;

- наличия депозитных сертификатов, приобретенных у банка (если были такие операции);

- полноты и правильности документального оформления операций по движению средств целевого финансирования, поступивших на содержание социальных учреждений (детского сада, яслей и т.д.) от родителей и прочих источников;

- предоставления балансов и других необходимых документов от структурных подразделений, выделенных на самостоятельный баланс;

- правильности составления бухгалтерских проводок.

Соответствие записей в выписках банка по операциям счета 55 сверяется с Главной книгой и журналом-ордером № 3.

15.3. Аудит финансовых вложений

Целью аудита финансовых вложений является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета и налогообложения, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам для того чтобы сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

Согласно п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н (далее — ПБУ 19/02), в состав финансовых вложений входят:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- предоставленные другим организациям займы;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

Исходя из этого задачами аудита финансовых вложений являются:

- изучение состава финансовых вложений по данным первичных документов и учетных регистров, подтверждение права собственности на них;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета финансовых вложений;
- подтверждение первичной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений;

- проверка своевременности и полноты отражения в бухгалтерском учете операций с финансовыми вложениями при соблюдении требований российского законодательства;

- подтверждение достоверности начисления, поступления и отражение в учете доходов по операциям с финансовыми вложениями;

- своевременное проведение инвентаризации финансовых вложений, выявление ее результатов и отражение на счетах бухгалтерского учета.

- Законодательной и нормативной базой, используемой при проверке финансовых вложений, являются:

- ГК РФ (части первая и вторая);
- Закон о бухгалтерском учете;
- Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»;

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;

- План счетов бухгалтерского учета;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49;

- ПБУ 19/02;
- Указания по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества, утвержденные приказом Минфина России от 24.12.1998 № 68н;

- другие нормативные документы.

Информацией для проверки финансовых вложений служат: данные по счету 58 «Финансовые вложения», бухгалтерская отчетность, приказ об учетной политике организации, первичные документы, подтверждающие операции с финансовыми вложениями.

Аналитический учет финансовых вложений в ценные бумаги организация, согласно п. 6 ПБУ 19/02, должна построить таким образом, чтобы обеспечить информацию по эмитентам ценных бумаг. При этом должна быть отражена как минимум следующая информация: наименование эмитента; название ценной бумаги, ее номер, серия, и т.д.; номинальная стоимость ценной бумаги; цена покупки; расходы, связанные с приобретением ценных бумаг; общее количество приобретенных ценных бумаг; дата покупки, дата продажи или иного выбытия; место хранения ценных бумаг.

Не относятся к финансовым вложениям:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;

- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;

- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемое организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;

- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности;

- активы, имеющие материально-вещественную форму (основные средства, материально-производственные запасы);

- нематериальные активы.

При проверке принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений следует оценить одновременное выполнение следующих условий:

- документально подтверждено право организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, связанных с владением этим правом;

- организация, осуществившая финансовые вложения, одновременно приобретает и финансовые риски (изменения цены, неплатежеспособности должника, ликвидности и др.);

- финансовые вложения способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

Проверка первичных документов по учету финансовых вложений является важным этапом аудита, поскольку эти документы определяют особый порядок перехода права собственности по ценным бумагам. К ним относятся: сертификаты акций, облигаций, векселя и другие ценные бумаги; акты приема-передачи материальных ценностей; выписки из реестра акционеров; договоры купли-продажи; платежные документы; инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков строгой отчетности и другие документы. В документах, на основании которых финансовые вложения принимаются к учету, должны быть указаны цель приобретения и срок, в течение которого предполагается использовать этот объект.

Аудит первичных документов означает проверку их не только на фактическое наличие, но и по форме и существу.

Так, например, ценная бумага — это документ строго установленной формы, ее обязательные реквизиты должны соответствовать требованиям законодательства для определенных видов ценных бумаг. Согласно ст. 144 ГК РФ несоответствие или отсутствие обязательных реквизитов ценной бумаги влечет ее ничтожность.

Согласно п. 8 ПБУ 19/02 финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости. Данное ПБУ предусматривает различные способы определения первоначальной стоимости финансовых вложений в зависимости от порядка их приобретения или поступления в организацию. На основании п. 11 ПБУ 19/02 если затраты на приобретение ценных бумаг незначительны (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) по сравнению с их стоимостью, уплаченной по договору, то такие затраты организация вправе признать прочими расходами в том периоде, в котором были приняты к учету ценные бумаги. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%. В связи с этим аудиторю необходимо проверить, имеет ли место отражение в приказе по учетной политике организации конкретный уровень существенности. Следовательно, если затраты составляют менее установленного в учетной политике уровня существенности от стоимости приобретенных финансовых вложений и установленный размер уровня существенности отражен в учетной политике, то организация может их сразу отнести на прочие расходы. Таким образом, организация имеет право вести учет стоимости ценных бумаг двумя способами:

- 1) в первоначальную стоимость ценных бумаг включать все затраты, связанные с их приобретением;

- 2) в первоначальную стоимость ценных бумаг включать только суммы, уплачиваемые продавцу, а остальные затраты в случае их незначительности отражать в составе прочих расходов.

Если финансовые вложения приобретены за счет заемных средств, то следует руководствоваться п. 11 ПБУ 10/99 и п. п. 14 и 15 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утвержденного приказом Минфина России от 02.08.2001 № 60н. Таким образом, проценты, начисленные организацией по предоставленным ей заемным средствам до момента принятия финансовых вложений к

бухгалтерскому учету, включаются в первоначальную стоимость этих вложений.

Финансовые вложения, внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организацией, должны быть приняты к учету в оценке, согласованной учредителями.

При получении организацией ценных бумаг безвозмездно их оценивают по рыночной цене на дату приобретения. Необходимо отметить, что коммерческие организации могут дарить друг другу имущество стоимостью не более пяти минимальных размеров оплаты труда (п. 4 ст. 575 ГК РФ). Если хотя бы одним из участников договора дарения будет некоммерческая организация или физическое лицо, то стоимость подарка ничем не ограничивается.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, приобретенных по договорам, которые предусматривают исполнение обязательств неденежными средствами, определяется в соответствии с п. 14 ПБУ 19/02 исходя из стоимости переданных или подлежащих передаче ею активов. В случае невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

При проведении аудиторской проверки финансовых вложений следует подтвердить соответствие метода оценки себестоимости ценных бумаг, применяемого при их списании (выбытии), методу, зафиксированному в учетной политике организации.

ПБУ 19/02 установлены случаи, когда первоначальная стоимость финансовых вложений может изменяться. Так, финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может проводить ежемесячно или ежеквартально. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые

результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

Если в учетной политике организации предусмотрено создание резерва под обесценение финансовых вложений, то необходимо проверить правильность его формирования и использования.

При учете операций с финансовыми вложениями наиболее распространены следующие ошибки:

- 1) отсутствие документов, подтверждающих осуществление финансовых вложений, или их оформление с нарушением установленных требований;
- 2) в составе финансовых вложений отражены активы, не являющиеся таковыми;
- 3) неправильно сформирована первоначальная стоимость финансовых вложений;
- 4) отсутствие аналитического учета финансовых вложений;
- 5) несвоевременное или неправильное отражение доходов по операциям с ценными бумагами;
- 6) несоответствующий нормам законодательства порядок проведения инвентаризации.

Глава 16

АУДИТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Целью аудиторской проверки материально-производственных запасов (МПЗ) является формирование мнения о достоверности показателей отчетности по статьям материальных ценностей «Запасы» и соответствии применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с МПЗ действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Поставленная цель может быть достигнута путем проведения тестов на существенность, а также тестов на эффективность структур контроля и системы бухгалтерского учета, при этом оценивается риск аудита, который зависит от характера запасов предприятия и их важности для бухгалтерских отчетов. Проверка запасов рассматривается как основная часть аудита на тех предприятиях, где их величина существенна.

Аудит материально-производственных запасов часто подразделяют на два укрупненных направления:

- 1) аудит производственных запасов (счета 10, 11, 14, 15, 16 и др.);
- 2) аудит готовой продукции и товаров (счета 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46 и др.).

При аудите производственных запасов необходимо проверить и подтвердить:

- 1) правильность оформления материалов инвентаризации производственных запасов и отражения результатов инвентаризации в учете;
- 2) правильность определения и списания на издержки стоимости израсходованных материально-производственных запасов;
- 3) проведение мероприятий по расчету предельного норматива уровня расхода материально-производственных

запасов на один рубль объема реализации продукции (работ, услуг), а также пофакторного анализа фактических отклонений от него;

4) правильность синтетического и аналитического учета материально-производственных запасов;

5) соответствие используемых заказчиком способов оценки по отдельным группам материальных ценностей при их выбытии способам, предусмотренным учетной политикой;

6) правильность порядка списания отклонений фактических расходов по приобретению материальных ценностей от их учетной цены (при использовании счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»);

7) правильность порядка списания торговой наценки, относящейся к проданным товарам.

При аудите готовой продукции и товаров обязательными подразделами программы аудита будут:

- аудит готовой продукции;
- аудит расходов на продажу;
- аудит товаров отгруженных;
- аудит товаров.

Планирование, будучи начальным этапом проведения аудита в соответствии с ФПСАД № 3 «Планирование аудита», предусматривает подготовку общего плана и программы аудита. В общем плане указывают виды работ и сроки проведения аудита, в программе — виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, период их проведения, исполнителей, рабочие документы. В процессе проверки аудитор должен установить:

- 1) реально ли существуют МПЗ (путем участия в инвентаризации либо оценке ее результатов);
- 2) все ли операции с МПЗ, которые должны быть отражены на счетах учета, действительно в них представлены (документальная проверка);
- 3) является ли организация собственником всех МПЗ, т.е. имеются ли на них имущественные права, а суммы, отраженные как задолженность, — обязательствами (правовой аспект проверки);
- 4) правильно ли оценены МПЗ и связанные с ними обязательства;
- 5) правильно ли выбраны и применялись принципы учета МПЗ.

- Информационной базой для проверки МПЗ являются:
- нормативные документы, касающиеся приема, учета, хранения и отпуска материальных ценностей;
 - бухгалтерский баланс;
 - Главная книга;
 - приказ об учетной политике;
 - первичные документы по оформлению операций с МПЗ;
 - регистры по учету МПЗ.

Основные нормативно-законодательные аспекты регулирования порядка учета МПЗ (материалов и товаров)

Учет материалов. В бухгалтерском учете материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической (или плановой) себестоимости в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов и п. 2, 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (далее — ПБУ 5/01).

Фактической себестоимостью МПЗ признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость (НДС) и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). В состав фактических затрат также включаются затраты по оплате процентов по заемным средствам, если они привлечены для приобретения МПЗ (материалов) и произведены до даты их оприходования на склад организации (п. 6 ПБУ 5/01).

В соответствии с п. 68 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н (далее — Методические указания по учету МПЗ), фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату, включает:

- 1) стоимость материалов по договорным ценам;
- 2) транспортно-заготовительные расходы;
- 3) расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

При этом в состав транспортно-заготовительных расходов включаются расходы на транспортировку, а также плата за хранение материалов в местах приобретения (п. 70 Методических указаний по учету МПЗ).

Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в порядке, предусмотренном в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость материалов при их поступлении от поставщика отражается по дебету счета 10 в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты за полученные материальные ценности (выполненные работы, оказанные услуги)». В дебет счета 10 также списываются со счета 60 субсчет «Расчеты по причитающимся к уплате процентам», проценты по кредиту, начисленные до оприходования материалов. Одновременно сумма НДС, предъявленная к уплате поставщиком, отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60.

С 2009 г. покупателю, перечислившему продавцу предоплату, предоставлено право принять к вычету НДС с данной предоплаты, не дожидаясь отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав).

В случае если согласно учетной политике организации учет МПЗ ведется по учетным ценам с использованием счетов 15 и 16, то информация об их приобретении отражается в бухгалтерском учете в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов на счете 15.

В дебет счета 15 относятся фактические затраты, связанные с приобретением товара, в корреспонденции в рассматриваемом случае с кредитом счета 60. Сумма разницы между стоимостью приобретенного товара, исчисленной в фактической себестоимости приобретения, и учетной ценой списывается со счета 15 на счет 16.

Накопленные на счете 16 разницы согласно Инструкции по применению Плана счетов списываются в дебет счета учета расходов на продажу или других соответствующих счетов.

Согласно подп. «в» п. 80 Методических указаний по учету МПЗ допускается применение в качестве учетных планово-расчетных цен, которые разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих МПЗ и предназначены для использования внутри организации. В организациях, ведущих учет МПЗ по планово-расчетным ценам, разрабатывается номенклатура-ценник в порядке, установленном в п. 81 Методических указаний по учету МПЗ.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов и п. 86 Методических указаний по учету МПЗ отклонения в стоимости сырья, отпущенного в производство, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского учета, отражающие расход соответствующего сырья.

Фактическая себестоимость материалов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. При этом под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов (п. 9 ПБУ 5/01). Данные о текущей рыночной стоимости должны быть подтверждены документально или экспертным путем (п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

Кроме того, в соответствии с п. 11 ПБУ 5/01 в фактическую себестоимость материалов, полученных безвозмездно, включаются также фактические затраты организации на доставку и приведение их в состояние, пригодное для использования, перечисленные в п. 6 ПБУ 5/01, например таможенные платежи (за вычетом НДС).

Внереализационный доход, связанный с безвозмездным получением материалов, признается в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах (в бухгалтерском — в месяце списания материалов в производство, а в налоговом — в месяце их поступления).

Указанное обстоятельство в соответствии с п. 8–11 ПБУ 18/02 приводит к возникновению вычитаемой временной разницы в месяце поступления материалов. Вычитаемые временные разницы в отчетном периоде отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница) (п. 13 ПБУ 18/02), в данном случае — в аналитическом учете по счету 98, субсчет 98-2.

Вычитаемая временная разница, в свою очередь, приводит к образованию отложенного налогового актива, который равняется величине, определяемой как произведение вычитаемой временной разницы в отчетном периоде на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ и действующую на отчетную дату. Согласно п. 14 ПБУ 18/02 под отложенным налоговым активом понимается часть отложенного налога на прибыль, которая приведет к умень-

шению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах. Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, в котором возникают вычитаемые временные разницы, при условии вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на счете 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 (п. 17 ПБУ 18/02, Инструкция по применению Плана счетов).

В следующем месяце, когда в бухгалтерском учете признается внереализационный доход от получения материалов безвозмездно, погашается вычитаемая временная разница и, соответственно, отложенный налоговый актив, погашение которого отражается по кредиту счета 09 в корреспонденции с дебетом счета 68 (п. 17 ПБУ 18/02).

Для целей бухгалтерского учета порядок отражения возвратных отходов регулируется Методическими указаниями по учету МПЗ. Возвратные отходы сдаются на склад по слаточным накладным с указанием их наименования и количества (п. 111 Методических указаний по учету МПЗ). К бухгалтерскому учету возвратные отходы принимаются по цене возможного использования или продажи. Стоимость учтенных отходов относится в уменьшение стоимости материалов, отпущенных в производство.

В целях налогообложения прибыли под возвратными отходами понимаются остатки материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого применяемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению (п. 6 ст. 254 НК РФ).

Как и для целей бухгалтерского учета, стоимость возвратных отходов не учитывается при формировании суммы материальных расходов. Оценка возвратных отходов производится по цене возможного использования или реализации на сторону (п. 6 ст. 254 НК РФ).

Поступления от продажи возвратных отходов являются операционными доходами организации (п. 7 ПБУ 9/99). Величина поступления от продажи материалов определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (п. 6.1 и 10.1 ПБУ 9/99). Согласно п. 16

ПБУ 9/99 поступления от продажи материалов признаются в бухгалтерском учете при наличии условий, указанных в п. 12 ПБУ 9/99.

В соответствии с Планом счетов полуфабрикаты собственного производства в организациях, не ведущих их обособленный учет на отдельном синтетическом счете, учитываются на счете 20 «Основное производство», например на субсчете 20-1 «Полуфабрикаты собственного производства».

Стоимость полуфабрикатов, отпущенных в основное производство, отражается в бухгалтерском учете организации согласно Плану счетов по дебету счета 20 и кредиту счета 10, субсчет 10-2.

Специальная оснастка (специальные инструменты, специальные приспособления, специальное оборудование), приобретенная за плату, принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, т.е. в сумме фактических затрат на приобретение, исчисленных в порядке, предусмотренном для учета МПЗ (п. 11 Методических указаний по учету МПЗ).

Технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции, в том числе специальный инструмент, включаются в состав оборотных активов, имеющих особый порядок отнесения их стоимости в затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг) (п. 2 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденных приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н, далее — Методические указания по учету специального инструмента).

В соответствии с п. 13 Методических указаний по учету специального инструмента и Инструкцией по применению Плана счетов приобретенная специальная оснастка отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 10 на отдельном субсчете, например 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Передача специальной оснастки в эксплуатацию отражается в бухгалтерском учете по соответствующим субсчетам счета 10, например по дебету субсчета 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации», в корреспонденции с кредитом субсчета 10-10 (п. 20 Методических указаний по учету специального инструмента).

Стоимость специальной оснастки погашается организацией одним из выбранных ею способов, приведенных в п. 24 Методических указаний по учету специального инструмента.

Погашение стоимости специальной оснастки в бухгалтерском учете отражается по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 10, субсчет 10-11 (п. 27 Методических указаний по учету специального инструмента).

Для целей исчисления налога на прибыль расходы на приобретение специального инструмента первоначальной стоимостью не более 10 000 руб., не являющегося амортизируемым имуществом, признаются материальными расходами (подп. 3 п. 1 ст. 254, п. 1 ст. 256 НК РФ). Стоимость таких инструментов включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода их в эксплуатацию.

В соответствии с п. 2 Методических указаний по учету специального инструмента специальная одежда включается в состав оборотных активов, имеющих особый порядок отнесения их стоимости в затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг).

Затраты организации на приобретение специальной одежды, если ее обязательное применение работниками конкретной профессии предусмотрено законодательством РФ, учитываются для целей исчисления налога на прибыль в составе материальных расходов (подп. 3 п. 1 ст. 254 НК, разд. 5.1 Методических рекомендаций по применению гл. 25 НК РФ).

Учет товаров. Товары в соответствии с п. 2 ПБУ 5/01 являются частью МПЗ организации, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи.

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную цену (п. 1 ст. 454 ГК РФ). Срок исполнения продавцом обязанности передать товар покупателю определяется договором купли-продажи (п. 1 ст. 457 ГК РФ). Товар считается предоставленным в распоряжение покупателя, когда к сроку, предусмотренному договором, он готов к передаче в надлежащем месте, и покупатель в соответствии с условиями договора осведомлен о готовности товара к передаче (п. 1 ст. 458 ГК РФ). С момента, когда в соответствии с законом или договором продавец считается исполнившим свою обязанность по передаче товара покупателю,

телю, на покупателя переходит риск случайной гибели товара (п. 1 ст. 459 ГК РФ).

Приобретенные товары принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которой в данном случае является сумма, уплаченная продавцу товаров, без учета НДС (п. 5, 6 ПБУ 5/01). Сумму НДС, уплаченную продавцу при приобретении товаров, организация имеет право принять к вычету на основании подп. 2 п. 2 ст. 171 НК РФ.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов учет товаров ведется на счете 41 «Товары».

В соответствии с п. 2 ст. 424 ГК РФ изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором или законом, либо в установленном законом порядке.

В соответствии с п. 12 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость МПЗ, с которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок) (п. 6.5 ПБУ 10/99).

Реализация товаров (за исключением операций, указанных в п. 3 ст. 39 НК РФ) признается объектом обложения НДС (подп. 1 п. 1, п. 2 ст. 146 НК РФ).

Согласно п. 13 ПБУ 5/01 организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается проводить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок). При учете товаров по продажным ценам организации розничной торговли отражают торговую наценку по кредиту счета 42 «Торговая наценка» в корреспонденции с дебетом счета 41.

Для обобщения информации о наличии и движении отгруженных товаров, выручка от продажи которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, согласно Инструкции по применению Плана счетов предназначен счет 45 «Товары отгруженные».

Организация может учитывать готовую продукцию по нормативной себестоимости. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов в организациях, учитывающих выпущенную продукцию по нормативной себестоимости и использующих счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», по дебету данного счета отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства

продукции в корреспонденции со счетами учета затрат (в данном случае счет 20 «Основное производство»). По кредиту счета 40 отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

В результате сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 40 на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции от нормативной (плановой). Выявленный перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывается со счета 40 в дебет счета 90 дополнительной записью. Счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет. Таким образом, сумма отклонения фактической себестоимости готовой продукции от нормативной списывается полностью на себестоимость реализованной продукции независимо от того, вся ли выпущенная продукция была реализована.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов, товары, отгруженные покупателю, отражаются по их фактической себестоимости и соответствующей им части коммерческих расходов, в случае если учетной политикой организации не предусмотрено одновременное списание таких расходов в отчетном периоде.

При поступлении оплаты от покупателя организация в бухгалтерском учете признает выручку от продажи товаров. Это отражается по кредиту счета 90, субсчет 90-1, и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При этом принятые на учет по счету 45 суммы списываются в дебет счета 90, субсчет 90-2.

Качество товаров. В соответствии с п. 1 ст. 474 ГК РФ проверка качества товара может быть предусмотрена законом, иными правовыми актами, обязательными требованиями государственных стандартов или договором купли-продажи.

В целях обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения проводится государственный надзор, который осуществляется органами и учреждениями (должностными лицами) государственной санитарно-эпидемиологической службы РФ (п. 1 ст. 2, п. 2 ст. 44 Федерального закона от 30.03.1999 № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения»).

Пищевая продукция, сроки годности которой истекли, в соответствии с п. 2, 3 Положения о проведении экспертизы некачественных и опасных продовольственного сырья

и пищевых продуктов, их использовании или уничтожении, утвержденного постановлением Правительства РФ от 29.09.1997 № 1263, признается некачественной и опасной. В целях определения возможности ее дальнейшего применения или уничтожения проводится экспертиза. По результатам экспертизы сырье с истекшим сроком годности может быть признано не подлежащим дальнейшей реализации, поэтому на основании Инструкции по применению Плана счетов его стоимость списывается с кредита счета 10 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Поскольку указанное сырье не будет использовано в производственном процессе, НДС, уплаченный при его приобретении, не может быть принят к вычету, так как не выполняются требования подп. 1 п. 2 ст. 171 НК, и должен быть восстановлен к уплате в бюджет. На наш взгляд, восстановление НДС отражается по дебету счета 94 в корреспонденции со счетом 68.

Стоимость определившихся потерь от порчи сырья после его уничтожения списывается с кредита счета 94 в дебет счета 91, субсчет 91-2.

Для исчисления налога на прибыль потери сырья сверх установленных норм, возникшие при хранении, не учитываются в составе расходов на основании подп. 2 п. 7 ст. 254 НК.

В целях бухгалтерского учета расходы организации, связанные с уничтожением товара, являются внереализационными расходами (п. 4, 12 ПБУ 10/99).

Поскольку организация в данном случае обязана оплатить расходы, связанные с уничтожением сырья, то для исчисления налога на прибыль данные расходы учитываются в составе внереализационных на основании подп. 20 п. 1 ст. 265 и п. 1 ст. 252 НК как другие обоснованные расходы.

Методы получения аудиторских доказательств

При проведении аудита операций по учету и сохранности товарно-материальных ценностей (ТМЦ) применяют следующие методы и приемы: инвентаризацию, пересчет, подтверждение, проверку соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, устный опрос, проверку документов, прослеживание, аналитические процедуры.

Инвентаризация используется для подтверждения фактического наличия товарно-материальных ценностей. В ходе проверки аудиторы могут сами осуществлять инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения.

Пересчет применяется для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных ценностей, их соответствия величине, отраженной в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета.

Подтверждение используется для получения информации о правильном отражении в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальности остатков на счетах учета ТМЦ.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций применяется при контроле за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению ТМЦ.

Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора для предварительной оценки состояния учета ТМЦ, а также в процессе их проверки при уточнении у специалистов отдельных вызывающих сомнение или неясных положений совершенных хозяйственных операций.

Проверка документов применяется аудитором для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учете поступления и расходования ТМЦ, полноты и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского учета, обоснованности их оценки (взаимный контроль документов).

Прослеживание используется в ходе проверки операций, отраженных в первичном учете, журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге, бухгалтерской отчетности. При этом особое внимание обращается на правильность корреспонденции счетов, соответствие сумм оборотов и остатков в регистрах синтетического и аналитического учета.

Аналитические процедуры применяются при сопоставлении наличия ТМЦ в различные периоды, данных отчета об их движении с данными бухгалтерского учета, при оценке соотношений между различными статьями отчета и сравнении их с данными за предыдущие периоды.

Аудиторские процедуры подразделяются на проводимые до инвентаризации, во время инвентаризации и после нее. До проведения инвентаризации аудитор запрашивает документы о результатах предыдущих инвентаризаций, анализирует структурные и количественные изменения запасов, получает информацию о местах их хранения, а также об организации инвентаризационной работы.

Аудитор может присутствовать при инвентаризации, проводимой работниками проверяемой организации в последние дни отчетного или в первые дни следующего года. Однако

если инвентаризация была проведена на какую-либо промежуточную дату, аудитору необходимо отследить поступление и выбытие запасов в период, прошедший с момента проведения инвентаризации до отчетной даты. В этом случае выполняется выборочная сверка накладных, счетов-фактур, таможенных деклараций и других аналогичных документов с учетными данными.

Иногда по ряду причин провести инвентаризацию невозможно, например, когда к моменту заключения договора на аудит инвентаризация на конец года уже была проведена клиентом и делать ее повторно он отказывается либо когда проведение данного мероприятия достаточно дорого. В таком случае аудитор может применить математические методы, которые с определенной вероятностью позволяют оценить величину запасов. Может сложиться и так, что клиент, не желая проводить сплошную инвентаризацию, по просьбе аудитора делает ее в отношении части товарно-материальных ценностей.

Приступая к проверке, аудитору необходимо получить информацию о выбранных способах и методах учета по данному участку проверки. В приказе организации об учетной политике должны содержаться сведения о методологических аспектах учета МПЗ:

- 1) порядок учета приобретения (заготовления) МПЗ;
- 2) методы оценки МПЗ по их видам при списании.

Достаточно распространенным видом нарушений является несоблюдение или непоследовательность применения выбранных способов учета.

Первичные документы по оформлению операций с МПЗ зависят от видов и групп материальных ценностей, которыми владеет организация. К таким документам относятся доверенности на получение материальных ценностей, приходные ордера, накладные, акты о приемке и списании материалов, лимитно-заборные карты, требования-накладные, товарно-транспортные накладные, товарные и материальные отчеты, карточки складского учета. Формы применяемых первичных документов должны содержать все необходимые реквизиты.

Достаточно информативными могут оказаться устные опросы персонала клиента обо всех изменениях в структуре руководства и системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Содержание и результаты опросов аудитор фиксирует в рабочих документах.

На рабочем этапе документальной проверки возможна следующая последовательность действий:

- 1) изучение положений учетной политики по направлениям данного участка проверки;
- 2) оценка степени надежности системы внутреннего контроля в отношении МПЗ (для этого необходимо провести обследование складского хозяйства и состояния складских помещений, изучить организацию материальной ответственности и отчетности материально ответственных лиц);
- 3) анализ состава МПЗ на отчетную дату;
- 4) определение объема выборки;
- 5) проведение анализа движения МПЗ;
- 6) проверка правильности оценки МПЗ;
- 7) проверка состояния и организации синтетического и аналитического учета МПЗ;
- 8) формулировка выводов и замечаний по данному разделу и представление их руководству проверяемого предприятия.

Аудиторская проверка МПЗ позволяет минимизировать риск наличия существенных ошибок в бухгалтерской отчетности в особенности по предприятиям, занимающимся материалоемкой производственной деятельностью. Следовательно, приступая к проверке МПЗ, аудитору нужно выявить наиболее часто встречающиеся нарушения и с учетом этого выбрать необходимые процедуры.

При проверке МПЗ аудитор должен учитывать утверждения, на основе которых подготовлена финансовая отчетность: существование, права, полнота, оценка, представление и раскрытие. Исходя из этого необходимо и определить основные направления аудита. На формирование мнения аудитора в отношении достоверности информации о МПЗ оказывают влияние следующие факторы:

1) полнота отражения. Нужно установить, все ли МПЗ, принадлежащие предприятию, отражены в бухгалтерских записях и включены в бухгалтерскую отчетность. Ошибки в полноте отражения операций с МПЗ в бухгалтерских записях приводят к занижению отчетных данных. Обнаружить такие ошибки достаточно сложно. Для этого аудитору потребуется сделать выборку из первичных документов или информации неучетного характера;

2) права. Этот фактор отражает наличие в учете операций с МПЗ без достаточных на то оснований. Например, организация включает в свой баланс имущество, на которое

не имеет права собственности, т.е. материальные ценности, полученные по договорам комиссии или консигнации. Такие ошибки приводят к завышению показателей отчетности;

3) соблюдение принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Эти ошибки связаны с неправильным распределением операций по учетным периодам, т.е. их указывают в отчетности другого отчетного периода. Нередко на практике полученные материальные ценности отражают в учете до момента перехода права собственности на них, и наоборот, материалы в пути, право собственности на которые уже перешло к покупателю, в учете не показывают или не приходят материальные ценности по неотфактурованным поставкам. Для выявления ошибок в отнесении операций по периодам аудиторю следует изучить учетные записи и сопоставить их с первичными документами;

4) правильность оценки. Например, при их оприходовании неправильно определена стоимость приобретения. Эти ошибки часто носят системный характер, так как являются следствием нарушения методологии учета;

5) правильность отражения на соответствующих счетах учета. Такие ошибки могут быть обнаружены при инвентаризации;

6) представление и раскрытие в отчетности. В данном случае нужно обратить внимание на возможные искажения бухгалтерской отчетности:

— включение в данные инвентаризации излишних, а также частично или полностью потерявших свои свойства ценностей, которые были списаны в предшествующие периоды;

— двойной учет товаров в пути или уже реализованных товаров;

— завышение остатков производственных запасов, находящихся на складах третьих лиц;

— включение в данные инвентаризации ТМЦ, полученных на условиях комиссии.

Аудитор в соответствии с ФПСАД № 4 «Существенность в аудите» и ФПСАД № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» должен оценить неотъемлемый риск и риск средств контроля, присущие данной проверке, с тем чтобы определить и обосновать свой риск необнаружения, а следовательно, и правильно определить объем выборки.

Изучение систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля происходит, как правило, путем визуального ознаком-

ления с документами и опросов персонала, принимающего участие в обеспечении функционирования системы бухгалтерского учета, применяемой проверяемым экономическим субъектом. Ознакомиться со всей совокупностью документов оборота крупного предприятия невозможно. Обычно применяют выборочную проверку, при этом главное внимание уделяют системе внутреннего контроля. Чем она лучше организована, тем ниже может быть риск необнаружения ошибок при таком виде проверки, меньше времени потратит аудитор на качественное выполнение своей работы. Однако проверяемая организация может и не иметь отдела внутреннего контроля.

Общий перечень вопросов по данному разделу аудита:

- имеется ли остаток по счету 10;
- есть ли обороты со счета 10 (15, 16) за проверяемый период;
- есть ли резкие колебания остатков по счету 10;
- установлена ли норма запасов по предприятию;
- соответствует ли сальдо счета 10 записям в Главной книге и данным баланса;
- проводилась ли инвентаризация перед составлением отчета;
- какова периодичность проведения инвентаризации;
- определены ли материально ответственные лица;
- какие меры ответственности применяются за недостачи материалов;
- было ли поступление материалов за отчетный период;
- было ли списание материалов за отчетный период;
- было ли безвозмездное поступление материалов за отчетный период;
- выявлены ли факты сверхнормативного списания материалов;
- было ли приобретение материалов для переработки;
- было ли приобретение материалов для последующей перепродажи;
- имеется ли брак в производстве;
- были ли операции с тарой;
- имеются ли нарушения по отражению операций с тарой;
- выявлены ли факты безвозмездной передачи материалов.

На основе используемых аудиторских процедур аудитор составляет мнение о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствии проверяемых хозяйственных операций дейст-

вующему законодательству и представляет отчет (письменную информацию) руководству проверяемого предприятия.

Аудит выпуска и продажи готовой продукции

Цикл выпуска и продажи готовой продукции является основным в деятельности промышленного предприятия. В этом цикле формируются такие значимые для пользователей бухгалтерской отчетности показатели, как выручка от продажи, себестоимость проданной продукции и прибыль (убыток) от реализации. Они отражают эффективность основной деятельности хозяйствующего субъекта, способность его к расширению своего производственного ассортимента, удовлетворению социальных и материальных потребностей коллектива, выполнению обязательств перед бюджетом и другими организациями.

Проверка организации бухгалтерского учета выпуска и продажи готовой продукции относится к одному из видов аудиторских услуг, оказываемых аудиторской фирмой по специальным заданиям согласно установленному договору с экономическим субъектом, или включается в общий аудит.

Цель проверки операций выпуска и продажи готовой продукции заключается в объективной оценке полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности показателей выручки от продажи, себестоимости проданной продукции, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от реализации. При этом в процессе аудита решается следующий комплекс взаимосвязанных задач:

- анализируется учетная политика предприятия в части, регулирующей порядок организации учета выпуска и продажи готовой продукции согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;
- контролируется договорная дисциплина в соответствии с законодательством;
- проверяется правильность документального оформления операций по выпуску и продаже продукции;
- изучается порядок учета и списания затрат на производство и продажу готовой продукции;
- оценивается полнота, своевременность и достоверность оприходования готовой продукции на склад, отпуска и продажи ее покупателям;
- анализируется правильность и законность организации аналитического и синтетического учета операций, связанных с движением готовой продукции;

- контролируется соблюдение налогового законодательства в части налогообложения операций по продаже готовой продукции.

Среди документов, подлежащих проверке, выделяют первичные документы, регистры учета, в том числе и компьютеризированные, отчетность.

Первичные документы, подлежащие проверке, включают:

- приказ об учетной политике организации (в части положений по учету готовой продукции);
 - договоры на реализацию продукции;
 - приказы-накладные (комбинированный документ, совмещающий распоряжение складу на отпуск готовой продукции и накладную, являющуюся сопроводительным документом, фиксирующим отпущенное количество продукции);
 - счета-фактуры (для правильного учета НДС при продаже готовой продукции);
 - товарно-транспортные накладные;
 - карточки складского учета;
 - приемо-сдаточные накладные по сдаче на склад готовой продукции;
 - акты сдачи на склад готовой продукции;
 - инвентарные описи;
 - накладные на реализацию готовой продукции, коносаменты.
- Регистры синтетического и аналитического учета**, подлежащие проверке:
- Главная книга;
 - журнал-ордер № 11 или заменяющая его компьютерная распечатка по необходимым счетам;
 - ведомости выпуска готовой продукции;
 - ведомости отгрузки и реализации готовой продукции;
 - количественно-суммовые карточки, оборотные ведомости.

На первом этапе проверки следует ознакомиться с учетной политикой организации в части:

- метода учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости прибыли;
- метода распределения по видам выпускаемой продукции затрат вспомогательного производства;
- метода распределения по видам выпускаемой продукции общепроизводственных расходов;
- метода распределения по видам выпускаемой продукции коммерческих расходов;

- порядка оценки готовой продукции;
- способа ведения бухгалтерского учета готовой продукции;
- вариантов списания счета 26 «Общехозяйственные расходы»;
- использования (или неиспользования) счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»;
- признания выручки от продажи продукции для целей налогообложения.

Также необходимо проверить наличие приказа на материально ответственных лиц организации и договоров на полную материальную ответственность с работниками предприятия, ознакомиться с договорами на реализацию готовой продукции, проверить отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации готовой продукции и расчетов с покупателями.

Аудитору необходимо установить:

- 1) правильность и своевременность оформления документов на сдачу продукции из производства на склад;
- 2) правильность отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с выпуском готовой продукции;
- 3) правильность определения производственной себестоимости готовой продукции по видам заказов;
- 4) достоверность отражения фактической себестоимости отгруженной продукции;
- 5) правильность расчета суммы отклонений фактической себестоимости от плановой и их списания;
- 6) правильность составления бухгалтерских проводок по учету выпуска готовой продукции (работ, услуг);
- 7) наличие надлежащим образом оформленных доверенностей на получение продукции в случае ее отпуска покупателям непосредственно со склада;
- 8) правильность ведения журнала-ордера № 10/1 и ведомости № 16 «Движение готовых изделий в ценностном выражении» (при журнально-ордерной форме учета);
- 9) правильность отражения в учете продукции, выработанной из давальческого сырья;
- 10) правильность отражения в учете результатов инвентаризации готовой продукции;
- 11) соответствие записей аналитического и синтетического учета счета 43 «Готовая продукция» и счета 40 «Выпуск готовой продукции» записям в Главной книге и балансе;
- 12) правильность оценки готовой продукции.

Тесты проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета цикла выпуска и продажи готовой про-

дукции приводятся с наибольшей вероятностью использования их в практической работе. Итоги тестирования определяют критерии формирования плана и программы проверки.

Аудиторская организация при выполнении вышеуказанных работ должна руководствоваться ФПСАД № 3 «Планирование аудита».

При подготовке программы аудита оценивается система внутреннего контроля экономического субъекта с точки зрения надежности, качества и степени доверия с использованием процедуры тестирования, осуществляемой согласно положениям ФПСАД. Результаты оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля цикла выпуска и продажи готовой продукции основываются на перечне аудиторских процедур и приводятся в виде тестов проверки. Тесты проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета цикла выпуска и продажи готовой продукции приводятся с наибольшей вероятностью возможности их использования в практической работе. Содержание ответов и выводы аудитора произвольны, но они должны быть представлены с учетом наиболее часто встречающихся нарушений в организации бухгалтерского учета и внутреннего аудита.

Основные аудиторские процедуры по проверке операций выпуска и продажи готовой продукции представлены в табл. 16.1.

Таблица 16.1

Основные аудиторские процедуры по проверке ГМЦ

Процедура	Цель применения	Источник доказательств
1. Инвентаризация	Подтверждение остатков готовой продукции на складе, отгруженной продукции; реальность сумм дебиторской задолженности	Инвентаризационная опись ГМЦ, акты инвентаризации расчетов с покупателями, отчеты о движении готовой продукции на складе
2. Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций	Проверка соблюдения методологии, принципов учета продажи, отгрузки готовой продукции, дебиторской задолженности	Нормативные акты, План счетов и рабочий план счетов предприятия, учетная политика, а также журналы-ордера № 1, 2, 6, 8, 9, 10, 10/1, 10а, 12, 15; ведомости № 1, 2, 5, 7, 10, 10а, 11, 12, 13, 13а, 14, 15, 16; Главная книга или регистры компьютеризированного учета по соответствующим направлениям

Продолжение табл. 16.1

Процедура	Цель применения	Источник доказательств
3. Контроль первичных документов и регистров учета	Обнаружение неучтенных операций по отгрузке и продаже продукции (подтверждение полноты)	Счета-фактуры, накладные, приходные ордера, а также журналы-ордера № 1, 2, 6, 8, 9, 10, 10/1, 10а, 12, 15; ведомости № 1, 2, 5, 7, 10, 10а, 11, 12, 13, 13а, 14, 15, 16, Главная книга или регистры компьютеризированного учета по соответствующим направлениям
4. Подтверждение	Проверка реальности сумм дебиторской задолженности и полученных авансов с помощью письменного подтверждения от третьих лиц	Счета-фактуры, аналитические ведомости, письменные ответы на запросы аудиторов или организации
5. Пересчет	Проверка правильности определения оборотов по продаже, а также фактической себестоимости отгруженной и реализованной продукции	Журналы-ордера № 1, 2, 6, 8, 9, 10, 10/1, 10а, 12, 15, ведомости № 1, 2, 5, 7, 10, 10а, 11, 12, 13, 13а, 14, 15, 16, Главная книга, бухгалтерские справки, расчеты. При компьютеризированном ведении учета необходимо проверить и правильность алгоритма, заложенного в программе для подсчета соответствующих итогов и оборотов
6. Проверка документов (прослеживание)	Подтверждение достоверности, законности и экономической целесообразности отраженных хозяйственных операций (отгрузки, продажи готовой продукции, произведенных расходов на продажу): 1) по формальным признакам; 2) арифметическая проверка; 3) сопоставление документов	Счета-фактуры, накладные, приходные кассовые ордера, журналы-ордера, регистры аналитического учета, заявки, кассовые отчеты, транспортные накладные, карточки складского учета

Окончание табл. 16.1

Процедура	Цель применения	Источник доказательств
7. Подготовка альтернативного товарного баланса (по видам продукции)	Проверка правильности определения сумм отгруженной продукции и остатка на складе в натуральном и стоимостном выражении	Карточки складского учета, ведомости движения готовой продукции на складе, данные об учетных ценах, счета-фактуры
8. Аналитические процедуры	Выявление областей потенциального риска, оценка эффективности деятельности предприятия	Квартальные и месячные отчеты производства, прогнозы прибыли, бухгалтерская отчетность за предыдущие годы. Могут использоваться специальные аудиторские программы для проведения анализа

Аудит документооборота осуществляется по формальным признакам (соответствие типовой унифицированной форме, наличие всех реквизитов, подписей, печати, даты, номера документа) и по существу отраженных операций (законность, целесообразность, достоверность, арифметический контроль сумм и итогов).

Результаты проверки оформляются в форме рабочих документов аудита организации, аналитического и синтетического учета выпуска и реализации готовой продукции.

В процессе аудиторской проверки необходимо установить достоверность сумм аналитического и синтетического учета по счетам, отражающим движение готовой продукции, на основании первичных учетных документов. С этой целью суммы, отраженные в первичном учетном документе, сопоставляются с данными регистров аналитического и синтетического учета.

Окончание табл. 17.1

Глава 17

АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Цель аудита основных средств заключается в составлении обоснованного мнения о достоверности и полноте информации о них, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации.

Аудит основных средств, как правило, является частью аудита внебалансовых активов организации. В табл. 17.1 приведены основные подразделы, отражаемые в программе аудиторской проверки основных средств.

Таблица 17.1

Аудит основных средств

Основные средства	Направления аудиторской проверки
Недвижимость, прочие основные средства (счета 01, 02 и др.)	<p>1. Аудит земельных участков. Проверить и подтвердить:</p> <p>а) правильность оформления материалов инвентаризации земельных участков и отражения результатов инвентаризации в учете;</p> <p>б) полноту и правильность оформления правоустанавливающих документов на земельные участки;</p> <p>в) правильность определения балансовой стоимости земельных участков.</p> <p>2. Аудит государственной регистрации прав на недвижимое имущество.</p> <p>3. Аудит прочих основных средств. Проверить и подтвердить:</p> <p>а) правильность оформления материалов инвентаризации основных средств и отражения результатов инвентаризации в учете;</p> <p>б) наличие и сохранность основных средств;</p> <p>в) правильность отражения в учете капитального ремонта основных средств;</p> <p>г) правильность начисления амортизации;</p> <p>д) правильность определения балансовой стоимости основных средств;</p>

Основные средства	Направления аудиторской проверки
	<p>е) правильность отражения в учете операций поступления, внутреннего перемещения и выбытия основных средств;</p> <p>ж) правильность начисления и перечисления в федеральный бюджет арендной платы за использование земельных участков, федеральных зданий, помещений, сооружений, машин и оборудования</p>
Незавершенное строительство (счета 07, 08 и др.)	<p>Проверить и подтвердить:</p> <p>а) правильность оформления материалов инвентаризации незавершенного строительства и отражения результатов инвентаризации в учете;</p> <p>б) правильность определения балансовой стоимости незавершенного строительства;</p> <p>в) правильность аналитического и синтетического учета незавершенного строительства</p>

Аудит проводится в соответствии с Законом об аудиторской деятельности и ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности».

В ходе проверки основных средств (далее – ОС), если планом аудита не предусмотрено иное, аудиторы могут рассмотреть и связанные с ними области учета и статьи отчетности: расходы на ремонт основных средств, доходы от сдачи основных средств в аренду и расходы на аренду основных средств, доходы и расходы, возникающие при выбытии основных средств, незавершенное строительство, обязательства по налогу на имущество и т.п.

Теоретические аспекты аудита основных средств и нематериальных активов могут быть представлены в виде нескольких этапов:

- 1) определение цели и задач аудиторской проверки;
- 2) планирование и разработка рабочей программы аудита;
- 3) составление аудиторского заключения;
- 4) разработка рекомендаций и предложений по оптимизации учета.

Для достижения цели аудитору необходимо:

- оценить систему внутреннего контроля организации-клиента;
- определить методы проверки;
- разработать программу аудиторских процедур по существу.

Для разработки эффективного подхода к аудиту основных средств и нематериальных активов на стадии планирования проводится предварительная оценка системы внутреннего контроля, которая подтверждается или корректируется непосредственно в ходе проверки. Процедуры тестирования заключаются в оценке системы внутреннего контроля, которая состоит из среды контроля (отношение руководства к системе контроля и созданию условий для него), средств контроля и системы бухгалтерского учета.

При оценке системы внутреннего контроля аудитор должен:

1) проверить наличие и действие распорядительных документов, закрепляющих способы ведения учета операций, связанных с движением основных средств и нематериальных активов;

2) провести экспертизу порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности, изучить утвержденные графики и схемы документооборота;

3) проанализировать соответствие применяемой формы учета;

4) проверить наличие регистров налогового учета;

5) установить, соблюдается ли установленный порядок подготовки и представления внутренней бухгалтерской отчетности, обобщить информацию о составе, масштабах и характере операций в проверяемом периоде.

Для оценки надежности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор может применить тестирование. Некоторые тесты целесообразно выделить в отдельные блоки (например правильность расчета амортизационных отчислений и др.).

При планировании аудита прежде всего составляется рабочая программа, в которой содержатся юридическая и экономическая характеристики организации, перечень источников аудиторских доказательств, тесты системы внутреннего контроля и аудиторские процедуры. Характеристика организации должна включать информацию о ее правовом статусе, степени технической оснащенности, объеме деятельности, месторасположении, наличии торговых связей и т.д.

В программу аудита целесообразно включать следующие контрольные процедуры:

- проверку соблюдения условий для отнесения имущества к основным средствам и нематериальным активам;
- оценку сохранности и проверку наличия (инвентаризацию или ее результаты);

- проверку документального оформления;
- проверку правильности формирования первоначальной (восстановительной) стоимости;
- проверку обоснованности и размера начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете;
- проверку операций с основными средствами в рамках заключенных договоров лизинга;
- анализ и обобщение результатов аудита.

Программа аудита основных средств, подготовленная специалистами проекта ТАСИС с учетом требований МСА, представлена в табл. 17.2.

Таблица 17.2

Программа аудита основных средств

№ п/п	Утверждения, на основе которых подготовлена финансовая отчетность	Направления аудита
1	Существование / права / полнота	1А. Убедиться в том, что все отраженные в отчетности основные средства действительно существуют. 1Б. Убедиться в том, что права организации на основные средства подтверждены и не ограничены правами третьих лиц
2	Существование / оценка / представление и раскрытие	2А. Убедиться в том, что основные средства отвечают критериям активов, т.е. не утратили способность приносить экономические выгоды организации. 2Б. Убедиться в том, что все основные средства оценены и отражены в отчетности в соответствии с принятой в организации учетной политикой и действующим законодательством. 2В. Убедиться в том, что амортизация основных средств начисляется в соответствии с принятой в организации учетной политикой
3	Возникновение / измерение / оценка	3А. Убедиться в том, что все приобретенные основные средства отражены в учете и отчетности правильно и в соответствующем отчетном периоде. 3Б. Убедиться в том, что все расходы и доходы, связанные с выбытием основных средств, относятся к отчетному периоду и учтены правильно
4	Представление и раскрытие	4А. Убедиться в том, что вся существенная информация об основных средствах раскрыта в отчетности

Информационная база, используемая аудитором при проверке основных средств, включает:

- основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения основных средств;
- приказ об учетной политике организации;
- регистры синтетического и аналитического учета движения основных средств, используемые в организации;
- первичные документы по отражению операций по основным средствам;
- бухгалтерскую отчетность.

Операции с основными средствами можно укрупненно объединить в три группы:

- 1) приобретение (получение);
- 2) процесс эксплуатации (начисление амортизации);
- 3) выбытие (списание).

Для фондоемких организаций аудит основных средств может быть проведен на выборочной основе, при этом совокупность основных средств организации может быть разделена на подсовокупности, например по следующим признакам:

• **территориальная обособленность.** В выборку с равной вероятностью должны попасть основные средства, расположенные в различных обособленных подразделениях проверяемой организации;

• **производственные характеристики.** Для выборочной проверки необходимо отобрать основные средства, используемые на различных стадиях производственного процесса в организации или в разных производствах, если организация является многопрофильной;

• **классификация в отчетности.** Если в организации имеются основные средства нескольких квалификационных групп, например земельные участки, здания и сооружения, машины и оборудование, необходимо, чтобы в выборку попали основные средства, отраженные по каждой группе. Аудитор может принять решение не проверять элементы по какой-либо из статей классификации основных средств, если она значительно меньше уровня существенности и возможные нарушения не повлияют на достоверность финансовой отчетности организации в целом;

• **классификация по амортизационным группам.** Если основные средства организации разделены на несколько амортизационных групп, в выборку должны попасть основные средства из разных амортизационных групп;

• **другие классификации** в зависимости от особенностей проверяемой организации.

При отборе операций с основными средствами для выборочной проверки можно выделить следующие группы:

- операции по приобретению основных средств на внутреннем рынке;
- операции по приобретению основных средств по импорту;
- операции по приобретению основных средств по договорам мены;
- операции по ликвидации основных средств;
- операции с аффилированными лицами по приобретению и продаже основных средств;
- операции по продаже основных средств сторонним организациям;
- другие операции по усмотрению аудитора.

Приемы и методика построения выборки определяются в соответствии с утвержденными внутрифирменными стандартами. Если при выполнении процедур по существу аудитором выявляются систематические и однотипные расхождения с учетными данными, полученные результаты должны экстраполироваться на всю совокупность элементов объекта аудита.

Аудитор должен руководствоваться следующими основными нормативно-регулирующими положениями.

1. Приобретение основных средств.

В соответствии с п. 7–8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 25н (далее — ПБУ 6/01), объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в качестве которой при приобретении объектов за плату признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Для сбора и обобщения всех затрат организации по приобретению основных средств предназначен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». В дебет счета 01 основные средства переносятся при вводе в эксплуатацию. При этом обязательным условием является составление акта ввода основных средств в эксплуатацию.

Сумму НДС, уплаченную контрагенту, организация на основании подп. 1 п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ учитывает

отдельно по дебету счета 19 и имеет право принять к вычету при наличии счета-фактуры и документов, подтверждающих фактическую оплату в полном объеме, после принятия на учет объекта основных средств. Принятая к вычету сумма НДС отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 в корреспонденции со счетом 19.

Для целей налогообложения прибыли и бухгалтерского учета расходы по приобретению амортизируемого имущества не признаются расходами (п. 5 ст. 270 НК РФ, п. 3 ПБУ 10/99).

Для целей налогового учета в соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ объекты основных средств признаются амортизируемым имуществом, поскольку находятся у организации на праве собственности, используются для получения дохода и их стоимость погашается посредством начисления амортизации. Первоначальная стоимость основных средств определяется в порядке, установленном п. 1 ст. 257 НК РФ. В данном случае к налоговому учету основные средства принимаются по той же первоначальной стоимости, что и к бухгалтерскому учету.

2. Приобретение оборудования, требующего монтажа.

Приобретенное оборудование, требующее монтажа, принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 «Оборудование к установке» в корреспонденции с кредитом счета 60 по фактической себестоимости, которой в общем случае является сумма, уплачиваемая поставщику (без учета НДС).

Аналитический учет по счету 07 ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т.д.).

При передаче оборудования в монтаж стоимость основных средств списывается со счета 07 в дебет счета 08.

3. Приобретение зданий и другого недвижимого имущества.

Согласно п. 1 ст. 130 и п. 1 ст. 131 ГК РФ здания относятся к недвижимому имуществу, право собственности на которое, его возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре учреждениями юстиции. Необходимость государственной регистрации перехода права собственности по договору купли-продажи недвижимого имущества установлена п. 1 ст. 551 ГК РФ.

Порядок государственной регистрации и основания отказа в ней устанавливаются Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недви-

жимого имущества и сделок с ним». Согласно п. 1 ст. 14 указанного закона проведенная государственная регистрация возникновения и перехода прав на недвижимое имущество удостоверяется свидетельством о государственной регистрации прав.

Право собственности на недвижимое имущество возникает у приобретателя с момента его государственной регистрации (п. 2 ст. 223 ГК РФ). В соответствии с п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 43н, затраты на приобретение зданий, не оформленные документами, подтверждающими государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях, относятся к незавершенным капитальным вложениям.

Организация имеет право включать здания в состав основных средств и учитывать их по дебету счета 01 с момента передачи документов на регистрацию.

Включение здания в состав основных средств и ввод его в эксплуатацию оформляются по форме № ОС-1а «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)», утвержденной постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7. В данной форме, кроме прочего, указываются номер и дата государственной регистрации прав на недвижимость.

Согласно подп. 40 п. 1 ст. 264 НК РФ платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

4. Лизинговые операции с объектами основных средств.

Правоотношения сторон, вытекающие из договора лизинга, регулируются § 6 «Финансовая аренда (лизинг)» главы 34 «Аренда» ГК РФ. Правовые и организационно-экономические особенности лизинга определены в Федеральном законе от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее — Закон о финансовой аренде).

Согласно п. 8 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных приказом Министров от 21.01.2000 № 16, до истечения срока договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, а его стоимость учитывается у лизингополучателя на суббалансовом счете 001 «Аренднованные основные средства» в отчетах, предусмотренной договором лизинга.

Согласно п. 2 ст. 31 Закона о финансовой аренде амортизационные отчисления производит сторона договора лизинга, на балансе которой находится предмет лизинга.

Аналогично в целях налогообложения прибыли имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору лизинга, включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями указанного договора (п. 7 ст. 258 НК РФ).

5. Модернизация объектов основных средств.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, согласно п. 14 и 27 ПБУ 6/01 допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Таким образом, расходы организации на модернизацию объекта основных средств увеличивают его первоначальную стоимость. В бухгалтерском учете расходы на модернизацию основных средств отражаются по дебету счета 08 в корреспонденции со счетом 60 (в данном случае). Сформированная на счете 08 стоимость проведенной модернизации списывается в дебет счета 01.

Срок полезного использования по модернизированным объектам основных средств пересматривается только в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта в результате модернизации (п. 20 ПБУ 6/01). По мнению Минфина России, выраженному в ответ на частный запрос налогоплательщика, пересмотр срока полезного использования является правом налогоплательщика (письмо Минфина России от 04.08.2003 № 04-02-05/3/65).

Согласно п. 2 ст. 257 НК РФ затраты на модернизацию объекта основных средств в налоговом учете относятся на увеличение его первоначальной стоимости так же, как и в бухгалтерском учете. При этом в соответствии с п. 1 ст. 258 НК РФ налогоплательщику предоставлено право увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличения срока его полезного использования,

налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

6. Амортизация основных средств.

Согласно п. 17 ПБУ 6/01 стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации одним из способов, предусмотренных п. 18 ПБУ 6/01.

Согласно п. 20 ПБУ 6/01 срок полезного использования определяется организацией по каждому объекту основных средств при принятии его к бухгалтерскому учету. Этот срок определяется исходя из следующих условий: ожидаемого срока использования этого объекта (в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью); ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта; нормативных правовых и других ограничений использования этого объекта (например срока аренды). Таким образом, по одинаковым объектам основных средств организация для целей бухгалтерского учета вправе установить разный срок полезного использования исходя из перечисленных выше условий.

Кроме того, при определении срока полезного использования приобретенных основных средств с целью сближения бухгалтерского и налогового учета организация может воспользоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (далее — Классификация ОС, включаемых в амортизационные группы).

Порядок налогового учета амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, установлен п. 1 ст. 322 НК РФ, согласно которому по указанным объектам организация обязана самостоятельно установить срок их полезного использования по состоянию на 1 января 2002 г. с учетом Классификации основных средств, определяемой Правительством РФ, и сроков полезного использования по амортизационным группам, установленным ст. 258 НК РФ. Кроме того, налоговым законодательством определено, что независимо от выбранного налогоплательщиком метода начисления амортизации по имуществу, введенному в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, начисление амортизации производится исходя из остаточной стоимости указанного имущества.

В соответствии с п. 1 ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в

соответствии со сроком его полезного использования. Таким признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Амортизационные отчисления по объекту ОС начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права (п. 4.6 ПБУ 6/97). При этом выбранный способ начисления амортизации должен применяться в течение всего срока полезного использования объекта ОС (п. 4.2 ПБУ 6/97).

Для целей бухгалтерского учета (ПБУ 6/01) применяются следующие методы начисления амортизации: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания пропорционально объему продукции (производственный метод). Вариант начисления амортизации закрепляется в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Для целей налогового учета (гл. 25 НК РФ) предусмотрены два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный). Вариант начисления амортизации закрепляется в учетной политике для целей налогового учета.

Едиственным совпадающим методом в бухгалтерском и налоговом учете является линейный метод начисления амортизации. Начисление амортизации линейным способом производится исходя из первоначальной стоимости объекта ОС и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта (абз. 2 п. 18, абз. 2, 5 п. 19 ПБУ 6/01).

С 1 января 2009 г. произошли изменения в порядке начисления амортизации, учитываемой при налогообложении прибыли:

1) при использовании нелинейного метода амортизация начисляется не пообъектно, а в целом по амортизационной группе (п. 1 ст. 259 НК РФ);

2) в отношении всего амортизируемого имущества организации (за исключением зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, относящихся к восьмой — десятой амортизационным группам) применяется либо только линейный, либо только нелинейный метод начисления амортизации (абз. 2 п. 3 ст. 259 НК РФ);

3) по основным средствам амортизационных групп 3—7, а также при реконструкции, модернизации, иных улучшениях данных основных средств можно применить амортизационную премию в размере 30% (п. 9 ст. 258 НК РФ);

4) если основное средство реализуется до истечения 5 лет с момента ввода в эксплуатацию, амортизационную премию можно восстановить (абз. 3 п. 9 ст. 258 НК РФ);

5) организации, применявшие понижающий коэффициент 0,5 при амортизации легковых автомобилей и пассажирских микроавтобусов, не должны использовать этот коэффициент после 1 января 2009 г. (ст. 259.3 НК РФ);

6) повышающий коэффициент (не более 3) не применяется к основным средствам, которые являются предметом договора лизинга, включенным в первую — третью амортизационные группы, при любом методе начисления амортизации (п. 2 ст. 259.3 НК РФ).

Учетной политикой для целей налогообложения может быть предусмотрено применение амортизационной премии в размере 10% от суммы расходов на приобретение основных средств. При этом расходы на приобретение основных средств учитываются в налоговом учете в следующем порядке:

- 10% первоначальной стоимости объекта основных средств (амортизационная премия) может быть включено в состав расходов отчетного периода, на который приходится дата начала начисления амортизации по данному объекту основных средств (п. 1.1 ст. 259 НК РФ);

- оставшаяся стоимость объекта основных средств признается расходом по мере начисления амортизации в рассматриваемой ситуации линейным методом (подп. 1 п. 1, абз. 2, 4 п. 2 ст. 259 НК РФ).

7. Выбытие основных средств.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов в бухгалтерском учете сумма поступления от продажи объекта основных средств отражается в качестве операционного дохода по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы», в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, далее — ПБУ 9/99).

При выбытии объектов основных средств к счету 01 может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта,

а в кредит — сумма накопленной амортизации. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем списания этого объекта с бухгалтерского учета (п. 22 ПБУ 6/01).

По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость основных средств списывается со счета 01, субсчет «Выбытие основных средств», в дебет счета 91, субсчет 91-2, поскольку является операционным расходом в соответствии с п. 11 ПБУ 10/99.

Реализация объекта основных средств на территории РФ облагается налогом на добавленную стоимость (п. 1 ст. 146 НК РФ). При этом налоговая база по НДС определяется в соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ.

В целях налогообложения прибыли доходом от реализации признается выручка от реализации основных средств, которая определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные основные средства, выраженных в денежной и (или) натуральной формах, за вычетом налогов, предъявленных покупателю (п. 1 ст. 248, п. 1, 2 ст. 249 НК РФ).

При реализации объектов основных средств налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на остаточную стоимость этих объектов, определяемую в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Если в результате реализации амортизируемого имущества получен убыток, то согласно п. 3 ст. 268 НК РФ он включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого объекта основных средств и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Глава 18

АУДИТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Цель аудита нематериальных активов (НМА) заключается в составлении обоснованного мнения о достоверности и полноте информации о них, отраженной в финансовой отчетности проверяемой организации.

При аудите нематериальных активов, отражаемых на счетах 04, 05 и др., необходимо проверить и подтвердить:

- 1) обоснованность и правомерность учета объектов в качестве НМА;
- 2) правильность оформления материалов инвентаризации НМА и отражения результатов инвентаризации в учете;
- 3) правильность синтетического и аналитического учета НМА.

Программа аудита нематериальных активов, подготовленная специалистами проекта ТАСИС с учетом положений МСА, представлена в табл. 18.1.

Таблица 18.1

Программа аудита нематериальных активов

№ п/п	Утверждения, на основе которых подготовлена финансовая отчетность	Направления аудита
1	Существование / права / полнота	1А. Убедиться в том, что права организации на нематериальные активы документально подтверждены. 1Б. Убедиться в том, что все нематериальные активы организации отражены в отчетности. 1В. Убедиться в том, что отраженные в отчетности нематериальные активы отвечают критериям активов, т.е. способны приносить экономические выгоды организации

Окончание табл. 18.1

№ п/п	Утверждения, на основе которых подготовлена финансовая отчетность	Направления аудита
2	Полнота / оценка	2А. Убедиться в том, что нематериальные активы отражены в отчетности в соответствующей оценке. 2Б. Убедиться в том, что амортизация нематериальных активов начисляется в соответствии с принятой организацией учетной политикой и предполагаемым сроком их полезного использования. 2В. Убедиться в том, что доходы от нематериальных активов отражены в отчетности полностью и своевременно
3	Представление и раскрытие	3А. Убедиться в том, что вся существенная информация о нематериальных активах раскрыта в финансовой отчетности должным образом

Аудитор должен помнить следующие основные нормативно-регулирующие положения:

1. Принятие НМА к учету.

Пунктом 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н (далее — ПБУ 14/2000), определены условия принятия к учету активов в качестве нематериальных.

Согласно п. 3 ст. 257 НК нематериальными активами (НМА) признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев) и приносящие экономические выгоды (доход).

К бухгалтерскому учету НМА принимаются по первоначальной стоимости (п. 6 ПБУ 14/2000).

Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ (п. 3

ст. 257 НК РФ). Таким образом, первоначальная стоимость нематериального актива в налоговом учете в данном случае будет соответствовать первоначальной стоимости этого актива, отраженной в бухгалтерском учете.

В соответствии с п. 7 ПБУ 14/2000 нематериальные активы считаются созданными самой организацией, если исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику. Первоначальная стоимость НМА определяется как сумма, уплаченная по договору (без НДС).

Для обобщения информации о затратах организации на объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, Инструкцией по применению Плана счетов предназначен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Сформированная первоначальная стоимость нематериальных активов, принятых в эксплуатацию, списывается со счета 08 в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Уплаченную сумму НДС организация имеет право принять к вычету на основании подп. 1 п. 2 ст. 171 НК в порядке, установленном п. 1 ст. 172 НК после принятия к учету соответствующего актива.

Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов и свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ (п. 3 ст. 257 НК РФ). Согласно подп. 1, 45 п. 1 ст. 264 НК РФ суммы начисленного единого социального налога и взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, и, как косвенные расходы, одновременно учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде (ст. 318 НК РФ). Таким образом, первоначальная стоимость нематериального актива в налоговом учете в данном случае не будет соответствовать первоначальной стоимости этого актива, отраженной в бухгалтерском учете.

2. Амортизация нематериальных активов.

Согласно п. 14 ПБУ 14/2000 стоимость нематериальных активов погашается посредством начисления амортизации одним из способов, указанных в п. 15 этого ПБУ.

Срок полезного использования определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого она может получать экономические выгоды (доход) (п. 17 ПБУ 14/2000).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов нематериальных активов организации, предназначен счет 05 «Амортизация нематериальных активов» (Инструкция по применению Плана счетов). Сумма амортизации нематериальных активов отражается в учете по кредиту счета 05 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

Глава 19

АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Целью аудита является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по оплате труда и расчетов с персоналом действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде нормативным документам. Для этого аудитором решаются следующие задачи:

- оценка существующей в организации системы расчетов с персоналом;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета операций по оплате труда и расчетов с персоналом организации в проверяемом периоде;
- оценка полноты отражения совершенных операций в бухгалтерском учете;
- проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с расчетами по оплате труда;
- проверка соблюдения организацией законодательства по расчетам с внебюджетными фондами, по единому социальному налогу.

При аудите расчетов по оплате труда и единому социальному налогу (69, 70, 73 и др.) необходимо проверить:

- 1) соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего учета и контроля по трудовым отношениям;
- 2) организацию учета и контроля выработки и начисления заработной платы;
- 3) расчеты удержаний из заработной платы с физических лиц;
- 4) налогооблагаемую базу налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды;
- 5) депонированные суммы по заработной плате;
- 6) полноту и правильность расчетов с персоналом по прочим операциям.

Аудиторская проверка должна быть спланирована на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Цель планирования заключается в организации эффективной и экономически оправданной проверки. На этом этапе необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки проведения, разработать его общий план и программу.

Аудиторская организация при выполнении указанных выше работ должна руководствоваться ФПСАД № 3 «Планирование аудита».

Общий план аудита операций по оплате труда и расчетам с персоналом организации включает следующие виды работ:

- 1) аудит оформления первичных документов;
- 2) аудит системы начислений заработной платы;
- 3) аудит обоснованности льгот и удержаний из заработной платы;
- 4) аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета;
- 5) аудит расчетов по начислению платежей во внебюджетные фонды и ЕСН.

Подготовка рабочей документации аудита

Цель подготовки рабочих документов — это документальное подтверждение того, что проверка была должным образом спланирована, реализация плана аудиторами ежедневно контролировалась и в ходе аудита подвергалась рассмотрению и при необходимости выполнялись соответствующие исследования.

Описание использованных аудиторской организацией процедур и их результатов предусмотрено ФПСАД № 2 «Документирование аудита».

Поскольку аудиторская проверка соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда весьма трудоемка, то для сокращения сроков ее проведения можно использовать схему аудита синтетического и аналитического учета при журнально-ордерной форме счетоводства и схему соответствия отраженных в бухгалтерском учете операций совершенным хозяйственным операциям.

Проверенные первичные учетные документы организации аудитор записывает в свои рабочие документы.

Основными направлениями законодательного регулирования расчетов с персоналом по оплате труда являются:

- прием на работу;

- увольнение сотрудников;
 - начисление и выплата заработной платы;
 - удержания из заработной платы;
 - депонирование невыплаченной своевременно заработной платы;
 - предоставление отпуска;
 - оплата пособий по временной нетрудоспособности.
- В соответствии с п. 5, 7 ПБУ 10/99 расходы по оплате труда являются расходами по обычным видам деятельности.

Начисление и выплата заработной платы

Аудитору в ходе проверки начисления и выплаты заработной платы следует руководствоваться следующими основными положениями:

- все работодатели (физические лица и юридические лица независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности) в трудовых отношениях и иных непосредственно связанных с ними отношениях с работниками обязаны руководствоваться положениями трудового законодательства и иных актов, содержащих нормы трудового права;
- согласно ст. 136 ТК РФ заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка организации, коллективным договором, трудовым договором;
- в соответствии с разъяснениями Роструда, содержащимися в письме от 08.09.2006 № 1557-6, кроме формального выполнения требований ст. 136 ТК РФ о выплате работодателем заработной платы не реже двух раз в месяц, при определении размера аванса следует учитывать фактически отработанное работником время (фактически выполненную работу). Правило ст. 136 ТК РФ является обязательным. Поэтому ни заявления работников, написанные по просьбе работодателя, о выплате заработной платы один раз в месяц, ни подобные условия, внесенные в трудовые договоры, не дают работодателю права для нарушения трудового законодательства;
- работодатель, допустивший задержку выплаты работникам заработной платы и другие нарушения оплаты труда, несет ответственность в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами (ч. 1 ст. 142 ТК РФ). Так, согласно ст. 236 ТК РФ работодатель несет материальную ответственность за задержку выплаты заработной платы. При нарушении работодателем установленного срока выплаты заработной платы работодатель обязан выплатить ее с уплатой процентов

уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218–221 НК РФ.

Для предоставления стандартных налоговых вычетов работником должно быть подано соответствующее заявление с приложением копий необходимых подтверждающих документов (например копии свидетельств о рождении детей и справка о совместном проживании).

При определении размера налоговой базы в соответствии с п. 3 ст. 210 НК РФ налогоплательщик имеет право на получение стандартных налоговых вычетов:

1) налоговый вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода действует до месяца, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13%) превысил 40 000 руб. Начиная с месяца, в котором доход превысил 40 000 руб., налоговый вычет не применяется (НК РФ предусмотрены повышенные вычеты в размере 3000 и 500 руб. для особых категорий налогоплательщиков);

2) согласно ст. 218 НК РФ плательщикам НДФЛ предоставляется налоговый вычет в размере 1000 руб. за каждый месяц налогового периода на каждого ребенка, находящегося на их обеспечении. Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 280 000 руб.

Сумма НДФЛ, удержанная при выплате заработной платы, определяется по данным, содержащимся в расчетно-платежной ведомости либо в налоговых карточках по учету доходов и НДФЛ (форма № 1-НДФЛ, утвержденная приказом МНС России от 01.11.2000 № БГ-3-08/379 «Об утверждении форм отчетности по налогу на доходы физических лиц»).

Согласно п. 1 ст. 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик (физическое лицо) получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет сумму налога, рассчитанную по соответствующей налоговой ставке. Удержание начисленной суммы НДФЛ производится непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (п. 4 ст. 226 НК РФ). Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию с заработной платы работников, отражается в учете по кредиту счета 68 и дебету счета 70.

В соответствии с п. 6 ст. 226 НК организация — налоговый агент обязана перечислять суммы исчисленного и удержанного НДФЛ не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода.

Предоставление отпуска

Аудитор при проведении проверки должен руководствоваться следующими основными нормативными положениями:

- работникам предоставляются ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней (ст. 114–115 ТК РФ);
- нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период ежегодного основного оплачиваемого отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются (ст. 120 ТК РФ);
- оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до его начала (ст. 136 ТК РФ);
- расчет среднего заработка (размера средней заработной платы) для оплаты отпуска производится в порядке, установленном ст. 139 ТК РФ и Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922 (далее — Положение о среднем заработке);
- средний дневной заработок для оплаты отпусков исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней) (ст. 139 ТК РФ, п. 10 Положения о среднем заработке);
- для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, независимо от источников этих выплат (п. 2 Положения о среднем заработке);
- с суммы отпускных организация удерживает НДФЛ в общеустановленном порядке;
- с суммы отпускных организация начисляет ЕСН (п. 1 ст. 236 НК РФ), страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее — Закон о пенсионном страховании)) по тарифам, установленным подп. 1 п. 2 ст. 22 Закона о пенсионном страховании, а также страховые взно-

сы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (п. 3 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 № 184);

- для целей налогообложения прибыли расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ, относятся к расходам на оплату труда (п. 7 ст. 255 НК РФ). Данные расходы признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленных в соответствии со ст. 255 НК РФ расходов на оплату труда (п. 4 ст. 272 НК РФ).

При построении аудиторской выборки необходимо отдельно отслеживать месяцы, в которых начислялись отпускные выплаты. Отсутствие в программе аудита анализа правильности расчета и выплаты отпускных может быть расценено как сознательное сокращение объема аудита и невыполнение требования полноты проверки.

Единый социальный налог, взносы в Пенсионный фонд РФ и Фонд социального страхования РФ

В бухгалтерском учете суммы ЕСН, исчисленные в порядке, установленном главой 24 «Единый социальный налог» НК РФ, входят в состав расходов по обычным видам деятельности (п. 36, 50 Инструкции по применению Плана счетов) и отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» с разбивкой суммы налога на суммы, зачисляемые в федеральный бюджет и соответствующие фонды.

Согласно п. 2 ст. 10 Закона о пенсионном страховании объектом обложения страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование и базой для начисления этих страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по ЕСН. Сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исчисленная исходя из тарифов, предусмотренных ст. 22, 33 Закона о пенсионном страховании, уменьшает сумму ЕСН, подлежащую уплате в федеральный бюджет (налоговый вычет) согласно п. 2 ст. 243 НК РФ.

В общем случае исчисление ЕСН производится по следующим ставкам (табл. 19.1).

Таблица 19.1

Ставки ЕСН по ст. 264 НК РФ

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5	6
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2%	26%
От 280 001 до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8120 руб. + 1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 000 руб. + 10% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Авансовые платежи по ЕСН исчисляются в порядке, установленном ст. 243 НК РФ, и отражаются в бухгалтерском учете согласно Инструкции по применению Плана счетов.

В соответствии с п. 2 ст. 243 НК РФ сумма ЕСН (сумма авансового платежа по ЕСН), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет), что отражается в бухгалтерском учете записями по субсчетам счета 69 (по дебету субсчета «ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет» и кредиту субсчетов «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование страховой части трудовой пенсии» и «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование накопительной части трудовой пенсии»).

В соответствии с п. 3 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 № 184, страховые взносы начисляются на рассчитанную по всем основаниям оплату труда работников.

Для целей налогообложения прибыли начисленные суммы ЕСН и страховых взносов на обязательное социальное страхование относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, в соответствии с подп. 1, 45 п. 1 ст. 264 НК.

Суммы пеней по ЕСН, страховым взносам на обязательное пенсионное и социальное страхование отражаются в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Платежи за счет прибыли, оставшейся после налогообложения») в корреспонденции с кредитом соответствующих субсчетов счета 69.

Для целей исчисления налога на прибыль суммы пеней, уплачиваемые организацией в связи с несвоевременной уплатой ЕСН и названных выше страховых взносов, не учитываются в составе расходов на основании п. 2 ст. 270 НК РФ. Таким образом, суммы пени не участвуют в формировании показателей бухгалтерской прибыли и налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Оплата пособий по временной нетрудоспособности

Аудиторская проверка выплаты пособий по временной нетрудоспособности проводится с учетом следующих основных нормативно-регулирующих положений:

- при наступлении временной нетрудоспособности работодатель выплачивает работнику пособие по временной нетрудоспособности в соответствии с федеральными законами (ч. 1, 2 ст. 183 ТК РФ);

- порядок исчисления пособий по временной нетрудоспособности и условия их выплаты установлены Федеральным законом от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию» (далее — Закон об обеспечении пособиями);

- право на пособия по временной нетрудоспособности имеют граждане, подлежащие обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности, при соблюдении условий, предусмотренных ч. 1 ст. 2 Закона об обеспечении пособиями. Согласно ч. 2 ст. 2 этого закона застрахованными лицами являются:

- лица, работающие по трудовым договорам;
- государственные гражданские служащие, муниципальные служащие;
- адвокаты, индивидуальные предприниматели;
- иные категории лиц, которые подлежат обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности в соответствии с иными федеральными законами, при условии уплаты ими или за них налогов и (или) страховых взносов в ФСС РФ;

- общие правила расчета пособия по временной нетрудоспособности установлены ст. 14 Закона об обеспечении пособиями. Сумма пособия рассчитывается исходя из дневного пособия, учитывается страховой стаж застрахованного лица. Суммы выплат составляют:

- застрахованному лицу, имеющему страховой стаж 8 и более лет, — 100% среднего заработка;
- застрахованному лицу, имеющему страховой стаж от 5 до 8 лет, — 80% среднего заработка;
- застрахованному лицу, имеющему страховой стаж до 5 лет, — 60% среднего заработка;

• при расчете пособия организация руководствуется Положением об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 № 375;

• при расчете суммы пособия учитывается заработная плата работника, начисленная ему за вышеуказанный расчетный период. При этом из расчета исключается период очередного оплачиваемого отпуска (28 календарных дней) и начисленная за это время сумма отпусков;

• в соответствии с ч. 5 ст. 14, ч. 1, 8 ст. 6 Закон об обеспечении пособиями размер пособия по временной нетрудоспособности определяется путем умножения размера дневного пособия на число календарных дней, приходящихся на период временной нетрудоспособности. При этом законодательно ограничивается максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности за полный календарный месяц. Для простоты контроля приведем расчет размера пособия (табл. 19.2).

Таблица 19.2

Максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности (за исключением пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием)

Период, на который установлен размер пособия	Максимальный размер пособия за полный календарный месяц	Основание
На 2008–2010 гг.	17 250 руб.	Подпункт 1 п. 1 ст. 12 Федерального закона от 21.07.2007 № 183-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов»
На 2007 г.	16 125 руб.	Пункт 1 ст. 13 Федерального закона от 19.12.2006 № 234-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2007 год»

Окончание табл. 19.2

Период, на который установлен размер пособия	Максимальный размер пособия за полный календарный месяц	Основание
На 2006 г.	15 000 руб.	Пункт 1 ст. 3 Федерального закона от 22.12.2005 № 180-ФЗ «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»
На 2005 г.	12 480 руб.	Пункт 2 ст. 8 Федерального закона от 29.12.2004 № 202-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2005 год»
На 2002–2004 гг.	11 700 руб.	Статья 7 Федерального закона от 08.12.2003 № 166-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2004 год»; статья 15 Федерального закона от 11.02.2002 № 17-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2002 год»

• в районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, размер пособия определяется с учетом этих районных коэффициентов;

• согласно ч. 2 ст. 3 Закона об обеспечении пособиями работникам организаций, применяющих общий режим налогообложения, пособия по временной нетрудоспособности за первые два дня болезни выплачиваются за счет средств работодателя, а начиная с 3-го дня болезни — за счет средств ФСС РФ;

• сумма начисленного в соответствии с законодательством пособия по временной нетрудоспособности облагается

НДФЛ, который удерживается в момент выплаты денежных средств работнику (п. 1 ст. 217, п. п. 1, 4 ст. 226 НК РФ);

- сумма пособия по временной нетрудоспособности, начисленного в соответствии с законодательством, не облагается ЕСН, страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, а также страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (подп. 1 п. 1 ст. 238 НК РФ; п. 2 ст. 10 Закона о пенсионном страховании; п. 2 Перечня выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования РФ, утвержденного постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 № 765 (далее – Перечень выплат), письмо ФСС РФ от 15.02.2005 № 02-18/07-1243);

- поскольку сумма доплаты работникам до среднего заработка в случае временной утраты трудоспособности в качестве государственного пособия не рассматривается, она от обложения ЕСН в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 238 НК РФ не освобождается;

- доплаты работникам до среднего заработка за период временной нетрудоспособности, предусмотренные трудовым или коллективным договором, относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, на основании абз. 1 и п. 15 ст. 255 НК РФ. Это означает, что такие доплаты признаются объектом налогообложения по ЕСН на основании п. п. 1 и 3 ст. 236 НК РФ. Аналогичная точка зрения изложена в письме Минфина России от 29.06.2007 № 03-04-06-02/125.

Пособие по беременности и родам

Аудитор должен помнить следующие основные нормативно-регулирующие положения:

- размер пособия по беременности и родам не может превышать максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности, установленный федеральным законом о бюджете Фонда социального страхования РФ на очередной финансовый год. В случае если застрахованное лицо работает у нескольких работодателей, размер пособия по временной нетрудоспособности не может превышать максимальный размер указанного пособия по каждому месту работы;

- сумма пособия, выплачиваемого работнице за счет средств ФСС РФ, не облагается НДФЛ (п. 1 ст. 217 НК РФ). С суммы пособия организация не начисляет ЕСН (подп. 1 п. 1 ст. 238 НК РФ) и страховые взносы на обязательное

пенсионное страхование (п. 2 ст. 10 Закона о пенсионном страховании);

- с суммы пособия по беременности и родам, выплачиваемого за счет средств ФСС РФ, не начисляются страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (п. 2 Перечня выплат). В табл. 19.3 приведены максимальные выплаты пособия по беременности и родам.

Таблица 19.3

Максимальный размер пособия по беременности и родам

Период, на который установлен размер пособия	Максимальный размер пособия за полный календарный месяц	Основание
На 2008–2010 гг.	23 400 руб.	Подпункт 2 п. 1 ст. 12 Федерального закона от 21.07.2007 № 183-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов»
На 2007 г.	16 125 руб. — по правоотношениям, возникшим с 1 января по 31 августа 2007 г.	Пункт 1 ст. 13 Федерального закона от 19.12.2006 № 234-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2007 год»
	23 400 руб. — по правоотношениям, возникшим с 1 сентября 2007 г.	Пункт 1.1 ст. 13 этого же закона
На 2006 г.	15 000 руб.	Пункт 1 ст. 3 Федерального закона от 22.12.2005 № 180-ФЗ «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»

Окончание табл. 19.3

Период, на который установлен размер пособия	Максимальный размер пособия за полный календарный месяц	Основание
На 2005 г.	12 480 руб.	Пункт 2 ст. 8 Федерального закона от 29.12.2004 № 202-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2005 год»
На 2002–2004 гг.	11 700 руб.	Статья 7 Федерального закона от 08.12.2003 № 166-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2004 год»; статья 15 Федерального закона от 11.02.2002 № 17-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2002 год»

• в районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, размер пособия определяется с учетом этих районных коэффициентов;

• с доплаты до фактического заработка (сверх предельного размера пособия по беременности и родам, выплачиваемого за счет средств ФСС РФ), производимой за счет средств организации, в общеустановленном порядке исчисляется и удерживает НДФЛ, поскольку такая доплата не является государственным пособием (п. 1 ст. 210, п. п. 1, 4 ст. 226 НК РФ);

• с указанной доплаты организация начисляет страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (п. 3 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 № 184).

Что касается ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, то, руководствуясь вышеуказанным постановлением Президиума ВАС РФ № 1441/07 по делу № А58-8726/05, с доплаты до фактического заработка организация не начисляет ЕСН (п. 3 ст. 236 НК РФ) и страховые

взносы на обязательное пенсионное страхование (п. 2 ст. 10 Закона о пенсионном страховании).

Увольнение сотрудников

Увольнение работников регулируется следующими нормативными положениями, о которых должен знать аудитор:

- при увольнении работника по любому основанию выплата всех сумм (в том числе и заработной платы), причитающихся работнику от работодателя, производится в день увольнения работника (ст. 140 ТК РФ). Если работник в день увольнения не работал, то соответствующие суммы должны быть выплачены не позднее следующего дня после предъявления уволенным работником требования о расчете;

- выплачиваемые в связи с увольнением работника выходные пособие и сумма среднего месячного заработка на период трудоустройства не облагаются НДФЛ на основании п. 3 ст. 217 НК РФ, а также ЕСН на основании подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ;

- в целях исчисления налога на прибыль начисления работникам, высвобождаемым в связи с сокращением численности или штата работников организации, учитываются в составе расходов на оплату труда (п. 9 ст. 255 НК РФ).

Методы получения аудиторских доказательств

При проведении аудита операций по соблюдению трудового законодательства и расчетов по оплате труда применяются следующие методы и приемы.

Проверка арифметических расчетов, выполненных клиентом (пересчет), используется для подтверждения достоверности арифметических подсчетов сумм по оплате труда персонала и точности отражения их в бухгалтерских записях.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций позволяет аудиторской организации осуществлять контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по оплате труда.

Подтверждение используется для получения информации о реальности остатков на счетах расчетов по оплате труда, расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами.

Устный опрос применяется при предварительной оценке состояния учета расчетов с персоналом по оплате труда, а также в процессе их проверки, при уточнении у специалистов сведений о совершении отдельных хозяйственных операций, вызывающих сомнение.

Проверка документов позволяет аудитору убедиться в реальности конкретного документа. Рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операций в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать их реальность и целесообразность.

Прослеживание используется при изучении кредитовых оборотов по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в Главной книге, при этом следует обращать внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

Аналитические процедуры применяются при сопоставлении фонда заработной платы в отчетном периоде с данными предыдущих периодов.

Полученные аудиторские доказательства подлежат документированию. Выявленные существенные нарушения порядка ведения бухгалтерского и налогового учета расчетов предприятия с персоналом по оплате труда влияют на выражаемое мнение аудитора в заключении, которое в этом случае уже не может быть безоговорочно положительным.

Глава 20

АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Цель аудита расчетов с подотчетными лицами — установление правильности и достоверности данных операций и определение их влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

При аудите расчетов с подотчетными лицами необходимо проверить:

- 1) утвержденный состав подотчетных лиц;
- 2) документальное оформление авансовых отчетов;
- 3) правильность отражения в учете командировочных расходов;
- 4) правильность выделения НДС из сумм командировочных расходов;
- 5) соблюдение сроков отчетов по выданным подотчетным средствам и наличие остатков неиспользованных сумм;
- 6) авансовые отчеты по представительским расходам;
- 7) правильность ведения учета командировочных расходов в пределах и сверх сумм, установленных законодательством.

Аудитор должен помнить следующие основные положения:

- приказом по организации утверждается перечень лиц, которые имеют право на получение денежных средств под отчет. В приказе должны быть установлены, в частности, сроки, на которые выдаются подотчетные суммы, их предельный размер и порядок представления авансовых отчетов. Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним (п. 11 Порядка ведения кассовых операций);

- если такого приказа в организации нет, то можно считать, что срок выдачи подотчетных сумм не установлен, и расчеты по подотчетным суммам должны быть осуществлены в пределах одного рабочего дня (письмо ФНС России от 24.01.2005 № 04-1-02/704);

- выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу;

- передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается;

- выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели (п. 11 Порядка ведения кассовых операций, п. 19 инструкции Минфина России «О служебных командировках в пределах СССР» от 07.04.1988 № 62, применяемой в части, не противоречащей ТК РФ);

- если недоиспользованный аванс не возвращен в указанный срок, работодатель имеет право принять решение об удержании суммы из зарплаты работника не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, при условии, что работник не оспаривает оснований и размеров удержания (ст. 137 ТК РФ). Если отведенный срок взыскания истек, истребовать сумму можно только через суд или списать ее на убытки.

За нарушение порядка выдачи денежных средств под отчет административная ответственность не установлена, однако эти действия представляют собой грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ), что влечет штраф, а также правомерный отказ налоговых органов в признании расходов налогоплательщика, не подтвержденных правильно оформленными документами. Это, в свою очередь, грозит штрафами уже по налогу на прибыль.

В связи с тем, что аудит расчетов с подотчетными лицами связан с проверкой порядка ведения кассовых операций, удобнее проводить их параллельно.

Контроль расчетов с подотчетными лицами осуществляет бухгалтером на основании приказов по учетной политике организации, а также приказов о назначении лиц, уполномоченных получать наличные деньги под отчет и о направлении работников организации в командировки, журнала регистрации авансовых отчетов.

При проведении аудита необходимо сопоставить сальдо по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» на конец каждого месяца с данными, указанными в Главной книге. Одновременно следует сверить соответствие месячных оборотов по кредиту счета 71 с дебетовыми оборотами по счетам учета материальных запасов, затрат, имущества и прибыли.

После проведения указанных процедур проверяется соответствие сумм в представленных оправдательных документах суммам, отраженным в авансовых отчетах. В ходе аудита рассматриваются все авансовые отчеты и документы, подтверждающие произведенные расходы (счета-фактуры, товарные, кассовые чеки, накладные, акты закупок, командировочные удостоверения, проездные билеты, счета гостиниц и др.). Затем сравниваются данные аналитического учета по каждому подотчетному лицу с представленными авансовыми отчетами за конкретный период.

Все перечисленные действия помогут аудитору удостовериться в правильности оформления каждого авансового отчета и правильном распределении сумм по авансовым отчетам между соответствующими источниками финансирования (себестоимостью продукции или прибылью организации).

Одним из направлений получения аудиторских доказательств является инвентаризация расчетов с подотчетными лицами с целью выяснения соответствия выдачи наличных денег под отчет требованиям, указанным в п. 11 Положения о порядке ведения кассовых операций. При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (дата выдачи, целевое назначение).

Инвентаризация расчетов с подотчетными лицами должна проводиться чаще, чем с прочими дебиторами и кредиторами. Это объясняется тем, что лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который были выданы денежные средства (или со дня возвращения из командировки), предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах.

Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Учет расчетов с подотчетными лицами

Согласно п. 11 Порядка ведения кассовых операций предприятия могут выдавать своим работникам наличные деньги

под отчет на хозяйственно-операционные расходы в размерах и на сроки, определяемые руководителями предприятий Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

Для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет, Инструкцией по применению Плана счетов предназначен счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами». На выданные под отчет суммы счет 71 дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств. На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 кредитуется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности.

Для учета денежных средств, выданных подотчетным лицам, применяется унифицированная форма «Авансовый отчет» (форма № АО-1), утвержденная постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 № 55. Проверенный авансовый отчет утверждается руководителем или уполномоченным на это лицом и принимается к учету. Перерасход по авансовому отчету выдается подотчетному лицу по расходному кассовому ордеру.

Оплата служебных командировок

В соответствии с п. 11 Порядка ведения кассовых операций выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели. Лица, получившие наличные деньги в рублях под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней со дня возвращения из командировки предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

Согласно ст. 168 ТК РФ в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя. Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

В соответствии с Правилами предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации, утвержденными постановлением Правительства РФ от 25.04.1997 № 490, гостиничные услуги оказывают как основные, так и дополнительные услуги. Сумма НДС, предъявленная гостиницей за дополнительные оказанные услуги, отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 71.

В соответствии с п. 7 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения), которые принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Норма суточных определяется отдельно для целей исчисления НДФЛ и для целей налогообложения прибыли.

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, до 1 января 2009 г. не включались суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате услуг связи, получению и регистрации служебного заграничного паспорта, получению виз, а также расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

Аудитор должен учитывать следующие нормативные положения:

- сумма начисленных суточных относится к расходам по обычным видам деятельности и признается в бухгалтерском учете на дату утверждения авансового отчета руководителем организации (п. 5, 7, 16, 18 ПБУ 10/99);
- согласно подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ не подлежат обложению ЕСН суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ;

- со всей суммы суточных организация не начисляет страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», далее — Закон об обязательном пенсионном страховании);

- согласно п. 10 Перечня выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 № 765, с суточных, выплачиваемых работникам в пределах норм, установленных законодательством РФ, страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний не начисляются;

- валюта командированному работнику может быть выдана наличными из кассы, или может быть открыт карточный валютный счет и перечислены деньги на него. После возвращения работника из командировки сумма неизрасходованного аванса должна быть возвращена в кассу организации, а пластиковая (валютная) карта сдана;

- кроме наличной валюты командированным в заграничные командировки работникам могут выдаваться дорожные чеки. Дорожные чеки — это платежные документы в иностранной валюте. Они отнесены к валютным ценностям, и, следовательно, на них распространяются нормативные акты, регулирующие порядок обращения иностранной валюты на территории РФ. Обычно дорожные чеки выдаются в виде чековой книжки.

Для покупки дорожных чеков организация может использовать валютные средства, которые есть на текущем валютном счете или приобретены банком по поручению организации для оплаты командировочных расходов.

Согласно п. 3.1 ст. 15 Закона об обязательном пенсионном страховании при одновременном вывозе из РФ физическими лицами дорожных чеков на сумму, превышающую в эквиваленте 10 000 долл. США, они подлежат декларированию таможенному органу путем подачи письменной таможенной декларации.

После получения дорожных чеков командированный работник должен сдать их вместе со справкой в кассу организации, которые затем приходуются и выдаются под роспись в журнале учета справок командированному работнику. Учет дорожных чеков ведется на отдельном субсчете счета 50 «Касса».

Оприходование в кассу и выдача дорожных чеков под отчет отражаются в бухгалтерском учете по курсу Банка России на дату совершения операции. Порядок бухгалтерского учета движения дорожных чеков в учреждении аналогичен учету движения наличной валюты. Если по возвращении из заграничной командировки у работника остались неизрасходованные дорожные чеки, то он должен сдать их в кассу организации.

В соответствии с Планом счетов Инструкцией по его применению банковские карточные счета относятся к специальным и учитываются на отдельном субсчете счета 55 «Специальные счета в банках».

При открытии банковской карты в валюте необходимо иметь в виду, что иностранная валюта, находящаяся на специальном карточном счете, должна переоцениваться на дату совершения операции и на дату составления бухгалтерской отчетности. Возникшие курсовые разницы учитываются в налоговом учете как внереализационные доходы (расходы). В бухгалтерском учете курсовые разницы относятся на финансовые результаты и отражаются по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Количество держателей карты согласовывается между руководством организации и обслуживающим банком. Выдача банковской карты работнику организации отражается как выдача под отчет денежных документов.

Все полученные аудиторские доказательства подлежат документированию. Выявленные ошибки влияют на выражаемое в заключении мнение аудитора. В то же время бывает сложно дать рекомендации по исправлению ошибок по данному разделу учета, особенно в части первичной документации, более реальным представляется внесение исправлений в порядок ведения хозяйственных операций.

Продолжение табл. 21.1

Глава 21

АУДИТ ДОГОВОРНЫХ ОТНОШЕНИЙ, РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ, ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

При аудите договорных отношений аудитор проверяет не только юридические аспекты действия договоров, но и их влияние на порядок отражения связанных с ними операций в бухгалтерском учете. В проведении проверки может участвовать эксперт-юрист.

Данное направление аудита может быть укрупненно представлено следующими вопросами:

- 1) аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, дебиторами и кредиторами;
 - 2) аудит резервов по сомнительным долгам (счет 63 и др.);
 - 3) аудит расчетов по претензиям и возмещению материального ущерба (счета 73, 94 и др.);
 - 4) аудит расчетов по совместной деятельности (76 и др.).
- Представим действия аудитора в виде табл. 21.1.

Таблица 21.1

Аудит договорных отношений, расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками

Проверяемые направления	Действия аудитора
Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, дебиторами и кредиторами (счета 60, 62, 76 и др.)	Провести: а) проверку и подтвердить полноту и правильность проведенных инвентаризаций расчетов с дебиторами и кредиторами и отражения их результатов в учете; б) проверку и подтвердить правильность оформления первичных документов по приобретению товарно-материальных ценностей и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности; в) проверку и подтвердить своевременность погашения и правильность отражения на счетах бухгалтерского учета кредиторской задолженности;

Проверяемые направления	Действия аудитора
	г) оценку правильности оформления и отражения в учете предъявленных претензий; д) проверку правильности оформления первичных документов по поставке товаров и оказанию услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения дебиторской задолженности; е) проверку и подтвердить своевременность погашения и правильность отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности; ж) проверку правильности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета операций, осуществляемых в рамках договора простого товарищества; з) проверку правильности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с дочерними (зависимыми) обществами
Аудит резервов по сомнительным долгам (счет 63 и др.)	Проверить: а) и подтвердить остатки средств, зарезервированных по сомнительным долгам; б) полноту, правильность и обоснованность начисления резерва по сомнительным долгам; в) полноту и правильность использования резерва по сомнительным долгам; г) полноту и правильность отражения в синтетическом и аналитическом учете операций по резерву по сомнительным долгам; д) правильность формирования резерва по сомнительным долгам в налоговом учете
Аудит расчетов по претензиям и возмещению материального ущерба (счета 73, 94 и др.)	а) Проверить своевременность предъявления претензий вследствие нарушения договорных обязательств, за пропажу и недостачу груза в пути и т.д.; б) выяснить своевременность принятых мер по возмещению нанесенного ущерба, проверить обоснованность претензий; в) подтвердить законность списания претензионных сумм на издержки производства и финансовые результаты; г) проверить расчеты по недостачам, растратам и хищениям; д) установить, соблюдались ли сроки и порядок рассмотрения случаев недостач, потерь и растрат; е) проверить правильность оформления материалов о претензиях по недостачам, потерям и хищениям; ж) изучить причины, вызвавшие недостачи, растраты и хищения; з) проверить, по всем ли дебиторам (должникам) имеются обязательства о погашении задолженности или исполнительные листы, систематически ли поступают суммы в погашение задолженности, какие меры принимаются к должникам, от которых прекратились поступления денег, и т.п.

Окончание табл. 21.1

Проверяемые направления	Действия аудитора
Аудит расчетов по совместной деятельности (счет 76 и др.)	

В соответствии со ст. 420 ГК РФ договором считается соглашение двух или более лиц об установлении, изменении и прекращении гражданских прав и обязанностей. Статьей 161 ГК РФ предусмотрено, что сделки юридических лиц между собой и с гражданами должны совершаться в письменной форме, которая, в свою очередь, может быть простой или нотариальной.

Цели комплексного анализа (аудита) договорных отношений можно определить следующим образом:

- выявить типовые обстоятельства, влияющие на налоговые риски организации, т.е. на возможное наступление нежелательных финансовых последствий (штрафов, пеней, сумм налога к доплате в бюджет) по результатам проведения налоговых проверок;

- сформулировать исчерпывающий перечень рекомендаций, которым должна следовать организация при согласовании с контрагентами условий договоров и оформлении первичных документов, предусмотренных соглашением сторон.

При этом аудиту должен быть подвергнут именно процесс заключения, исполнения и закрытия договоров. Именно поэтому источниками информации являются не только конкретные договоры, заключенные с контрагентами, но и внутренние нормативные акты, регламентирующие указанный процесс (например договорный регламент). Так как многие подразделы данного направления проверки являются схожим, рассмотрим одно направление — расчеты с покупателями.

Содержание действий по аудиту может включать изучение и высказывание профессионального суждения относительно следующих элементов:

- формы договора (простая письменная или нотариальная);
- способа оформления (единый документ, совокупность документов);
- наличия существенных условий договора;
- наличия дополнительных условий, существенно снижающих налоговые риски;

- наличия и надлежащего оформления первичных документов, обязанность составления которых предусмотрена договорными отношениями (например акта приема-передачи помещения по договору аренды);

- наличия обязательных реквизитов сторон (подписи полномочных представителей, печати сторон).

При этом можно предложить следующий порядок проведения аудита:

- проверка надлежащего оформления договорных отношений (исследуется форма заключения договоров);
- проверка наличия совокупности существенных условий, обязательных для данного типа договоров;
- проверка наличия прочих условий, снижающих налоговые риски организации;
- проверка наличия реквизитов сторон и подписей их полномочных представителей.

Основная цель аудита расчетов с поставщиками, подрядчиками, покупателями и заказчиками — установить соответствие совершенных операций действующему законодательству и подтвердить достоверность отражения данных операций в бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

К задачам аудита таких расчетов относится проверка дебиторской и кредиторской задолженности перед поставщиками, подрядчиками, покупателями и заказчиками; ее законности и реальности, правильности ее учета и списания на финансовые результаты организации.

На предприятиях, не подлежащих обязательному аудиту, проверка расчетов с поставщиками, подрядчиками, покупателями и заказчиками может быть предметом отдельной, инициативной аудиторской проверки.

В процессе проверки задолженности контрагентов выявляются:

- соответствие отражения в учете дебиторской и кредиторской задолженности принятой учетной политике;
- реальность существования, правильное и полное отражение в учете дебиторской и кредиторской задолженности;
- полнота представления в отчетности дебиторской и кредиторской задолженности.

Можно выделить следующие источники информации для проведения данного аудита:

- регистры синтетических и аналитических счетов расчетов, включая компьютерные карточки по счетам;
- формы бухгалтерской и налоговой отчетности;

- первичные документы по учету расчетов: договоры, накладные, счета-фактуры, таможенные декларации, акты о приемке материалов, акты выполненных работ, справки о стоимости выполненных работ и затрат и т.д.;

- документы, подтверждающие факт оплаты: кассовые, банковские, акты о взаимозачетах и т.п.;

- журналы регистрации счетов-фактур (полученных, выданных), книги покупок и продаж, журналы учета выполненных работ;

- акты сверки дебиторской и кредиторской задолженности, акты ее инвентаризации и другие документы, составленные в ходе инвентаризации расчетов;

- штатное расписание и должностные инструкции работников, ответственных за учет и управление дебиторской и кредиторской задолженностью организации и прочие документы, содержащие информацию о расчетах, дебиторской и кредиторской задолженности организации.

Данные источники информации должны давать полное представление о расчетах с контрагентами, в том числе:

- по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых еще не наступил;

- неоплаченным в срок расчетным документам;

- выданным и полученным авансам;

- выданным и полученным векселям, срок оплаты которых еще не наступил или уже прошел.

Первым этапом аудиторской проверки является планирование. На этапе планирования необходимо рассчитать уровень существенности ошибки. Существенной будет признаваться ошибка, величина которой сопоставима или превышает 5% от средней величины сумм по договорам с контрагентами. Аудитор может согласно своему профессиональному опыту установить другой уровень существенности.

Также на этапе планирования следует оценить аудиторский риск, заключающийся в том, что аудитор выразит неправильное мнение в случаях, когда финансовая отчетность содержит существенные искажения.

В общем плане аудита расчетов рекомендуется предусмотреть формирование аудиторской группы и распределение аудиторов по участкам, контроль руководителем выполнения плана и качества работы ассистентов аудитора, документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы при возникновении разногласий, планируемые виды работ, период проведения аудита, необхо-

димость привлечения экспертов и другие организационные вопросы.

Так, пунктом плана обязательной аудиторской проверки может быть аудит средств в расчетах или дебиторской и кредиторской задолженности. В программе же указывают перечень аудиторских процедур по разделам аудита.

Как план, так и программа аудита содержат оценку планируемого аудиторского риска, уровня существенности. В этих документах указываются также временной период аудита, состав и руководитель аудиторской группы; период проведения и исполнители каждого вида работ.

На рабочем этапе аудита расчетов с поставщиками, подрядчиками, покупателями и заказчиками (этапе сбора аудиторских доказательств) осуществляются:

- получение аудиторских доказательств;

- проведение детальных тестов внутреннего контроля;

- процедуры проверки по существу (детальные тесты, аналитические процедуры, оценка прогнозной информации);

- уточнение приемлемого уровня аудиторского риска и существенности;

- документирование аудиторских процедур.

Для получения доказательств при аудите расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками могут использоваться следующие рабочие процедуры проверки:

- определение основных дебиторов и кредиторов и порядка расчетов с ними;

- анализ договоров с основными контрагентами на соответствие нормам гражданского законодательства;

- получение списка дебиторов и кредиторов (поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков) с указанием сумм задолженности на конец года. Выполнение выборки с включением в нее наиболее значительных сумм и проверка наличия соответствующих договоров и первичных документов;

- проверка развернутого приведения в балансе остатков по счетам расчетов с вышеуказанными контрагентами; по счетам, имеющим дебетовое сальдо — в активе; имеющим кредитовое сальдо — в пассиве;

- проверка проведения в конце года инвентаризации задолженности поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков;

- изучение правильности отражения в учете дебиторской и кредиторской задолженности данных контрагентов в иностранной валюте (здесь можно использовать результаты

проверки по разделу «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте», если она была проведена);

- проверка того, что организация учета расчетов с покупателями, заказчиками, поставщиками и подрядчиками позволяет сгруппировать суммы дебиторской и кредиторской задолженности по срокам погашения (более чем через 12 месяцев после отчетной даты, в течение 12 месяцев после нее);

- оценка правильности формирования статей баланса, содержащих сведения о дебиторской и кредиторской задолженности;

- проверка списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, и других нереальных для взыскания долгов за счет соответствующего резерва сомнительных долгов или отнесения их на финансовые результаты хозяйственной деятельности. При проверке отражения данных по расчетам с другими организациями следует учитывать сроки исковой давности, установленные законодательством (общий срок исковой давности — 3 года);

- проверка порядка учета авансов, полученных от покупателей и заказчиков, включения их в облагаемый оборот при расчете НДС.

При проведении экспертизы договоров с поставщиками и покупателями аудитор необходимо убедиться, что форма заключения договора полностью соответствует экономическому смыслу совершенной предприятием сделки. Должна быть получена уверенность в том, что нет риска признания договора недействительным. Так как предмет этих договоров — приобретенные или проданные вещи или вещные права, то проверка соблюдения этих договоров — процедура несложная. Нужно лишь сверить данные количественного и стоимостного учета по приобретенным (проданным) ценностям с условиями договоров. Как правило, такие договоры проверяют, используя репрезентативную выборку.

Экспертиза договоров с подрядчиками и заказчиками (например договоров подряда) более трудоемка. Здесь наибольший риск с точки зрения аудита представляют договоры возмездного оказания услуг — среди них высока вероятность наличия фиктивных договоров, некачественных первичных документов. При проверке договоров с подрядчиками и заказчиками рекомендуется использовать непредставительную выборку договоров с наибольшей степенью риска, опираясь

на личное суждение аудитора. Для правовой экспертизы договоров целесообразно привлекать экспертов-юристов.

При проверке первичного учета расчетов с поставщиками и подрядчиками необходимо тщательно оценивать качество исходной информации, так как почти все документы данного раздела учета поступают на предприятие извне. Вследствие этого отсутствует многократный контроль этих документов на стадиях их создания и проверки; документация зачастую поступает несвоевременно, значительная ее часть (особенно по оказанным услугам) не унифицирована. Отсюда следует риск того, что первичная документация может быть не признана в качестве подтверждающей, если будут сомнения в правильности оформления и комплектности документов.

Проводя проверку оперативности регистрации фактов поступления сырья, материалов (продажи готовой продукции), оказания услуг, выполнения работ, аудитор должен установить причины расхождений (если они есть) между датами совершения хозяйственных операций и сроками их регистрации в учете, выяснить характер этих фактов (разовый или систематический). Аудитор выясняет каналы поступления, порядок и сроки обработки документов, ведутся ли работы по истребованию отсутствующих документов и т.п. Особое внимание уделяется документам по расчетам с разовыми контрагентами предприятия.

При проверке законности первичной учетной документации по расчетам с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками цель — получение достаточного количества доказательств, что ее массив имеет юридическую силу (соблюдены все требования к оформлению документации). К проверке документации, оформляющей операции, по которым были обнаружены расхождения, следует подойти с особой тщательностью. По результатам данной процедуры аудитор должен выявить общий уровень соблюдения правил оформления документов по этому участку и, выявив нарушения, отразить их в акте проверки. Информация по операциям, где документов нет либо они оформлены неверно, обязательно должна быть учтена в дальнейшем, при проверке их отражения на счетах учета.

Задача проверки соблюдения графика документооборота по операциям с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками — установить наличие данного графика на все первичные документы. Аудитор может лично проследить за движением конкретного документа и исполнением сроков его создания и обработки.

Сведения, полученные в ходе аудита организации первичного учета расчетов, используются для определения тактики дальнейшей проверки — глубины аудита бухгалтерского и налогового учета, определения объемов выборки на отдельных участках, способов отбора проверяемой совокупности.

Наиболее эффективным способом проведения проверки реальности дебиторской и кредиторской задолженности является инвентаризация расчетов. Аудитору следует убедиться и в том, что за проверяемый период не было случаев перекрытия кредиторской задолженности перед одним контрагентом дебиторской задолженностью другого.

При проверке правильности списания безнадежной дебиторской задолженности (покупателей, поставщиков по выданным авансам) проверяется своевременность такого списания, обороты по соответствующим счетам и факт отражения списанных в качестве безнадежных ко взысканию сумм на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». В случае если на предприятии списывается дебиторская задолженность, нереальная к взысканию, аудитору следует убедиться, что во взыскании этой задолженности было отказано в судебном порядке, на предприятии присутствуют оправдательные документы.

Проводя проверку правильности формирования кредиторской задолженности перед поставщиками, аудитор должен внимательно изучить комплект документов, на основании которых задолженность была сформирована: договоры поставки (оказания услуг, выполнения работ), накладные, счета-фактуры, акты выполненных работ. Отсутствие любого из указанных документов может сделать неправомерным формирование кредиторской задолженности в регистрах бухгалтерского учета. В случае списания кредиторской задолженности по истечении срока исковой давности (три года) аудитор должен проверить наличие приказа о списании задолженности и комплект документов, на основании которых было принято такое решение. При этом необходимо подтвердить полноту включения списанных сумм в состав прочих доходов для целей бухгалтерского и внереализационных доходов для целей налогового учета.

В соответствии со ст. 200 ГК РФ срок исковой давности начинается отсчитываться с той даты, не позже которой покупатель должен перечислить деньги по договору. Если дата в договоре не установлена, то срок исковой давности исчисляется с того момента, когда право собственности на товар перешло

от продавца покупателю. Срок исковой давности может быть прерван и отсчитываться снова. Для этого поставщик должен обратиться в суд с иском к организации. В этом случае срок исковой давности прерывается в тот день, когда суд принял исковое заявление. Кроме того, срок исковой давности прерывается, если организация признала за собой долг письменно, а также если организация перечислила поставщику часть денежных средств. В указанных случаях организация не имеет оснований для списания кредиторской задолженности.

Если организация создает резерв по сомнительным долгам, то аудитор проверяет, как данный факт отражен в учетной политике и была ли проведена инвентаризация дебиторской задолженности. Необходимо выяснить, как была определена величина резерва на счете 63. В соответствии с действующим законодательством величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы должны быть присоединены при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

Проводя проверку расчетов по неотфактурованным поставкам, аудитор определяет, позволяет ли аналитический учет по счетам 60, 76 получить данные по таким поставкам, учтены ли полученные товарно-материальные ценности (работы, услуги) по ценам и на условиях, указанных в договорах. Аудитор убеждается в том, что истребование документов по неотфактурованным поставкам проводится на предприятии в разумные сроки.

Проверка расчетов по выданным и полученным векселям должна дать аудитору доказательства того, что аналитический учет по счетам расчетов на предприятии обеспечивает возможность получения данных в разрезе поставщиков по выданным векселям (покупателей — по полученным векселям), срок оплаты которых еще не наступил и по просроченным оплатой векселям. По векселям с истекшим сроком исковой давности необходимо проверить своевременность списания задолженности на внереализационные доходы или расходы предприятия.

Расчеты с поставщиками, подрядчиками, покупателями и заказчиками по претензиям проверяются на предмет правильного и своевременного оформления первичных докумен-

тов (претензии, иски в суд), учета (на субсчете «Расчеты по претензиям» счета 76), полноты приложенного к претензии пакета документов. Аудитор должен убедиться в том, что претензия действительно была предъявлена, что на неудовлетворенную претензию был предъявлен иск.

При проверке операций по выданным авансам необходимо выяснить, открыт ли специальный отдельный субсчет «Расчеты по авансам выданным» к счету 60. Если в проверяемом периоде были получены материальные ценности (выполнены работы, оказаны услуги), то аудитор должен проверить зачет выданного аванса. То же касается проверки операций по полученным авансам, которые должны учитываться на счете 62, субсчете «Расчеты по авансам полученным».

Проверка соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета имеет большое значение при отсутствии автоматизированного ведения учета и в случаях, когда такой учет ведется не комплексно. В противном случае необходимость данной процедуры практически отпадает, так как все сводные (синтетические) регистры формируются автоматически на основании однократного введения первичной информации.

Проверяя отражение дебиторской и кредиторской задолженности поставщиков, подрядчиков, покупателей и заказчиков в отчетности предприятия, аудитор должен сопоставить данные о составе задолженности, указанные в бухгалтерском балансе, приложении к нему (форма № 5), с суммами на счетах 58, 60, 62, 76.

В процессе проверки аудитор должен еще раз оценить риск появления искажений бухгалтерской отчетности и риск их необнаружения. Здесь аудиторы должны учитывать факторы, способствующие повышению риска появления как преднамеренных, так и непреднамеренных искажений. В отношении операций по расчетам с поставщиками, подрядчиками, покупателями и заказчиками к таким факторам относят:

- несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объемов продаж (производства) аудируемого лица или значительному снижению прибыли;

- зависимость аудируемого лица в определенный период от одного или небольшого числа поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков;

- изменения в практике договорных отношений или в учетной политике, которые ведут к значительному изменению величины прибыли;

- нетипичные сделки (особенно в период окончания года), которые существенно влияют на величину финансовых показателей;

- наличие платежей за услуги, которые явно не соответствуют предоставленным услугам.

Выявленные в процессе аудита факты искажения бухгалтерской отчетности аудиторской организации следует подробно отразить в своей рабочей документации.

Завершающий этап аудита расчетов с поставщиками, подрядчиками, покупателями и заказчиками:

- завершение подготовки рабочей документации;
- информирование руководителя аудируемого лица о выявленных нарушениях в системе бухгалтерского учета;
- расчет степени влияния выявленных и неисправленных аудируемым лицом искажений на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- формирование мнения аудитора о подготовке итоговых документов (отчета для аудируемого лица, аудиторского заключения);

- подписание акта приема-сдачи выполненных работ.

После окончания работ аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

Наиболее типичными ошибками и нарушениями в учете расчетов с покупателями, подрядчиками, поставщиками и заказчиками являются:

- 1) нарушения в части организации первичного учета:
 - арифметические ошибки при фиксации оперативного факта;
 - несвоевременная регистрация оперативного факта на носителе информации;
 - регистрация хозяйственных операций в документах не унифицированной формы, отсутствие реквизитов, придающих документу юридическую силу;
 - отсутствие договоров на поставку продукции (выполнение работ, оказание услуг), первичных документов, подтверждающих возникновение дебиторской (кредиторской) задолженности;
 - отсутствие графиков документооборота;
 - ошибки при регистрации документа;
 - нарушения сроков хранения документов в архиве;
 - уничтожение первичных документов без акта о выделении документов к уничтожению;

- несоблюдение порядка оформления и предъявления претензий по договорам.

2) нарушения в части организации бухгалтерского и налогового учета:

- перекрытие кредиторской задолженности одному контрагенту авансами, выданными другому контрагенту;
- несвоевременное списание задолженности в связи с неверным исчислением сроков исковой давности;
- возмещение входящего НДС по неотфактурованным поставкам;
- счетные ошибки при исчислении курсовых разниц;
- списание безнадежного долга на счет прочих доходов и расходов при наличии ранее образованного резерва под эту задолженность;
- неправомерное признание задолженности безнадежной и ее списание за счет резерва по сомнительным долгам либо за счет внереализационных расходов;
- отсутствие или ненадлежащее ведение аналитического учета по контрагентам, неоплаченным в срок расчетным документам, неотфактурованным поставкам, авансам выданным, авансам полученным, выданным и полученным векселям, просроченным оплатой векселям и т.п. (исходя из требований нормативных актов);
- нарушение методологии учета в части неверно составленных корреспонденций счетов;
- нарушение порядка составления бухгалтерской отчетности в части формирования показателей о размере дебиторской (кредиторской) задолженности;
- нарушение сроков и порядка проведения инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности.

Выявленные аудитором нарушения в учете расчетов с поставщиками, подрядчиками, покупателями и заказчиками отражаются в соответствующем разделе отчета аудиторской фирмы. При наличии оснований эти нарушения, а также различные обстоятельства, связанные с дебиторской и кредиторской задолженностью могут являться причиной модификации аудиторского заключения.

Приведем условный пример модификации аудиторского заключения вследствие влияния на аудиторское мнение вышеуказанных обстоятельств. В этом примере аудитор не отказывается от мнения о достоверности отчетности организации, но привлекает внимание пользователей к ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в бухгалтерской отчетности:

«Не изменяя мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности (пункт 18), а именно на то, что _____% суммы дебиторской задолженности покупателей и заказчиков (со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты) является просроченной. Сумма просроченной задолженности на 31.12.200__ г. составляет _____ тыс. руб., в том числе _____ тыс. руб. — задолженность со сроком образования более 1 года. До настоящего времени не закончено судебное разбирательство с _____ по вопросу погашения просроченной дебиторской задолженности на сумму _____ тыс. руб., образовавшейся
« _____ 200__ г.».

Глава 22

АУДИТ КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Для осуществления аудиторской проверки учета кредитов и займов аудитору следует руководствоваться ФПСАД, действующими в Российской Федерации.

Цель аудита кредитных операций состоит в проверке соблюдения банком действующих правил совершения кредитных операций и правильности и отражения в бухгалтерском учете для предотвращения нарушений и снижения кредитных рисков.

Оценка рисков при проведении аудита в финансовом секторе имеет свои особенности. Так, кредитные риски подразделяются на две группы:

1) риск, связанный с заемщиком (отражает вероятность потенциальных убытков):

- риск невыполнения клиентом своих обязательств;
- страновой риск;
- отраслевой риск;

2) внутренний риск кредитного продукта (оценивает величину денежных потерь в том случае, если заемщик (клиент) не выполнит условия договора);

- риск невозвращения основной суммы долга и процентов;
- риск завершения операции в срок;
- риск обеспечения операции.

Цель такой аудиторской проверки заключается в получении достаточных доказательств достоверности показателей отчетности, отражающих задолженность организации по полученным заемным средствам.

Для этого аудитору необходимо получить подтверждение:

- реальности и документирования кредитов и займов;
- обоснованности получения кредитов и займов (источников получения заемных средств);
- целевого использования заемных средств;

- полноты и своевременности погашения заемных средств (паличия просроченных задолженностей);

- ведения синтетического и аналитического учета операций по кредитам и займам (применения счетов учета кредитов и займов, отражения операций получения и погашения заемных средств, соблюдения принципов формирования финансовых результатов).

Для получения аудиторских доказательств используются различные приемы (проверка документов, прослеживание операций, аналитические процедуры в целях определения соотношения заемных и собственных средств) и источники получения информации.

Определим основные нормативно-законодательные правила учета кредитов и займов, на которые аудитору необходимо обратить внимание:

- правила формирования в бухгалтерском учете информации о затратах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01, утвержденным приказом Минфина России от 02.08.2001 № 60н (далее — ПБУ 15/01);

- в целях бухгалтерского учета рассматриваемая задолженность по полученному кредиту принимается к учету на дату получения заемных средств в составе краткосрочной задолженности, если срок ее погашения согласно условиям договора не превышает 12 месяцев (п. 5 ПБУ 15/01);

- затраты по полученному кредиту (проценты, причитающиеся банку) должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены, в сумме причитающихся платежей согласно заключенному организацией кредитному договору независимо от того, в какой форме и когда фактически производятся указанные платежи (п. 12, 14 ПБУ 15/01);

- затраты организации по процентам за пользование банковским кредитом, включаемые в текущие расходы организации, являются ее операционными расходами. Если организация использует эти средства для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, то расходы по обслуживанию указанного кредита относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой на указанные выше цели (п. 15 ПБУ 15/01).

При поступлении организации-заемщику МПЗ дальнейшее начисление процентов отражается в бухгалтерском учете в общем порядке с отнесением на операционные расходы;

- сумма кредита, предоставленного под проценты, может быть возвращена досрочно с согласия кредитора (п. 2 ст. 819 и п. 2 ст. 810 ГК РФ). При возврате части кредита (или при полном его погашении) дебетуется счет 66, субсчет «Расчеты по основной сумме долга», в корреспонденции со счетом 51;

- при отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях (п. 1 ст. 269 НК РФ);

- основную сумму долга (задолженность) по полученному займу организация-заемщик принимает к бухгалтерскому учету в составе кредиторской задолженности в сумме фактически поступивших денежных средств в момент их фактического получения (п. 3, 4 ПБУ 15/01);

- согласно п. 5 ПБУ 15/01 задолженность по полученному займу, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев, является краткосрочной. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов суммы полученных организацией краткосрочных займов отражаются по кредиту счета 66 в корреспонденции с дебетом счета 51;

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам, а также курсовые разницы, образующиеся при оплате этих процентов в иностранной валюте, начиная с момента их начисления по условиям договора до фактического погашения (перечисления), признаются затратами, связанными с получением и использованием займов и кредитов (п. 11 ПБУ 15/01);

- включение в текущие расходы затрат по займам осуществляется в сумме причитающихся платежей согласно заключенным организацией договорам займа независимо от того, в какой форме и когда фактически производятся указанные платежи (п. 14 ПБУ 15/01). Эти затраты являются операционными расходами организации и подлежат включению в ее финансовый результат;

- задолженность по полученным займам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате

процентов согласно условиям договоров (п. 17 ПБУ 15/01). Таким образом, организация в течение срока действия договора займа ежемесячно начисляет проценты по полученному займу и отражает в учете данную операцию согласно Инструкции по применению Плана счетов по кредиту счета 66 и дебету счета 91, субсчет 91-2. При этом суммы начисленных процентов отражаются на счете 66 обособленно;

- в целях налогообложения прибыли проценты за пользование заемными средствами (независимо от характера предоставленного кредита или займа) учитываются в составе внереализационных расходов (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ);

- расходы по кредитным договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, признаются осуществленными и включаются в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода или на момент погашения кредита (п. 8 ст. 272 НК РФ);

- согласно п. 22 ПБУ 15/01 при составлении бухгалтерской отчетности производится пересчет стоимости обязательств по кредитам в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату (последнее число отчетного месяца);

- начисленные проценты по кредитам, предоставленным в иностранной валюте, учитываются в рублевой оценке по курсу ЦБ РФ, действующему на дату фактического начисления процентов по условиям договора (п. 21 ПБУ 15/01);

- пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. Начиная с отчетности за 2008 г. пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курса. (п. 7 ПБУ 3/2006).

Курсовые разницы, возникающие в связи с пересчетом обязательств по кредиту в части основной суммы долга, не являются затратами, связанными с получением и использованием займов и кредитов (п. 11 ПБУ 15/01). Курсовые разни-

цы, возникающие от переоценки обязательств по кредитному договору, проводимой в связи с изменением официального рублевого курса, установленного ЦБ РФ, для целей исчисления налога на прибыль являются соответственно внереализационными доходами или расходами (ст. 250, 265 НК РФ). Признание таких расходов или доходов производится на последний день текущего месяца (ст. 271 и 272 НК РФ).

Глава 23

АУДИТ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Целью аудита доходов и расходов организации является определение и подтверждение сумм доходов и расходов по их видам в бухгалтерском и налоговом учете.

Так как при проведении данного аудита особую роль играют требования нормативных документов, приведем основные из них, соответствие которым должен учитывать аудитор.

Аудит расходов

При проведении аудита расходов необходимо проверить:

- 1) затраты на производство (счета 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29 и др.);
- 2) затраты для целей бухгалтерского учета;
- 3) расходы для целей налогообложения;
- 4) расходы будущих периодов;
- 5) правильность отражения учета доходов и затрат по выделяемым видам деятельности;
- 6) незавершенное производство.

Приведем данные направления проверки и соответствующие им вопросы в виде табл. 23.1.

Таблица 23.1

Аудит расходов

Проверяемые направления	Действия аудитора
Аудит затрат для целей бухгалтерского учета	Провести: а) проверку и подтверждение достоверности отчетных данных о фактической себестоимости продукции (работ, услуг); б) анализ выполнения плана по себестоимости продукции (работ, услуг);

Продолжение табл. 23.1

Проверяемые направления	Действия аудитора
	в) аудит себестоимости продукции (работ, услуг) по статьям затрат, оговариваемым отраслевыми инструкциями по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг)
Аудит расходов для целей налогообложения	<p>Проверить и подтвердить:</p> <p>а) правильность исчисления материальных расходов, предусмотренных ст. 254 НК РФ;</p> <p>б) правильность исчисления расходов на оплату труда, предусмотренных ст. 255 НК РФ;</p> <p>в) правильность формирования состава амортизируемого имущества и определения его первоначальной стоимости в соответствии со ст. 256 и 257 НК РФ;</p> <p>г) правильность включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп в соответствии со ст. 258 НК РФ и постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1;</p> <p>д) правильность расчета сумм амортизации в соответствии со ст. 259 НК РФ;</p> <p>е) правильность включения в состав затрат аудируемого периода расходов на ремонт основных средств в соответствии со ст. 260 НК РФ;</p> <p>ж) правильность признания расходов на освоение природных ресурсов и соблюдение порядка их учета в соответствии со ст. 261 НК РФ;</p> <p>з) правильность признания расходов на научно-исследовательские и (или) опытно-конструкторские разработки и соблюдение порядка их учета в соответствии со ст. 262 НК РФ;</p> <p>и) обоснованность расходов на обязательное и добровольное страхование имущества в соответствии со ст. 263 НК РФ;</p> <p>к) правильность списания на себестоимость прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией (ст. 264 НК РФ);</p> <p>л) правильность списания прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией (ст. 265 НК РФ);</p> <p>м) правильность формирования и использования расходов на формирование резервов по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ);</p> <p>н) правильность образования и использования расходов на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267 НК РФ);</p>

Окончание табл. 23.1

Проверяемые направления	Действия аудитора
	<p>о) правильность определения расходов при реализации товаров и имущества (ст. 268 НК РФ);</p> <p>п) правильность отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам (ст. 269 НК РФ);</p> <p>р) правильность определения расходов, не учитываемых в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ)</p>
Аудит расходов будущих периодов	<p>Проверить и подтвердить:</p> <p>а) правильность оформления результатов инвентаризации расходов будущих периодов;</p> <p>б) состав расходов будущих периодов;</p> <p>в) расчет распределения расходов будущих периодов по отчетным периодам;</p> <p>г) проверку полноты и правильности отражения в синтетическом и аналитическом учете операций по учету расходов будущих периодов</p>
Аудит правильности отражения учета доходов и затрат по выделяемым видам деятельности	Проверить и подтвердить правильность отражения в учете доходов и затрат по выделяемым видам деятельности
Аудит незавершенного производства	Проверить и подтвердить расходы по незавершенному производству

В соответствии с п. 17 ПБУ 10/99 расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку и формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной). Согласно п. 16 ПБУ 10/99 расходы признаются в качестве таковых при соблюдении следующих условий:

- расход должен производиться в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- должна отсутствовать неопределенность в сумме расхода;
- должна быть уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Расходы организации, связанные с выполнением работ по основному виду деятельности, являются для организации расходами по обычным видам деятельности и отражаются на счете 20 «Основное производство». Они включаются организацией при формировании финансового результата в себестоимость выполненных работ (п. 5, 9 ПБУ 10/99). Расходы, связанные с приобретением и продажей товаров, являются расходами по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99). Для целей исчисления налога на прибыль расходы, связанные с доставкой товаров покупателю, признаются косвенными расходами и в полном объеме уменьшают доходы от реализации текущего месяца (ст. 320 НК РФ).

Информация о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации, отражается на счете 23 «Вспомогательные производства». В дебет указанного счета списываются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др.), а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств (с кредита счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»).

По кредиту счета 23 отражается сумма фактической себестоимости завершенной производством продукции.

В соответствии с учетной политикой управленческие расходы, аккумулируемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в качестве условно-постоянных учитываются в себестоимости продаж, что в бухгалтерском учете отражается корреспонденцией по дебету счета 90, субсчет 90-2, и кредиту счета 26.

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения в отчетном периоде организация может создавать резервы на предстоящий ремонт основных средств.

В бухгалтерском учете для обобщения информации о потерях от брака в производстве согласно Плану счетов предназначен счет 28 «Брак в производстве». Расходы, связанные с исправлением брака, учитываются по дебету счета 28 в корреспонденции с соответствующими счетами. По кредиту этого счета отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака.

В целях налогообложения прибыли при отсутствии виновных лиц и документальном подтверждении компенсированных покупателю расходов потери от брака учитываются в составе

прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании подп. 47 п. 1 ст. 264 НК РФ. Для производственной организации указанные расходы являются косвенными и учитываются в составе расходов за отчетный период в полном объеме (п. 2 ст. 318 НК РФ).

В бухгалтерском учете признание расходов, связанных с продажей товаров, в том числе расходов на рекламу, согласно Инструкции по применению Плана счетов отражается по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары».

Согласно п. 7 ст. 171 НК РФ в случае если в соответствии с гл. 25 НК РФ расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы НДС по таким расходам подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

В бухгалтерском учете производственной организации представительские расходы могут учитываться на счете 44.

В целях налогообложения прибыли к представительским расходам относятся, в частности, расходы на проведение официального приема для представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также официальных лиц организации-налогоплательщика, участвующих в переговорах (п. 2 ст. 264 НК РФ).

Коммерческие расходы могут признаваться в себестоимости проданной продукции полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности, если такой порядок списания указанных расходов предусмотрен учетной политикой организации (п. 9, 20 ПБУ 10/99). Учетные на счете 44 коммерческие расходы списываются ежемесячно в полной сумме в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж».

Аудит доходов

Аудит доходов предусматривает необходимость оценить:

- 1) правильность определения и отражения в учете прибыли (убытков) от продаж товаров, продукции, работ, услуг;
- 2) правильность учета операционных, внереализационных и чрезвычайных доходов и расходов;
- 3) правильность и обоснованность распределения чистой прибыли;
- 4) правильность определения доходов от реализации, а также внереализационных доходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли.

**ФПСАД № 26 «Сопоставимые данные в бухгалтерской
(финансовой) отчетности»**

Приложение

Примеры аудиторских заключений

Пример А. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абзаце первом пункта 9 ФПСАД № 26:

**«АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ
(БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(Х1) 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 составление и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации

Глава 24

ВИДЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ И ОТЧЕТОВ ПО РАЗНЫМ ОСНОВАНИЯМ

Анализ ФПСАД показывает, что при различных обстоятельствах возникает необходимость модификации аудиторского заключения либо изложения его с учетом специфических особенностей, выявленных в ходе аудита. Приведем основные варианты аудиторских заключений и отчетов в приложениях ФПСАД.

ФПСАД № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица»
Приложение

**Примерный фрагмент завершающей части аудиторского заключения,
включающего оговорку в связи с неучастием аудитора
в инвентаризации материально-производственных запасов**

Мы не наблюдали за проведением инвентаризации материально-производственных запасов, проведенной по состоянию на 31 декабря 20(ХХ) г., поскольку наше назначение в качестве аудиторов организации «УУУ» состоялось после указанной даты. Мы не смогли получить необходимых подтверждений количества материально-производственных запасов на указанную дату с помощью других аудиторских процедур.

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы имели возможность наблюдать за ходом инвентаризации материально-производственных запасов и тем самым убедиться в достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях...

«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;

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 числовые показатели в бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В результате проведенного аудита нами установлены следующие нарушения действующего порядка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и ведения бухгалтерского учета. Как указано в пункте X пояснительной записки к бухгалтерской (финансовой) отчетности, в составе соответствующих статей не были учтены амортизационные отчисления по отдельным объектам основных средств. Данное обстоятельство является результатом решения, принятого руководством аудируемого лица в начале предыдущего года, что заставило нас выразить мнение с оговоркой в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности за тот год. На основе линейного метода начисления амортизации (при годовой норме амортизации в размере 5% для зданий и 20% для оборудования) балансовая стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму амортизационных отчислений в размере XXX руб. в 20(X1) г. и XXX руб. в 20(X0) г., а убыток за год должен быть увеличен на XXX руб. в 20(X1) г. и XXX руб. в 20(X0) г.,

непокрытый убыток должен быть увеличен на XXX руб. в 20(X1) г. и на XXX руб. в 20(X0) г.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части настоящего заключения, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления бухгалтерской (финансовой) отчетности).

«ХХ» месяц 20(X2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

Пример Б. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абзаце втором пункта 9 ФПСАД № 26:

«АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) 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 составление и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

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 числовые показатели в бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой)

отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Так как мы были привлечены в качестве аудиторов организации «УУУ» в 20(X0) г., мы не могли наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на начало отчетного периода за 20(X0) г. или проверить их количество с помощью альтернативных процедур. Как следствие, мы не смогли определить, необходимо ли вносить корректировки в показатели финансовых результатов и нераспределенной прибыли за 20(X0) г. Наше аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности за период с 1 января по 31 декабря 20(X0) г. включительно было модифицировано соответствующим образом.

По нашему мнению, за исключением влияния на соответствующие показатели за 20(X0) г. корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов по состоянию на начало этого периода, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления бухгалтерской (финансовой) отчетности).

«ХХ» месяц 20(X2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

Пример В. Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в пункте 19 ФПСАД № 26:

«АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «XXX».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «YYY».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно и за период с 1 января по 31 декабря 20(X0) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» за указанные периоды состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности за указанные периоды несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях бухгалтерской (финансовой) отчетности за указанные периоды 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;

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 числовые показатели в бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В результате проведенного аудита нами установлены следующие нарушения действующего порядка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и ведения бухгалтерского учета. Как указано в пункте X пояснительной записки к бухгалтерской (финансовой) отчетности, в составе соответствующих статей не были учтены амортизационные отчисления по отдельным объектам основных средств. На основе линейного метода начисления амортизации (при годовой норме амортизации в размере 5% для зданий и 20% для оборудования) балансовая стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму амортизационных отчислений в размере XXX руб. в 20(X1) г. и XXX руб. в 20(X0) г., а убыток за год должен быть увеличен на XXX руб. в 20(X1) г. и XXX руб. в 20(X0) г., непокрытый убыток должен быть увеличен на XXX руб. в 20(X1) г. и на XXX рублей в 20(X0) г.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части настоящего заключения, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и на 31 декабря 20(X0) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно и с 1 января по 31 декабря 20(X0) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления бухгалтерской (финансовой) отчетности).

«ХХ» месяц 20(Х2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

Пример Г. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в пункте 13 ФПСАД № 26:

«АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(Х1) 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 составление и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(Х0) г. включительно была проверена другим аудитором, аудиторское заключение которого датировано 31 марта 20(Х1) г. и содержит безоговорочно положительное мнение о данной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

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 числовые показатели в бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(Х1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(Х1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (и (или) указать документы,

определяющие требования, предъявляемые к порядку составления бухгалтерской (финансовой) отчетности).

«XX» месяц 20(X2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

Пример Д. Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в подпункте «б» пункта 21 ФПСАД № 26:

«АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «XXX».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «YYY».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(X0) г. включительно была проверена другим аудитором, аудиторское заключение которого датировано 31 марта 20(X1) г. и содержит мнение с оговоркой по причине разногласия относительно достаточности резерва сомнительных долгов.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

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 числовые показатели в бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Дебиторская задолженность остается непогашенной по состоянию на 31 декабря 20(X1) г., и в бухгалтерской (финансовой) отчетности не предусмотрен резерв на покрытие потенциальных убытков. Следовательно, резерв сомнительных долгов на 31 декабря 20(X1) г. и 20(X0) г.

определяющие требования, предъявляемые к порядку составления бухгалтерской (финансовой) отчетности).

«ХХ» месяц 20(Х2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

Пример Д. Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в подпункте «б» пункта 21 ФПСАД № 26:

«АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(Х1) 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 составление и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(Х0) г. включительно была проверена другим аудитором, аудиторское заключение которого датировано 31 марта 20(Х1) г. и содержит мнение с оговоркой по причине разногласия относительно достаточности резерва сомнительных долгов.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

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 числовые показатели в бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Дебиторская задолженность остается непогашенной по состоянию на 31 декабря 20(Х1) г., и в бухгалтерской (финансовой) отчетности не предусмотрен резерв на покрытие потенциальных убытков. Следовательно, резерв сомнительных долгов на 31 декабря 20(Х1) г. и 20(Х0) г.

должен быть увеличен на XXX руб., чистая прибыль за 20(X0) г. — уменьшена на XXX руб., а нераспределенная прибыль на 31 декабря 20(X1) г. и 20(X0) г. — уменьшена на XXX руб.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления бухгалтерской (финансовой) отчетности).

«XX» месяц 20(X2) г.

Руководитель (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

ФПСАД № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»

Приложение

Пример отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур по проверке кредиторской задолженности:

«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 «УУУ» по состоянию на (указать дату), указанной в прилагаемых реестрах (не показаны в настоящем примере). 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 заключалась в следующем.

1. Мы провели проверку арифметической точности оборотной ведомости кредиторской задолженности по состоянию на (указать дату), подготовленной организацией «УУУ», а также сравнили итоговую сумму с остатком по соответствующему счету в Главной книге.

2. Мы провели сверку прилагаемого списка основных поставщиков (не показан в настоящем примере) 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 пункте 2 настоящего отчета. В отношении сумм, по которым были обнаружены расхождения, мы получили сверки расчетов с организацией «УУУ». Для полученных выверок мы определили и включили в список неотреженные 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:

- а) в отношении п. 1 настоящего отчета мы пришли к заключению, что итоговая сумма подсчитана правильно и согласуется;
- б) в отношении п. 2 настоящего отчета мы пришли к заключению, что проверенные суммы согласуются;
- в) в отношении п. 3 настоящего отчета мы пришли к заключению, что были учтены все счета поставщиков;
- г) в отношении п. 4 настоящего отчета мы пришли к заключению, что указанные суммы либо согласуются, либо (в случае наличия расхождений) организацией «УУУ» 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 бухгалтерской (финансовой) 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 (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель задания по выполнению согласованных процедур (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

ФПСАД № 31 «Компиляция финансовой информации»

Приложение

Примеры отчетов о компиляции финансовой информации

1. Пример отчета о компиляции бухгалтерской (финансовой) отчетности:

«ОТЧЕТ О КОМПИЛЯЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Представителям собственника (иным представителям лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг).

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 31 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.

«ХХ» месяц 20(ХХ) г.

Руководитель (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель задания по компиляции финансовой информации (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

2. Пример отчета о компиляции бухгалтерской (финансовой) отчетности с текстом, привлекающим внимание к существующим отступлениям от основных принципов составления бухгалтерской (финансовой) отчетности:

«ОТЧЕТ О КОМПИЛЯЦИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) 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 X пояснительной записки к бухгалтерской (финансовой) 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.

«ХХ» месяц 20(ХХ) г.

Руководитель (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель задания по компиляции финансовой информации (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора».

ФПСАД № 33 «Обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности»

Приложение № 2

Пример заключения по результатам обзорной проверки с выражением безоговорочно положительного мнения

«ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Мы провели обзорную проверку прилагаемой бухгалтерской (финансовой) 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган хозяйствующего субъекта «УУУ». Наша обязанность заключается в подготовке заключения об этой бухгалтерской (финансовой) 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 (бух-

галтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Обзорная проверка ограничивается в основном запросами к сотрудникам хозяйствующего субъекта и выполнением аналитических процедур в отношении данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, вследствие чего она обеспечивает меньшую уверенность, чем аудит. Мы не проводили аудит и, соответственно, не выражаем мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки бухгалтерской (финансовой) 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 № 3

Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих мнение, не являющееся безоговорочно положительным

А. Пример заключения по результатам обзорной проверки, содержащего мнение с оговоркой из-за разногласия между аудитором и проверенным хозяйствующим субъектом относительно ненадлежащего способа бухгалтерского учета

«ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Мы провели обзорную проверку прилагаемой бухгалтерской (финансовой) 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган хозяйствующего субъекта «УУУ». Наша обязанность заключается в подготовке заключения об этой бухгалтерской (финансовой) 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 выполнении аналитических процедур в отношении данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, вследствие чего она обеспечивает меньшую уверенность, чем аудит. Мы не проводили аудит и, соответственно, не выражаем мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В результате обзорной проверки нами установлено следующее нарушение порядка составления бухгалтерской (финансовой) 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 «Нераспреде-

ленная прибыль (непокрытый убыток)» следовало бы уменьшить на ХХХ 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки бухгалтерской (финансовой) 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».

Б. Пример заключения по результатам обзорной проверки, содержащего отрицательное мнение из-за разногласия между аудитором и проверенным хозяйствующим субъектом относительно ненадлежащего способа бухгалтерского учета

«ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Мы провели обзорную проверку прилагаемой бухгалтерской (финансовой) 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган хозяйствующего субъекта «УУУ». Наша обязанность заключается в подготовке

заключения об этой бухгалтерской (финансовой) 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности, вследствие чего она обеспечивает меньшую уверенность, чем аудит. Мы не проводили аудит и, соответственно, не выражаем мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(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 бухгалтерской (финансовой) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки бухгалтерской (финансовой) 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».

Глава 25

РОЛЬ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА В АУДИТЕ

25.1. Аналитические процедуры в аудите.

Виды и особенности их применения

Обязательность аналитических процедур на различных стадиях аудиторской проверки была установлена Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров и рекомендована Положением по стандартам аудита № 56 (SAS № 56).

Согласно этому Положению аналитические процедуры проводятся с целью оценки финансовой информации на основе изучения вероятностных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными, в том числе на сравнении записанных значений с ожидаемыми, которые определил аудитор. Следует отметить, что при решении некоторых конкретных задач аудита или в случаях, когда остатки по счетам небольшие, достоверные свидетельства можно получить при помощи одних только аналитических процедур. Тем более, что они обычно обходятся дешевле, чем детализированные процедуры, ориентированные на первичные документы и регистры синтетического и аналитического учета. Но, как правило, применения аналитических процедур недостаточно. Однако и процедуры, предоставляющие «точную» информацию, имеют свои отрицательные стороны: аудитор может оказаться не столь компетентным, чтобы обнаружить недостатки, а клиент, в свою очередь, может влиять на мнение аудитора, предоставив заведомо ложные сведения.

Требования по рассматриваемому вопросу установлены ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры» и являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный харак-

тер. Стандарт обязывает аудитора применять аналитические процедуры на стадии планирования и завершающей стадии аудита, при этом аудитор осуществляет анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причины возможных отклонений от нее.

Аналитические процедуры включают в себя:

1) рассмотрение финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении с:

- сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, например сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора;
- информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность (например сравнение отношения выручки от продаж аудируемого лица к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других организаций сопоставимого размера в той же отрасли экономики);

2) рассмотрение взаимосвязей между:

- элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу исходя из опыта аудируемого лица;
- финансовой информацией и другой информацией (например между расходами на оплату труда и численностью работников).

Аналитические процедуры могут быть осуществлены разными способами (простое сравнение, комплексный анализ с применением сложных статистических методов и др.). Аналитические процедуры проводят в отношении консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности дочерних организаций, подразделений или сегментов и отдельных элементов финансовой информации.

Применение аналитических процедур основывается на допущении о том, что взаимосвязь между числовыми показателями существует и продолжает существовать постольку, поскольку отсутствуют доказательства противоположного. Наличие подобной взаимосвязи обеспечивает аудиторские доказательства относительно полноты, точности и достоверности данных, полученных в бухгалтерском учете. Степень, в которой аудитор может полагаться на результаты аналитиче-

ских процедур, зависит от оценки аудитором риска того, что аналитические процедуры, основанные на прогнозных данных, могут указывать на отсутствие ошибки, тогда как в действительности проверяемая величина существенно искажена.

Выбор метода проведения аналитических процедур или проектирования теста зависит от поставленной цели. Нередко весьма эффективным оказывается сравнение учетных и отчетных данных клиента за несколько временных периодов, а также изучение аудитором отклонений, которые дают различные приемы и методы. Сравнение финансовых показателей в разрезе каждого из методов может происходить в абсолютных и относительных величинах, а также в смешанном варианте. Как показывает практика, наибольшей осторожности требуют выводы на основе изучения абсолютных показателей отчетности. Это объясняется тем, что толкование изменений абсолютных величин, из-за влияния инфляции не может быть однозначным. В этой связи общепринятой аналитической процедурой считается анализ относительных показателей. Относительные показатели, в свою очередь, дифференцируются на показатели баланса, показатели отчета о финансовых результатах и их использовании и смешанные показатели.

Метод отраслевого сравнительного анализа используется для сопоставления финансовых показателей предприятия со среднеотраслевыми данными. Преимуществом отраслевого сравнительного анализа является то, что в результате его проведения аудитор глубже понимает содержание бизнеса клиента. Конечно, это справедливо при условии, что финансовое положение предприятий и динамика отраслевых показателей отражают объективную закономерность развития отрасли. Кроме того, должна быть доступна информация необходимого качества, на основе которой можно было бы проанализировать финансовое положение различных предприятий.

При сравнительном анализе фактических и плановых показателей аудитор исследует содержание и порядок составления сметы, обсуждает ее с клиентом, а также проводит детальное тестирование фактических показателей. Как правило, предприятия делают предварительные расчеты по различным аспектам своей хозяйственной деятельности. Поскольку эти расчеты есть не что иное, как прогноз клиента на соответствующий период, исследование тех аспектов, в которых имеют место резкие отклонения фактических показателей от плановых, может выявить ошибки.

Аудитор может составить также свой собственный баланс, исходя из тенденций развития предприятия и собственного понимания бизнеса клиента. Сравнение фактических данных клиента с расчетами самого аудитора позволит осуществить проверку более тщательно.

Основная цель применения аналитических процедур заключается в выявлении наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита, что позволяет повысить его качество и сократить затраты времени на проведение.

На этапе планирования аудита выполнение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемого субъекта, выявлению областей потенциальных рисков и более точному определению степени аудиторского риска.

При формировании общего плана и программы аудита применение аналитических процедур способствует сокращению количества и объема других аудиторских процедур.

На этапе непосредственного проведения проверки аудитор может выполнять аналитические процедуры в сочетании с другими аудиторскими процедурами при исследовании необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

На этапе завершения аудита аналитические процедуры применяются для окончательной проверки наличия в отчетности существенных искажений или других финансовых проблем и могут способствовать выявлению областей, в которых требуется проведение дополнительных аудиторских процедур.

В настоящее время нет достаточно определенного мнения относительно оптимального количества отчетных периодов, данными за которые должен располагать аудитор. Теоретически, чем их больше (т.е. чем больше динамический ряд), тем объективнее и убедительнее будет результат анализа. На практике же при включении в ряд значительного количества прошлых отчетных периодов аудитор неизбежно сталкивается с все большим числом обстоятельств финансового и нефинансового характера (в том числе и макроэкономических), которые необходимо учитывать при сравнении данных разных отчетных периодов. Это приводит к усилению элемента субъективизма в анализе. Иными словами, то полезное, что приобретает аудитор при анализе возможно большего

количества отчетных периодов, нивелируется увеличением числа влияющих на сравнимость показателей событий и обстоятельств. В связи с этим решение вопроса о выборе количества отчетных периодов зависит от уровня профессионализма аудитора.

Анализ результатов и получение выводов после осуществления аудиторских процедур можно представить в целом как процесс интерпретации и обобщения необычных отклонений, обнаруженных аудитором. Результаты анализа необычных отклонений, а также результаты планирования и выполнения аналитических процедур аудитор должен отразить в рабочей документации по проведению проверки; использовать для получения аудиторских доказательств, необходимых при составлении аудиторского заключения, а также для подготовки письменной информации руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

25.2. Анализ финансового состояния организации

Анализ финансового состояния организации позволяет аудитору сформировать представление о ее истинном финансовом положении и оценить финансовые риски, которые она несет.

Финансовое состояние характеризуется обеспеченностью финансовыми ресурсами, необходимыми для нормального функционирования организации, целесообразностью их размещения и эффективностью использования, финансовыми взаимоотношениями с другими юридическими и физическими лицами, платежеспособностью и финансовой устойчивостью.

Анализ финансового состояния включает в себя анализ бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах работы оцениваемой организации за прошедшие периоды для выявления тенденций в ее деятельности и определения основных финансовых показателей. Главная цель анализа — своевременно выявлять и устранять недостатки в финансовой деятельности и находить резервы улучшения финансового состояния и платежеспособности организации.

Анализ финансового состояния организации предполагает следующие этапы:

- 1) анализ динамики и структуры статей бухгалтерского баланса;

- 2) оценка финансового положения;
- 3) оценка и анализ результативности финансово-хозяйственной деятельности.

Анализ динамики и структуры статей бухгалтерского баланса

В процессе функционирования организации величина активов и их структура претерпевают постоянные изменения. Наиболее общее представление о качественных изменениях в структуре средств и их источников, а также динамике этих изменений можно получить с помощью вертикального и горизонтального анализов бухгалтерской отчетности организации.

Цель горизонтального и вертикального анализа финансовой отчетности состоит в том, чтобы наглядно представить изменения, произошедшие в основных статьях баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств, и помочь менеджерам компании принять решение в отношении дальнейшей деятельности организации.

Вертикальный анализ позволяет сделать вывод о структуре баланса и отчета о прибылях и убытках в текущем состоянии, а также проанализировать динамику этой структуры. Технология вертикального анализа состоит в том, что общую сумму активов организации (при анализе баланса) и выручку (при анализе отчета о прибыли) принимают за 100% и каждую статью финансового отчета представляют в виде процентной доли от принятого базового значения.

Горизонтальный анализ заключается в сопоставлении финансовых данных организации за два прошедших периода (года) в относительном и абсолютном виде.

Оценка финансового положения

Для общей оценки динамики финансового состояния следует сгруппировать статьи баланса в отдельные специфические группы по признаку ликвидности и срочности обязательств (агрегированный баланс). На основе агрегированного баланса осуществляется анализ структуры имущества организации. Непосредственно из аналитического баланса можно получить важнейшие характеристики финансового состояния организации, динамический анализ которых позволяет установить их абсолютные приращения и темпы роста.

Ликвидность и платежеспособность баланса

Финансовое положение организации можно оценивать с точки зрения краткосрочной или долгосрочной перспективы. В первом случае критериями оценки финансового положения являются ликвидность и платежеспособность, т.е. способность своевременно и в полном объеме произвести расчеты по краткосрочным обязательствам.

Проанализировать ликвидность баланса необходимо для оценки кредитоспособности организации (способности своевременно и полностью рассчитываться по всем своим обязательствам).

Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств организации ее активами, срок превращения которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств. От ликвидности баланса следует отличать ликвидность активов, которая определяется как временная величина, необходимая для превращения активов в денежные средства. Чем меньше время, которое потребуется, чтобы превратить в деньги данный актив, тем выше его ликвидность.

Платежеспособность подразумевает наличие у организации денежных средств и их эквивалентов, достаточных для расчетов по кредиторской задолженности, требующей немедленного погашения. Таким образом, основными признаками платежеспособности являются:

- 1) наличие достаточного объема средств на расчетном счете;
- 2) отсутствие просроченной кредиторской задолженности.

Очевидно, что ликвидность и платежеспособность не тождественны друг другу. Так, коэффициенты ликвидности могут характеризовать финансовое положение как удовлетворительное, однако по существу эта оценка может быть ошибочной, если в текущих активах значительный удельный вес приходится на неликвиды и просроченную дебиторскую задолженность.

В зависимости от степени ликвидности активы организации можно разделить на следующие группы:

- А1 — наиболее ликвидные активы (все статьи денежных средств организации и краткосрочные финансовые вложения);
- А2 — быстро реализуемые активы (дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты);

- А3 — медленно реализуемые активы (статьи раздела II актива баланса, включающие запасы, налог на добавленную стоимость, дебиторскую задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты) и прочие оборотные активы);

- А4 — труднореализуемые активы (статьи раздела I актива баланса — внеоборотные активы).

Пассивы баланса группируются по степени срочности их оплаты:

- П1 — наиболее срочные обязательства (кредиторская задолженность);

- П2 — краткосрочные пассивы (краткосрочные заемные средства и прочие краткосрочные обязательства);

- П3 — долгосрочные пассивы (статьи баланса, относящиеся к разделам V и VI, т.е. долгосрочные кредиты и заемные средства, а также задолженность участникам по выплате доходов, доходы будущих периодов и резервы предстоящих расходов);

- П4 — постоянные, или устойчивые пассивы (статьи раздела IV баланса «Капитал и резервы». Если у организации есть убытки, они вычитаются).

Для определения ликвидности баланса следует сопоставить итоги приведенных групп по активу и пассиву.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если имеются следующие соотношения:

$$A1 > = P1;$$

$$A2 > = P2;$$

$$A3 > = P3;$$

$$A4 < = P4.$$

Выполнение первых трех неравенств в данной системе влечет выполнение и четвертого неравенства, поэтому важно сопоставить итоги первых трех групп по активу и пассиву.

В случае, когда одно или несколько неравенств системы имеют знак, противоположный зафиксированному в оптимальном варианте, ликвидность баланса в большей или меньшей степени отличается от абсолютной. При этом недостаток средств по одной группе активов компенсируется их избытком по другой группе в стоимостной оценке, в реальной же ситуации менее ликвидные активы не могут заместить более ликвидные.

Дальнейшее сопоставление ликвидных средств и обязательств позволяет вычислить следующие показатели:

- текущую ликвидность (ТЛ), которая свидетельствует о платежеспособности организации на ближайший к рассматриваемому моменту промежуток времени:

$$ТЛ = (A1 + A2) - (P1 + P2);$$

- перспективную ликвидность (ПЛ) — прогноз платежеспособности на основе сравнения будущих поступлений и платежей:

$$ПЛ = A3 - P3.$$

Более детальным и показательным является анализ основных финансовых показателей и коэффициентов. Аудитор должен критически оценить полученные значения и принять решение о необходимости модификации заключения.

Оценка деловой активности

Оценка деловой активности направлена на анализ результатов и эффективность текущей основной производственной деятельности.

На качественном уровне такая оценка может быть получена в результате сравнения деятельности родственных по сфере приложения капитала организаций. Такими качественными критериями являются: широта рынков сбыта продукции; наличие продукции, поставляемой на экспорт; репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся ее услугами, и др.

При анализе оборачиваемости оборотных средств особое внимание необходимо уделять производственным запасам и дебиторской задолженности. Чем меньше финансовых ресурсов организации составляют такие активы, тем более эффективно они используются, быстрее оборачиваются и приносят прибыль.

Оборачиваемость оценивают, сопоставляя показатели средних остатков оборотных активов и их оборотов за анализируемый период. Оборотами при оценке и анализе оборачиваемости являются:

- для производственных запасов — затраты на производство реализованной продукции;
- для дебиторской задолженности — реализация продукции по безналичному расчету (поскольку этот показатель не отражается в отчетности и может быть выявлен по данным

бухгалтерского учета, на практике его нередко заменяют показателем выручки от реализации).

Оборачиваемость, выраженная в оборотах, показывает среднее число оборотов средств, вложенных в активы данного вида, за анализируемый период; оборачиваемость, выраженная в днях, — продолжительность (в днях) одного оборота средств, вложенных в активы данного вида.

Обобщенной характеристикой продолжительности омертвления финансовых ресурсов в текущих активах является показатель продолжительности операционного цикла, т.е. количества дней в среднем с момента вложения денежных средств в текущую производственную деятельность до возврата их в виде выручки на расчетный счет. Этот показатель в значительной степени зависит от характера производственной деятельности; его снижение — одна из основных внутрихозяйственных задач организации.

Показатели эффективности использования отдельных видов ресурсов обобщаются в показателях оборота собственного капитала и оборачиваемости основного капитала, характеризующих, соответственно, отдачу вложенных средств.

Ниже представлены показатели деловой активности, рассчитываемые в процессе проведения анализа финансового состояния и их содержание (табл. 25.1).

Таблица 25.1

Показатели деловой активности

Показатели	Характеристики показателей
Оборачиваемость средств в расчетах	Снижение оборачиваемости говорит о снижении объема продаж, спроса на продукцию либо о росте дебиторской задолженности. Увеличение оборачиваемости средств в расчетах характеризуется как положительная тенденция. Данный показатель рассчитывается в оборотах. Если для анализа необходимо получить значение показателя в днях, то 365 дней необходимо разделить на количество оборотов
Оборачиваемость запасов	Характеризует скорость потребления или реализации сырья или запасов. На практике часто складывается ситуация, когда менеджеры, опасаясь возможной нехватки товара и «недозарабатывания», создают избыточные запасы, чтобы подстраховаться, не задумываясь, что это приводит к излишним расходам, «замораживанию» средств и сокращению прибыли

Окончание табл. 25.1

Оборачиваемость кредиторской задолженности	Связывает сумму денег, которую организация должна вернуть кредиторам (в основном поставщикам) к определенному сроку, и текущую величину закупок или приобретенных у кредиторов товаров/услуг. Как правило, данный показатель выражается в календарных днях, характеризующих средний срок оплаты товаров и/или услуг, приобретенных в кредит. Высокая доля кредиторской задолженности снижает финансовую устойчивость и платежеспособность организации, однако кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам позволяет пользоваться «бесплатными» деньгами на время ее существования
Оборачиваемость собственного капитала	Отражает активность использования денежных средств. Низкое значение этого показателя свидетельствует о бездействии части собственных средств. Увеличение оборачиваемости говорит о том, что собственные средства организации вводят в оборот
Продолжительность операционного цикла	Операционный цикл равен времени между закупкой сырья и материалов или товаров и получением выручки от реализации продукции. При снижении продолжительности операционного цикла при прочих равных условиях укорачивается период между закупкой сырья и получением выручки, вследствие чего возрастает рентабельность. Соответственно снижение данного показателя в днях благоприятно характеризует деятельность организации
Продолжительность финансового цикла	Финансовый цикл начинается с момента оплаты поставщикам материалов (погашение кредиторской задолженности) и заканчивается в момент получения денег от покупателей за отгруженную продукцию (погашение дебиторской задолженности)

Раздел III СИТУАЦИОННЫЕ ЗАДАЧИ

ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ КУРС

1. Обязательная аудиторская проверка.

Принцип независимости в аудите

№ 1. ЗАО «Зодиак» по итогам 2008 г. имеет следующие показатели:

- 1) объем годовой выручки от реализации услуг — 56 456 780 руб.;
- 2) сумма активов баланса на конец года — 25 550 000 руб.;
- 3) минимальный размер оплаты труда за месяц — 1000 руб.

Подлежит ли ЗАО «Зодиак» обязательному аудиту?

№ 2. В ЗАО «Самара» иностранным инвесторам принадлежит 15% доли уставного капитала. По итогам 2008 г. выручка от реализации продукции составила 154 млн руб., сумма активов баланса на конец года — 24 млн руб. Минимальный размер оплаты труда за месяц в 2008 г. составлял 1000 руб.

Подлежит ли ЗАО «Самара» обязательному аудиту?

№ 3. Негосударственный пенсионный фонд имеет следующие показатели: сумма активов баланса — 45 000 128 руб., объем годовой выручки — 150 000 000 руб.

Подлежит ли фонд обязательному аудиту? Какими должны быть минимальные значения показателей для проведения обязательного аудита?

№ 4. Иностранному инвестору принадлежит 55% обыкновенных акций ОАО «Капитан».

При каких условиях предприятие подлежит обязательному аудиту?

№ 5. Муниципальное унитарное предприятие по итогам работы за год имеет показатели ниже установленных для проведения обязательной проверки.

При каких условиях это предприятие может подлежать обязательному аудиту? Может ли быть понижена суммовая граница?

№ 6. Аудиторская фирма провела обязательную проверку предприятия и выдала по ее результатам модифицированное аудиторское заключение. Общая сумма выявленных ошибок не превысила установленный по отчетным документам уровень существенности. Через шесть месяцев после аудита предприятие было проверено по линии Федеральной налоговой службы РФ. При этом сумма предъявленных штрафов составила значительную величину.

Оценить ситуацию. Рассмотреть возможные варианты развития событий и их последствия.

№ 7. В течение пяти лет ОАО пользовалось услугами одного и того же аудитора. В 2008 г. по решению учредителей договор с ним был расторгнут. Вашу аудиторскую фирму пригласили провести аудит на разовой основе.

Оценить ситуацию и определить, стоит ли принимать предложение. Какие проблемы могут возникнуть во взаимоотношениях сторон?

№ 8. Аудиторам, проводившим проверку, в качестве поощрения были предложены привилегированные акции на сумму, составляющую 10% суммы договорной оплаты.

Оценить ситуацию и последствия.

№ 9. Аудитор при проведении обязательного аудита предприятия из-за ограниченности сроков проверки не сумел получить письменные разъяснения от его трех крупных контрагентов. К рассмотрению были приняты только данные самого предприятия. По результатам проверки было выдано безоговорочно положительное аудиторское заключение.

Оценить ситуацию с точки зрения норм законодательства.

№ 10. Страховая компания предложила аудиторской фирме, с которой ранее сотрудничал главный бухгалтер, провести обязательную аудиторскую проверку. Однако эта фирма не имеет в своем штате аудиторов с соответствующей квалификацией. Предполагаемая сумма оплаты по договору является значительной для аудиторской фирмы.

Оценить ситуацию. Предложить различные варианты решения.

№ 11. Аудитор по результатам проведения аудита предъявил претензии проверяемому предприятию, касающиеся незаконного присвоения сумм начисленной заработной платы другим лицам.

Оценить ситуацию, меры ответственности руководства предприятия, полномочия аудиторов.

№ 12. Вашу аудиторскую фирму пригласили провести обязательную аудиторскую проверку, однако на этом предприятии работает бывший директор вашей аудиторской фирмы.

Оценить ситуацию. Возможна ли проверка?

№ 13. Вашу аудиторскую фирму пригласили провести обязательную аудиторскую проверку, однако на этом предприятии работает бывший муж ведущего аудитора.

Оценить ситуацию. Возможна ли проверка?

№ 14. В ходе проверки аудитор пришел к выводу, что предприятие фальсифицирует документы, в частности приложенные счета-фактуры на приобретение материалов от компании «Тренд», по его мнению, являются не подлинными. Он обвинил предприятие в фактах мошенничества, собирается уведомить об этом органы Федеральной налоговой службы РФ и выдать предприятию отрицательное аудиторское заключение.

Оценить ситуацию. Правомерны ли действия аудитора? Какими стандартами аудиторской деятельности эти действия регламентируются?

№ 15. Аудиторская фирма проверила финансово-хозяйственную деятельность ЗАО «Кондитер» за 2007 г. В ходе аудита установлено,

что во всех существенных аспектах представленные финансовые отчеты полно и достоверно отражают финансовое положение ЗАО. Однако из частной беседы с сотрудниками склада аудитор узнал о фактах крупных хищений из цеха готовой продукции.

Оценить ситуацию и обосновать действия аудитора.

№ 16. Аудиторская фирма при проверке предприятия предъявила ему претензии по факту использования нелегальной программы для обработки бухгалтерских данных и потребовала либо поставить программу, с которой работает аудиторская фирма, либо увеличить сумму договора втрое в связи с необходимостью привлечения эксперта.

Оценить ситуацию.

№ 17. На вновь созданном предприятии главный бухгалтер никогда ранее не составлял годовую бухгалтерскую отчетность. Он обратился в аудиторскую фирму с просьбой составить совместно отчетность по отдельному договору, а по итогам года провести обязательную аудиторскую проверку.

Оценить ситуацию. Какие варианты решения сложившейся проблемы возможны?

№ 18. Уставный капитал торговой фирмы полностью принадлежит российским инвесторам. По итогам 2008 г.:

- объем годовой выручки составил 21 120 123 руб.;
- сумма активов баланса на конец года — 2 000 600 руб.;
- минимальный размер оплаты труда — 1000 руб.

Определить, подлежит ли торговая фирма обязательному аудиту.

№ 19. Охарактеризуйте основные документы, составляемые аудитором.

№ 20. Составить следующие документы:

- 1) письмо-обязательство о согласии на проведение аудита;
- 2) договор;
- 3) аудиторское заключение (безоговорочно положительное и модифицированное).

2. Определение уровня существенности.

Расчет аудиторских рисков

Пример расчета уровня существенности. Рассмотрим определение уровня существенности для конкретного предприятия (или по представленным формам отчетности), что позволит использовать выполненный расчет для практического аудита и послужит основой для решения приведенных ниже задач.

В табл. 2.1 приведены значения показателей, которые для упрощения расчетов максимально округлены.

Таблица 2.1

Значения показателей бухгалтерской отчетности

Показатели	Предыдущий год (на начало года), тыс. руб.	Отчетный год (на конец года), тыс. руб.	Значение базового показателя, тыс. руб.
Прибыль до налогообложения	80 000	40 000	60 000
Выручка от продаж	200 000	260 000	230 000
Капитал и резервы	180 000	200 000	190 000
Сумма активов	280 000	260 000	270 000

Количество показателей может меняться и зависит от особенностей деятельности предприятия, например можно включить показатель себестоимости продаж или расходы по смете (для некоммерческих структур).

Базовый показатель рассчитывается как среднее арифметическое между значениями на начало и конец проверяемого периода. Например, базовое значение показателя прибыли до налогообложения $(80\,000 + 40\,000) : 2 = 60\,000$ руб.

Полученные значения базовых показателей необходимо использовать для расчета уровня существенности, но прежде чем перенести эти данные в табл. 2.2, необходимо проверить их на сопоставимость. Так, величины, рассчитанные на основе показателей выручки от продаж, капитала и резервов, суммы активов, являются числовыми значениями одного порядка и находятся в пределах одного знака старшего порядка. Следовательно, они образуют совокупность с близкими числовыми значениями.

Значение, рассчитанное на основе показателя прибыли до налогообложения, выпадает из совокупности, но скорректированное в сторону увеличения с коэффициентом, равным двум $(60\,000 \times 2 = 120\,000)$, удовлетворяет требованиям однородности уже составленной совокупности. Корректировка может быть применена только один раз и только для одного показателя в сторону увеличения или уменьшения с коэффициентом, равным двум.

Перенесем полученные значения базовых показателей в табл. 2.2.

Таблица 2.2

Определение уровня существенности

Показатели	Значение базового показателя, тыс. руб.	Критерии, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб.
Прибыль до налогообложения	120 000	5	6000
Выручка от продаж	230 000	2	4600
Капитал и резервы	190 000	5	9500
Сумма активов	270 000	2	5400

Значение уровня существенности рассчитывается как среднеарифметическое этих четырех показателей: $(6000 + 4600 + 9500 + 5400) : 4 = 6375$ руб. Полученное значение можно округлить до целого в большую или меньшую сторону. Например, округляем до 7000 тыс. руб. и используем данное значение как показатель уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления $(7000 - 6375) : 6375 \times 100 = 9,8\%$, что находится в пределах 20%. Уровень точности $7000 \times 75\% = 5250$ руб.

Можно округлить в меньшую сторону, особенно если совокупность внутрихозяйственного риска и риска средств контроля высокая. В данном случае различие между значением уровня существенности до и после округления $(6000 - 6375) : 6375 \times 100 = 5,8\%$, что находится в пределах 20%. Уровень точности $6000 \times 75\% = 4500$ руб.

Полученное значение уровня существенности (например 7000 руб.) можно распределить между наиболее значимыми (составляющими более 5% к валюте баланса) показателями. Для этого следует рассчитать удельные веса статей в валюте баланса и пропорционально им распределить уровень существенности, например таким образом, как это показано в табл. 2.3.

Таблица 2.3

Распределение уровня существенности между наиболее значимыми показателями

Показатели актива баланса	Сумма, тыс. руб.	Доля, %	Уровень существенности статьи баланса, тыс. руб. (7000 × гр. 3)
1	2	3	4
Основные средства	27 000	10	700
Долгосрочные финансовые вложения	17 000	6,3	441
Товары	81 000	30	2100
НДС по приобретенным ценностям	16 200	6	420
Дебиторская задолженность	54 000	20	1400
Авансы выданные	10 000	3,7	259 (не является значимым)
Денежные средства	64 800	24	1680
Баланс	270 000	100	7000

Аналогичные расчеты проводятся и для пассива баланса.

При расчетах необходимо обратить внимание, что показатели для графы 2 берутся из *отчетного* периода. Необходимо также помнить о единицах измерения, в рассматриваемом примере все показатели выражены в тысячах рублей.

№ 1. Определить общий уровень существенности исходя из приведенных значений базовых показателей (табл. 2.4).

Таблица 2.4

Сводные данные из отчетных форм предприятия

Базовые показатели	Значение, тыс. руб.
Балансовая прибыль предприятия	165 000
Валовой объем реализации без НДС	2 170 000
Валюта баланса	260 200
Собственный капитал	11 500
Общие затраты	102 000

Распределить уровень существенности по наиболее значимым показателям баланса. Расчет представить в табл. 2.5. Определить уровень точности.

Таблица 2.5

Определение уровня существенности

Показатели	Значение базового показателя, руб.	Критерии, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, руб. (гр. 1 × гр. 2) : 100
Прибыль		5	
Выручка от реализации		2	
Капитал и резервы		5	
Сумма активов		2	
Для некоммерческих организаций:			
расходы, произведенные организацией		2	

№ 2. Рассчитать уровень существенности на основе приведенной информации (табл. 2.6 и 2.7).

Таблица 2.6

Отчет о прибылях и убытках за 200_ г.

Показатели	Сумма, тыс. руб.
Выручка	15 910
Себестоимость реализованных товаров	14 167
Прибыль от реализации	1743
Прочие операционные расходы	533
Прибыль от финансово-хозяйственной деятельности	1210
Прочие внереализационные расходы	
Прибыль отчетного периода	1210
Налог на прибыль	440
Отвлеченные средства	342
Нераспределенная прибыль отчетного года	428

Таблица 2.7

Баланс на 31 декабря 200_ г.

Статьи	Сумма, тыс. руб.
Основные средства и нематериальные активы	6425
Долгосрочные финансовые вложения	533
Всего внеоборотных активов	6958
Оборотные активы	
Запасы	913
Дебиторы и краткосрочные финансовые вложения	3520
Денежные средства в кассе и банке	165
Всего оборотных активов	4598
БАЛАНС	11 556
Собственный капитал	
Уставный капитал	4453
Резервный капитал	2052
Нераспределенная прибыль	1304
Всего капитал и резервы	7809
Кредиторы	
Долгосрочные заемные средства	486
Краткосрочная кредиторская задолженность	3261
Всего кредиторская задолженность	3747

БАЛАНС 11 556

№ 3. Используя данные задач № 1 и 2, а также примерные данные оборотных ведомостей по соответствующим счетам, распределить значение уровня существенности между дебетовыми и кредитовыми оборотами отобранных счетов, результаты оформить в виде табл. 2.8.

Таблица 2.8

Распределение значения уровня существенности по дебетовым и кредитовым оборотам

Статьи статья ба- ланса	Оборот по дебету, руб/%	Уровень сущест- вен- ности, руб.	Оборот по кредиту, руб, %	Уровень существенности, руб.

№ 4. 1. Рассчитать количественный уровень существенности на основе базовых показателей, взятых из отчетности аудируемого предприятия. Оценить возможность влияния на принятый уровень существенности качественных характеристик деятельности предприятия.

Расчет представить в форме табл. 2.9, приведенной ниже.

Таблица 2.9

Определение уровня существенности

Визовые показатели	Значение базового показателя	Допустимый процент отклонений	Значение, принимаемое для нахождения уровня существенности

2. Предложить варианты распределения уровня существенности по статьям баланса.

3. Составить общий план аудита, приняв во внимание следующий состав аудиторской бригады: генеральный директор аудиторской фирмы, руководитель отдела, руководитель проекта, эксперт и ассистент.

№ 5. 1. Рассчитать единый показатель уровня существенности на основании данных, приведенных в табл. 2.10.

Таблица 2.10

Данные для расчета уровня существенности

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, тыс. руб.	Допустимый процент отклонений	Значение, принимаемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб.
Прибыль от обычной деятельности		5	0-
Выручка от реализации		2	
Валюта баланса		2	
Собственный капитал		10	
Сумма затрат на производство и реализацию		2	

2. Предложить варианты распределения уровня существенности по статьям баланса на основе данных бухгалтерской отчетности. На отчетную дату баланс и отчет о прибылях и убытках условного предприятия приведены соответственно в табл. 2.11 и 2.12.

Таблица 2.11

Баланс на отчетную дату

тыс. руб.

Активы	На начало года	На конец года	Пассивы	На начало года	На конец года
Основные средства	3998	3888	Уставной фонд	105	105
Незавершенное строительство	4579	8790	Добавочный капитал	4185	2573
Запасы	6344	5439	Нераспределенная прибыль	2088	1053
Дебиторы	1075	1970	Кредиторы	5496	7095
Денежные средства	249	74	Кредиты банков	4369	9336
Итого	16 245	20 161	Итого	16 245	20 161

Таблица 2.12

Отчет о прибылях и убытках на отчетную дату

тыс. руб.

Показатель	За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
Выручка	36 000	22 142
Общие затраты	34 930	21 316
Балансовая прибыль	1070	826

3. В процессе проверки аудитором было выявлено, что в отчетном периоде организацией, отчетность которой здесь представлена, были оплачены услуги на сумму 5500 тыс. руб. в соответствии с договором на техническое обслуживание и ремонт технологического оборудования. Документального подтверждения оказанных услуг не предоставлено.

Оценить влияние выявленного нарушения на искажение данных отчетности, налоговые последствия, а также на характер аудиторского заключения.

№ 6. Предложить варианты распределения уровня существенности по статьям баланса на основе данных бухгалтерской отчетности (табл. 2.13 и 2.14).

Таблица 2.13

Баланс на отчетную дату

тыс. руб.

Активы	На начало года	На конец года	Пассивы	На начало года	На конец года
Основные средства	915	890	Уставной фонд	24	24
Незавершенное строительство	48	12	Добавочный капитал	958	589
Запасы	1452	1245	Нераспределенная прибыль	478	241
Дебиторы	246	451	Кредиторы	1258	1624
Денежные средства	57	17	Доходы будущих периодов	0	137
Итого	2718	2615	Итого	2718	2615

Таблица 2.14

Отчет о прибылях и убытках на отчетную дату

тыс. руб.

Показатель	За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
Выручка	1240	1068
Общие затраты	995	879
Балансовая прибыль	245	189

№ 7. На отчетную дату баланс и отчет о прибылях и убытках условного предприятия, аудит которого проводится, приведены в табл. 2.16 и 2.16.

Таблица 2.15

Баланс на отчетную дату

тыс. руб.

Активы	На отчетный период		Пассивы	На отчетный период	
	На начало года	На конец года		На начало года	На конец года
Основные средства	3106	3021	Уставной фонд	82	82
Незавершенное строительство	3558	6830	Добавочный капитал	3252	1999
Запасы	4929	4226	Нераспределенная прибыль	1622	818
Дебиторы	835	1531	Кредиторы	4270	5513
Денежные средства	193	57	Доходы будущих периодов	3396	7254
Итого	12 622	15 665	Итого	12 622	15 665

Таблица 2.16

Отчет о прибылях и убытках на отчетную дату

тыс. руб.

Показатель	За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
Выручка	27 972	17 204
Общие затраты	27 141	16 563
Балансовая прибыль	831	642

1. Определить единый показатель уровня существенности. При расчете следует отбрасывать показатели, отклоняющиеся от среднего более чем на 20%.

2. Исследовать ситуацию и, руководствуясь расчетом уровня существенности, принять обоснованное решение о выдаче аудиторского заключения.

№ 8. Используя методику, разработанную специалистами проекта ТАСИС по реформированию российского аудита, оценить уровень чистого (неотъемлемого) риска вашего предприятия (см. табл. 2.17).

Таблица 2.17

Оценка уровня чистого риска предприятия

Факторы чистого риска	Низкая надежность	Баллы	Средняя надежность	Баллы	Высокая надежность	Баллы
1. Экономическая ситуация в отрасли	Депрессия	0	Признаки подъема	2	Здоровая	5
2. Разбросанность предприятия	Расположение в разных городах	1	Разбросанность по территории города	4	Расположение на одной территории	5
3. Дочерние и зависимые предприятия	Имеются, приносят существенный доход	2	Имеются, но не приносят существенно-го дохода	3	Не имеются	5
4. Использование новых технологий	Используются по виду деятельности, где нет традиций и уверенности	0	Используются в традиционных видах деятельности	3	Используются хорошо изученные технологии	5
5. Законодательство и инструкции по основной деятельности	Сложные, имеют неясные моменты и противоречия	0	Полно и ясно описывают вид деятельности, но требуют большого профессионализма при использовании	2	Ясны и понятны для администрации и бухгалтерии	5

Продолжение табл. 2.17

Факторы чистого риска	Низкая надежность	Баллы	Средняя надежность	Баллы	Высокая надежность	Баллы
6. Реорганизация и крупные продажи имущества	Имело место в проверяемом году	1	Имело место в предыдущем году	2	Не было за последние три года	5
7. Внутренний контроль	Не организован	0	Имеется ревизионная комиссия	2	Имеется служба внутреннего аудита	5
8. Возможность нелегального бизнеса	Отрасль подвержена нелегальному бизнесу	0	Возможно проникновение нелегального бизнеса	2	В отрасли нелегальный бизнес практически отсутствует	5
9. Налоговое бремя	Тяжелое для нормальной деятельности	0	Обычное	2	Есть налоговые льготы	5
10. Зависимость от покупателей	Годовая реализация продукции одному покупателю 20% и более годового оборота	1	Годовая реализация продукции одному покупателю от 5 до 20% годового оборота	3	Годовая реализация продукции одному покупателю до 5% годового оборота	5
11. Зависимость от поставщиков	Рынок поставщиков мал	0	Рынок поставщиков есть, но существует возможность их диктата	2	Рынок поставщиков большой, существует здоровая конкуренция	5
12. Подверженность кражам	Продукция легко транспортируется и имеет хорошую ликвидность	0	Продукция легко транспортируется, но тяжело реализуется	2	Продукция тяжело транспортируется, есть проблемы с розничной реализацией	5

Продолжение табл. 2.17

Факторы чистого риска	Низкая надежность	Баллы	Средняя надежность	Баллы	Высокая надежность	Баллы
13. Формы расчетов	Только за наличные	0	Наличные расчеты минимальны, но есть бартер	4	Расчеты только безналичные	5
14. Капитальные вложения	Превышают активы	1	Не превышают амортизационные отчисления и прибыль отчетного года	3	Не превышают амортизационные отчисления	5
15. Незавершенное производство и запасы	Оценка и инвентаризация сложны и специфичны	0	Легко поддаются оценке, но инвентаризация трудоемка	3	Оценка и инвентаризация достаточно просты	5
16. Кредиты	Организация не может вести текущую деятельность без кредитов	0	Кредиты нужны для развития	2	Организация редко пользуется кредитами	5
17. Оборотный капитал, ликвидность	Существует дефицит оборотного капитала	1	Оборотный капитал достаточный, но есть проблемы ликвидности по краткосрочным обязательствам	2	Оборотный капитал достаточен, ликвидность высока	5
18. Доходность	Доход нестабилен	1	Доход стабилен, но есть сезонные колебания	3	Стабильный и хорошо прогнозируемый доход	5
19. Ценные бумаги	Неликвидны	1	Частично ликвидны	3	Не имеются	5

Окончание табл. 2.17

Факторы чистого риска	Низкая надежность	Баллы	Средняя надежность	Баллы	Высокая надежность	Баллы
20. Судебные разбирательства	Постоянная возможность по имущественным спорам, трудовым конфликтам, экологии	1	Судебные разбирательства возможны как единичные случаи	2	Судебные разбирательства могут иметь экстраординарный характер	5
Итого максимальное количество баллов		10		51		100

При решении могут быть использованы не все приведенные показатели, но рекомендуется сохранять их удельные веса.

№ 9. На аудируемом предприятии в ходе предварительного планирования выявлено следующее:

главный бухгалтер имеет высшее экономическое образование, стаж работы по специальности составляет восемь лет, на предприятии — два года;

общая численность — 112 человек.

в составе бухгалтерии — 12 сотрудников, из них трое приняты в проверяемом периоде;

учет ведется в программе «1С:Бухгалтерия», программа лицензионная, обновляется регулярно, архивирование осуществляется на жесткий диск один раз в месяц;

отдела внутреннего аудита нет;

филиалов, представительств, дочерних структур нет, осуществляются экспортно-импортные операции.

Определить совокупную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля. При этом рекомендуется составить вспомогательный рабочий документ в виде следующей таблицы:

Фактор	Положительно	Отрицательно

Факторы следует выписывать исходя из условия. Если удельный вес факторов до 40% — риск низкий, 40–60% — средний, свыше 60% — высокий.

Каким при данных условиях должен быть риск обнаружения, с тем чтобы аудиторский риск оставался на приемлемом уровне?

3. Аудиторская выборка

Для проведения статистических выборок необходимо знать общее число проверяемых документов или их общую стоимостную величину.

Выборка может быть проведена по всем проверяемым документам за определенный период или по определенному блоку документов, например отдельно по счету 71 или 70.

Пример расчета аудиторских выборок¹.

Для подсчета объема выборки, состоящей из элементов, основанных на оборотах, следует воспользоваться табл. 3.1. Комбинация трех степеней надежности позволяет найти число элементов.

При этом следует помнить, что показатель надежности обратен показателю риска. Так, если надежность высокая, то риск низкий. В связи с этим можно оценить не надежность, а риск по приведенным в задаче № 8 вопросам и уже из него вывести показатель надежности².

Выборку можно строить по салдо либо по обороту счета, от этого зависит, что вы будете определять по таблицам: коэффициент проверки или объем выборки.

1. Предположим, что, проведя предварительную оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, вы установили, что надежность системы учета средняя (С), надежность средств внутреннего контроля низкая (Н), надежность аудиторских процедур низкая (Н). Надежность средств контроля не может быть высокой.

По табл. 3.1 находим объем выборки, который равен для такого случая 38 элементам.

Таблица 3.1

Определение выборки (операции)

Направления выборки	Значения показателей надежности																	
	Н	Н	Н	Н	Н	Н	С	С	С	С	С	С	В	В	В	В	В	
Надежность системы учета	Н	Н	Н	Н	Н	Н	С	С	С	С	С	С	В	В	В	В	В	
Надежность средств контроля	Н	Н	Н	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	
Надежность аудиторских процедур	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	
Объем выборки (эл.)	46	38	28	38	32	21	38	32	21	28	24	13	32	24	14	21	14	13

¹ За основу взят сборник методических материалов научно-методической конференции «Аудит в соответствии с МСА». — М., 2002.

² Теоретические основы проведения выборочных проверок в аудите подробнее изложены в учебнике Дж. Робертсон. Аудит. Пер. с англ. — М., 1993.

2. Для подсчета объема выборки, состоящей из элементов, основанных на сальдо, следует воспользоваться табл. 3.2, по ней можно определить коэффициент проверки.

Таблица 3.2

Определение выборки (сальдо)

системы учета	Степень надежности		Коэффициент проверки (Кп)
	системы контроля	аудиторских процедур	
Н	Н	Н	2,31
Н	Н	С	1,90
Н	Н	В	1,39
Н	С	Н	1,90
Н	С	С	1,61
Н	С	В	1,05
Н	В	Н	0,92
Н	В	С	0,66
Н	В	В	0,66
С	Н	Н	1,90
С	Н	С	1,61
С	Н	В	1,05
С	С	Н	1,39
С	С	С	1,20
С	С	В	0,66
С	В	Н	0,66
С	В	С	0,66
С	В	В	0,66
В	Н	Н	1,61
В	Н	С	1,20
В	Н	В	0,71
В	С	Н	1,05
В	С	С	0,71
В	С	В	0,66
В	В	Н	0,66
В	В	С	0,66

До того как аудитор начнет выбирать элементы случайным образом, ему следует отобрать элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы. Определите их самостоятельно, исходя из ситуаций.

Количество элементов выборки можно найти по формуле

$$Эл = Кп \times Кс,$$

где Эл — количество элементов выборки; Кп — коэффициент проверки (находится по таблице); Кс — коэффициент совокупности (необходимо рассчитать).

Коэффициент совокупности рассчитывается следующим образом:

$$Кс = (Ос - Нб - Кл) : Ст,$$

где Ос — общий объем проверяемой совокупности в денежном выражении; Нб — суммарное денежное значение элементов наибольшей стоимости; Кл — суммарное денежное значение ключевых элементов; Ст — степень точности (75% уровня существенности).

Коэффициент совокупности должен находиться в интервале от 10 до 35. Если значение Кс получилось меньше 10, то его следует округлить до 10, если больше 35, то в расчет принимается 35.

Предположим, что вам надо проверить документы, суммарная стоимость (Ос) которых составляет 75 000 тыс. руб., элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы Нб + Кл = 5000 тыс. руб., уровень существенности — 6000 тыс. руб., надежность системы учета оценена аудитором как средняя, надежность средств контроля — средняя, надежность аудиторских процедур — высокая.

По табл. 3.2 находим коэффициент проверки, который равен для такого случая 0,66. Рассчитаем коэффициент совокупности:

$$Кс = (75\,000 - 5000) : (6000 \times 75\%) = 70\,000 : 4500 = 15,55.$$

Определим количество элементов представительной выборки

$$Эл = 0,66 \times 15,55 = 10,26.$$

Округлим полученное значение до целого (обязательно!), т.е. у нас будет 10 элементов (документов либо операций или т.п.), которые надо проверить. Кроме того, следует помнить, что в общий объем проверки войдут еще элементы наибольшей стоимости и ключевые, которые были исключены из проведенного расчета.

Перейдем к интервальной выборке.

1. Для отбора элементов случайным методом понадобится таблица случайных чисел (см. приложение). Она состоит из 30 столбцов и 60 строк. Все приведенные числа меньше 1, точность — 4 знака после запятой. Если воспользоваться таблицей случайных чисел от 1 до 10 000 (9999), то следует перевести числа в вид 0,0000 (например 12 — это 0,0012; 1256 — это 0,1256 и т.д.).

Необходимые номера документов, подлежащих проверке, определим по формуле:

$$Нд = (Кон - Нач) \times Ч + Нач,$$

где Нд — номер документа; Кон — конечный номер проверяемой совокупности; Нач — начальный номер проверяемой совокупности; Ч — случайное число; $(\text{Кон} - \text{Нач}) = \text{ОКпд}$ (общее количество проверяемых документов).

Например, если необходимо определить 20 номеров документов для проверки, то расчет надо произвести 20 раз. Случайные числа при этом должны быть разными. Возьмем из какой-либо строки или столбца (можно и по диагонали) необходимое количество случайных чисел (желательно по порядку, приведенному в таблице).

Следует помнить, что если необходимо проверить совокупность документов с № 1 по какой-либо, то, используя формулу расчета объема выборки, единицу вычитать не следует, так как в этом случае автоматически из выборки исключается документ за № 1, что недопустимо.

В данном случае формула будет иметь следующий вид:

$$\text{Нд} = \text{Кон} \times \text{Ч}.$$

Допустим, надо проверить пять документов, отобранных случайным образом из совокупности документов с № 2000 (Нач) до № 3500 (Кон) (пока предположим, что нет ни ключевых элементов, ни элементов наибольшей стоимости). Случайные числа взяты из 1-го столбца строк с 1-й по 5-ю (см. приложение). В этом случае

$$\text{ОКпд} = 3500 - 2000 = 1500.$$

Приведем результат в табл. 3.3.

Таблица 3.3

Расчет номеров документов, подлежащих проверке

№ п/п	Случайные числа	Расчет: ОКпд × Ч (округлить до целого)	Номера документов (гр. 3 + Нач)
1	2	3	4
1	0,4877	$1500 \times 0,4877 = 732$	$732 + 2000 = 2732$
2	0,0441	66	2066
3	0,2017	303	2303
4	0,1797	270	2270
5	0,7575	1136	3136

Таким образом, аудитор должен проверить документы за № 2270, 2066, 2303, 2732, 3136. Все номера обязательно должны находиться в выбранном диапазоне.

2. При использовании метода количественной выборки по интервалам аудитору следует:

1) найти значение интервала:

$$\text{Инт} = (\text{Кон} - \text{Нач}) : \text{Эл},$$

или

$$\text{Инт} = \text{Окпд} : \text{Эл};$$

2) определить стартовую (начальную) точку выборки:

$$\text{Ст} = \text{Инт} \times \text{Ч} + \text{Нач}.$$

Так, если с помощью данного метода нужно проверить пять документов из общей совокупности с № 2000 (Нач) до № 3500 (Кон) (см. п. 1), то интервал проверки составит:

$$\text{Инт} = (3500 - 2000) : 5 = 300,$$

т.е. аудитор должен проверить каждый трехсотый документ.

В данном примере получилось кратное значение, во всех иных случаях надо определить стартовую точку, для этого значение интервала умножается на случайное число.

Например, надо проверить 10 документов из 1508 (с № 2000 по № 3508), тогда:

$$\text{Инт} = 1508 : 10 = 150,8 = 150$$

(округляем до целого, отбрасывая числа после запятой);

$$\text{Ст} = 150 \times 0,4877 \text{ Ч} + 2000 \text{ Нач} = 2073.$$

Первым проверяемым документом будет документ, имеющий № 2073; вторым (2073 + 150) — № 2223; третьим (2223 + 150) — № 2373 и т.д.

Стартовую точку можно определить и другим способом.

Например, надо отобрать пять документов из 104 (с № 1 по № 104), тогда:

$$\text{Инт} = 104 : 5 = 20,8 = 20 \text{ (шаг выборки)}.$$

Остаток определяется по формуле:

$$\text{Ост} = \text{Окпд} - (\text{Эл} \times \text{Инт}).$$

В данном случае $\text{Ост} = 104 - (5 \times 20) = 4$.

Стартовую точку находим умножением данного остатка на случайное число:

$$\text{Ст} = 4 \times 0,4877 = 1,95 = 2$$

(она должна быть в интервале от 1 до 4). Проверке будут подлежать документы с № 22, 42, 62, 82, 102.

Некоторые экономисты рекомендуют включать в проверку и стартовый номер, хотя это и увеличит объем на один документ.

3. Для построения стоимостной выборки по интервалам проверяемые документы (операции) должны иметь стоимостное выражение, и должна существовать возможность определить стоимость нарастающим итогом.

Интервал денежной выборки можно рассчитать по формуле

$$\text{Инт} = \text{Ос} : \text{Эл},$$

где Ос — общая стоимость проверяемых элементов.

Интервал определяется в денежном измерении (рублях, тысячах рублей и т.п.).

Например, проверяются расчеты с подотчетными лицами. Условно предположим, что за месяц было 10 выплат из кассы. Надо отобрать три документа, используя стоимостную выборку по интервалам.

$$\text{Инт} = 24\ 780 : 3 = 8260 \text{ руб.}$$

Определим стартовую точку:

$$\text{Ст} = \text{Инт} \times Ч = 8260 \times 0,7575 = 6257 \text{ руб.}$$

Первый проверяемый документ равен стартовому значению. Последующие определяем, прибавляя интервал. Проверке будут подлежать те документы, в которых сумма нарастающим итогом превысит или будет равна кратному интервальному значению (табл. 4). В рассматриваемом примере такими контрольными точками являются 6257, 14 517 (6257 + 8260), 22 777 (14 517 + 8260).

Таблица 3.4

Стоимостная выборка документов, подлежащих проверке

№ п/п	Сумма документа, руб.	Сумма нарастающим итогом, руб.	Расчет (проверяемый документ)
1	1250	1250	
2	4580	5830	
3	2000	7830	6257
4	1500	9330	
5	7800	17 130	14 517
6	2500	19 630	
7	1000	20 630	
8	300	20 930	
9	850	21 780	
10	3000	24 780 (Ос)	22 777

Таким образом, аудитор должен проверить документы № 3, 5, 10.

№ 1. Аудитор заключил с руководством предприятия письменное соглашение о проведении выборочной проверки. Объем выборки установлен на уровне 5% (10, 15, 20, 25%). При этом общая нумерация документов по разделам учета выглядит следующим образом:

1) учет кассовых операций: ПКО с №1 по № 750 (с 1 по 250; с 1 по 300; с 1 по 450; с 1 по 600); РКО с № 1 по № 250 (с 1 по 100; с 1 по 130; с 1 по 200; с 1 по 280), кроме того, 12 ведомостей на выплату заработной платы сотрудникам предприятия (выплата производится один раз в месяц);

2) учет операций по расчетному счету: предприятие имеет 1 (2; 3) расчетный счет, при этом в месяц в среднем по 15 (10; 20; 22; 25) выписок по счету. В каждой выписке в среднем по 3 (5, 7, 10, 12) операции. Точное количество операций предприятие определить затрудняется;

3) учет материально-производственных запасов: предприятие получило материалы от поставщиков в течение года по 600 (400, 420,

480, 500) накладным. Счета-фактуры есть на все поставки. Отпуск материалов в производство осуществляется по лимитно-заборным картам. Всего операций по списанию материалов в производство 8700 (9000, 9200, 9850, 10 000). Общее количество счетов-фактур для оплаты продукции, выписанных покупателям за год, составило 1200 (1500, 1600, 2000, 2400).

Определить, используя метод количественной выборки по интервалам, количество и номера документов, подлежащих проверке. Указать виды документов и особенности их оформления для перечисленных операций. Всегда ли определение выборки одинаково?

№ 2. На проверяемом предприятии работает 1800 человек. Общая сумма расходов на оплату труда в месяц составила 7 360 200 руб., в том числе: 800 человек получили по 3480 руб.; 400 — по 5220; 290 — по 1740; 200 — по 4350; 100 — по 8700; 9 — по 17 400; 1 человек — 87 000 руб.

1. Используя метод стоимостной выборки по интервалам, проведите отбор документов, подлежащих проверке, если предприятие устраивает 3- (5-, 7-, 9-, 11-) процентный объем выборки. Отберите для проверки 20 (25, 30, 35, 40) документов.

2. Предложите свои варианты построения выборки.

3. Какие виды выплат в общем случае можно отнести к наибольшим и ключевым элементам?

4. Как определить коэффициент совокупности и каково его значение?

№ 3. Аудитору в ходе выборки необходимо проверить документы с № 3456 по № 7000, при этом ему нужно отобрать 12 (20, 30, 35, 40) документов.

1. Используя случайный метод отбора элементов, составить таблицу с номерами документов, подлежащих проверке.

2. Провести расчет, если надо проверить документы с № 1 по № 3456 или с № 1 по № 7000.

№ 4. 1. Определить объем выборки, используя таблицу определения выборки (сальдо), предварительно оценив уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля проверяемого предприятия, учитывая следующие обстоятельства:

- главный бухгалтер имеет высшее образование по специальности, опыт его работы составляет три месяца;
- имеется два филиала, бухгалтера которых подотчетны главному бухгалтеру;
- предприятие занимается внешнеэкономической деятельностью;
- системы внутреннего аудита нет;
- в структуре бухгалтерской службы четыре человека, общее руководство осуществляет финансовый директор, опыт его работы составляет восемь лет.

Риск обнаружения — средний.

2. Для каких разделов бухгалтерского учета можно применить такую выборку?

3. Определить объем выборки, используя таблицу определения выборки (операции).

№ 5. Предприятие не возражает против выборочной проверки в связи с ограниченными сроками и большим объемом документации, но просит аудитора обосновать план ее проведения.

Пояснить предприятию процедуру проведения выборки и ее варианты.

№ 6. Проанализировать документооборот проверяемого предприятия. Как можно подсчитать объем документов по разделам бухгалтерского учета, если: а) он ведется вручную; б) частично компьютеризирован; в) полностью компьютеризирован.

4. Аудиторские доказательства, документирование аудита

№ 1. 1. Охарактеризовать источники получения доказательств достоверности бухгалтерской отчетности (табл. 4.1) по статьям «Основные средства», «Нематериальные активы», «Товары», используя группировку предпосылок подготовки отчетности, отраженную в ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства».

Таблица 4.1

Источники получения аудиторских доказательств

Предпосылки подготовки отчетности	Источники получения аудиторских доказательств
1. Существование и возникновение	
2. Права и обязанности	
3. Полнота	
4. Точность	
5. Оценка	
6. Представление и раскрытие	

2. Составить примерную программу аудиторской проверки по статьям «Основные средства», «Нематериальные активы», «Товары».

№ 2. В ходе аудита учредительных документов аудитору потребовались протоколы заседаний совета директоров. Руководство аудируемой организации, ссылаясь на коммерческую тайну и конфиденциальность информации, отказалось выдать аудитору запрашиваемые документы.

Аудитор представил руководству аудируемой организации письменное разъяснение о необходимости проверки протоколов.

1. Составить образец письма руководству предприятия.

2. Обосновать действия аудитора в случае повторного отказа руководства аудируемой организации от предоставления протоколов совета директоров.

3. Исследовать ситуацию и вынести обоснованное решение о выдаче аудиторского заключения.

№ 3. Используя примерный макет калькуляции аудиторских услуг (табл. 4.2), составить расчет договорной стоимости обязательной аудиторской проверки условно выбранного предприятия.

Таблица 4.2

Макет примерной калькуляции аудиторских услуг

Сегменты аудита	Предполагаемый срок проверки, дни	Расчетная стоимость, руб.
1. Планирование аудита		
2. Аудит учредительных документов		
3. Наличие и соответствие законодательству документов, подтверждающих право на осуществление предпринимательской деятельности		
4. Полнота и своевременность формирования уставного капитала, его отражение в учете, аудит расчетов с учредителями		
5. Наличие, правильность оформления и соблюдения принятой на год учетной политики		
6. Аудит кассовых операций		
7. Аудит расчетного счета		
8. Аудит прочих счетов в банке		
9. Аудит денежных документов		
10. Сплошная проверка валютного счета		
11. Аудит формирования цен на экспортные товары		
12. Аудит операций по покупке и продаже валюты		
13. Аудит кредитов и займов (сплошная проверка)		
14. Аудит расчетов с подотчетными лицами		
15. Аудит учета средств в пути		
16. Аудит финансовых вложений		
17. Аудит капитальных вложений		

Продолжение табл. 4.2

Сегменты аудита	Предполагаемый срок проверки, дни	Расчетная стоимость, руб.
18. Аудит нематериальных активов		
19. Аудит основных средств		
20. Аудит сохранности и учета товаров: приемка, выбытие, продажа, нормы убыли, отчетность подотчетных лиц		
21. Аудит расчетов по оплате труда		
22. Аудит расчетов с внебюджетными фондами		
23. Аудит расчетов с бюджетом по НДС		
24. Аудит расчетов с бюджетом по подоходному налогу		
25. Аудит по налогу на прибыль		
26. Аудит расчета налога на имущество		
27. Аудит расчета транспортного налога		
28. Аудит расчета налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы		
29. Аудит учета затрат на производство		
30. Аудит учета готовой продукции		
31. Аудит финансовых результатов		
32. Аудит доходов будущих периодов		
33. Аудит недостач и потерь		
34. Аудит резервов предстоящих расходов		
35. Аудит краткосрочных займов, счета		
36. Аудит целевого финансирования, счет 96		
37. Аудит добавочного капитала		
38. Аудит нераспределенной прибыли		
39. Аудит расчетов по авансам полученным		
40. Аудит расчетов с дебиторами и кредиторами		

Окончание табл. 4.2

Сегменты аудита	Предполагаемый срок проверки, дни	Расчетная стоимость, руб.
41. Аудит договорной работы		
42. Аудит совместной деятельности		
43. Аудит составления квартальной отчетности		
44. Аудит отчетности одного филиала		
45. Аудит отчетности одного дочернего предприятия		
46. Аудит консолидированной отчетности предприятия		
47. Оформление результатов аудиторской проверки		
48. Обсуждение результатов с заказчиком		
Итого (в часах)		
Итого (в днях по восемь часов)		

ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ

1. Аудит денежных средств

№ 1. В ходе обязательного аудита крупной компании, занимающейся оптово-розничной торговлей строительного материала, осуществлялась проверка фактического наличия денежных средств в кассе и правильность совершения кассовых операций по первичным документам и учетным регистрам. В ходе проверки была выявлена крупная недостача денежных средств. Основные нарушения, допущенные при ведении кассовых операций, сводились к следующему:

- 1) хищение денежных средств, замаскированное оформлением подложных документов и расписок;
- 2) неоприходование и присвоение денежных средств, поступивших от физических и юридических лиц;
- 3) повторное использование одних и тех же документов для списания денег по кассе;
- 4) неправильный подсчет итогов в кассовых документах и кассовых отчетах;
- 5) подлог в законно оформленных документах с увеличением сумм списаний;
- 6) присвоение депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям;
- 7) некорректное отражение кассовых операций в регистрах синтетического учета.

1. Определить, какой метод или какая группа методов сбора аудиторских доказательств были использованы для выявления указанных нарушений и злоупотреблений. Охарактеризовать сущность методов и возможности их использования.

2. Разработать рекомендации по налаживанию надлежащего внутреннего контроля кассовых операций.

№ 2. 1. В ходе аудиторской проверки осуществлялась инвентаризация центральной кассы ОАО «Старт» в присутствии аудитора. Остаток по данным кассовой книги на начало дня проведения инвентаризации составлял 93 руб. Инвентаризация показала, что в кассе на день проверки наличных денег было 1200 руб., денежных документов — на сумму 112 руб. Результаты инвентаризации оформлены актом.

2. На выплату заработной платы за вторую половину декабря отчетного года в кассе было две ведомости: № 3 на общую сумму 38 000 руб.,

по которой выплачено 34 700 руб., и № 4 на сумму 75 000 руб., по которой выплачено 73 200 руб. На ведомостях нет письменного указания руководителя и главного бухгалтера (разрешительной надписи) о том, в какой срок кассиру поручается произвести выплату заработной платы. На титульных листах этих ведомостей кассиром не сделаны надписи, сколько выплачено денег и какая сумма заработной платы была депонирована.

3. Во время инвентаризации кассы комиссия обнаружила расписку коммерческого агента от 20 декабря о получении займообразно из кассы 3000 руб. на срок до 20 января следующего за отчетным годом.

4. По кассовой книге остаток денежных средств на конец дня 25 мая составил 23 000 руб. 26 мая отчетного года кассиром были получены по чеку 5000 руб. с основанием на «хозяйственные нужды». Согласно расходному кассовому ордеру № 121 ОАО «Старт» 27 мая рассчиталось за ремонт служебных автомобилей наличными, уплатив ремонтному предприятию 38 000 руб.

1. Укажите нарушения, допущенные в бухгалтерском учете денежных средств.
2. Оцените влияние этих нарушений на достоверность бухгалтерской отчетности.
3. Предложите рекомендации по совершенствованию внутреннего контроля.

№ 3. В ходе аудиторской проверки предприятия выявлено отсутствие кассы, кассовых документов и т.п. В ходе обсуждения проблемы с клиентом выяснилось, что предприятие не использует кассу и не проводит никаких наличных расчетов. Все выплаты производятся только в безналичном порядке, а заработная плата и приравненные к ней выплаты перечисляются на банковские карточки сотрудников. Оцените ситуацию, законно ли это. Предложите варианты действий аудитора.

2. Аудит учета материально-производственных запасов

№ 1. Определить особенности аудита материалоемкого производственного предприятия.

№ 2. Составить примерную программу аудита материально-производственных запасов. Как влияет вид производственной деятельности проверяемого предприятия на его структуру?

№ 3. На каких нормативно-законодательных документах должны быть основаны выводы аудитора?

№ 4. Производственная организация приобрела комплектующие изделия. По условиям договора поставка комплектующих изделий осуществляется собственным автотранспортом поставщика без взимания дополнительной платы с покупателя. Установленная договором поставки стоимость комплектующих изделий равна 11 800 руб., в том числе НДС — 1800 руб. Расчеты с поставщиком организация про-

извела в безналичной форме. В первичных документах (накладной) по приобретенному сырью НДС выделен отдельной строкой, но отсутствует счет-фактура от поставщика, предъявлен только счет на оплату.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Получены комплектующие изделия	10	60	10 000	Накладная, приходный ордер
Отражена сумма НДС по приобретенным МПЗ	19	60	1800	Счет
Принят к вычету НДС	68	19	1800	Счет
Отражена оплата поставщику за комплектующие изделия	60	51	11 800	Выписка банка по расчетному счету

1. Проверить правильность хозяйственных операций.

2. Составить письменные рекомендации аудитора предприятию.

№ 5. Организация приобрела по договору поставки 100 кг материалов на сумму 236 000 руб., включая НДС – 36 000 руб. По условиям договора покупатель вправе вернуть поставщику неиспользованные им в течение месяца материалы по цене, указанной в договоре поставки. В установленный договором срок поставщику возвращены 15 кг материалов, а остальные материалы оплачены в безналичном порядке. Право собственности на материалы переходит к организации в момент их передачи.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Приняты к учету материалы	10	60	200 000	Накладная, приходный ордер
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19	60	36 000	Счет-фактура
Принята к вычету предъявленная сумма НДС	68	19	36 000	Счет-фактура

Окончание табл.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Возврат 15 кг				
Признан прочий доход от реализации материалов (236 000 : 100 × 15)	62	91	35 400	Накладная на отпуск материалов на сторону
Начислен НДС (35 400 : 118 × 18)	91	68	5 400	Счет-фактура
Списана фактическая себестоимость реализованных материалов (200 000 : 100 × 15)	91	10	30 000	Бухгалтерская справка-расчет
Зачтено требование по оплате возвращенных материалов в счет оплаты ранее приобретенных материалов	60	62	30 000	Акт зачета взаимных требований
СТОРНО Скорректирована сумма налогового вычета по НДС (36 000 : 100 × 15)	68	19	5 400	Бухгалтерская справка-расчет
Перечислен поставщику НДС денежными средствами	60	51	5 400	Выписка банка по расчетному счету
Перечислена оплата за невозвращенные материалы (236 000 – 35 400)	60	51	200 600	Выписка банка по расчетному счету
Принята к вычету предъявленная сумма НДС	68	19	5 400	Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету
Получена сумма НДС от бывшего поставщика	51	62	5 400	Выписка банка по расчетному счету

1. Проверьте правильность хозяйственных операций. Обратите особое внимание на операции по возврату. Какие спорные моменты возможны в данном случае?

2. Составьте письменные рекомендации аудитора предприятию.

№ 6. Строительная организация приобрела и выдала работникам специальную одежду, что предусмотрено отраслевыми нормами. В марте аудируемого периода приобретено 30 одинаковых комплектов спецодежды. Стоимость одного комплекта составляет 3540 руб., в том числе НДС – 540 руб. Срок использования этой спецодежды в соответствии с отраслевыми нормами составляет 24 месяца. В месяце приобретения 20 комплектов выданы работникам. Стоимость выданной спецодежды погашается линейным способом.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Спецодежда принята к учету в составе МПЗ ((3540 – 540) × 30)	10	60	90 000	Отгрузочные документы поставщика, приходный ордер
Отражен НДС, предъявленный поставщиком спецодежды (540 × 30)	19	60	16 200	Счет-фактура
Принят к вычету НДС со стоимости спецодежды	68	19	16 200	Счет-фактура
Отражена передача спецодежды в эксплуатацию (3540 – 540) × 20	10	10	60 000	Ведомость учета выдачи спецодежды, личная карточка учета выдачи средств индивидуальной защиты
Отражено частичное списание стоимости спецодежды, переданной в эксплуатацию (60 000 : 24)	20	10	2 500	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено отложенное налоговое обязательство (60 000 – 2500) × 24%	68	77	13 800	Бухгалтерская справка-расчет

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Достаточно ли данного перечня операций для всего финансового года, вошедшего в аудируемый период?
3. Оцените существенность ошибки и возможные последствия для организации.

№ 7. Организация обратилась к аудитору за консультацией. На территории производственной организации в результате пожара полностью испорчено сырье, которое учитывалось по учетным ценам (договорным ценам приобретения) с отдельным учетом транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) на счете 16. Цена приобретения сырья (без НДС) – 1 000 000 руб., сумма ТЗР, относящихся к данному сырью (стоимость доставки без НДС), – 100 000 руб. Виновные в пожаре лица отсутствуют, испорченное сырье использованию не подлежит, нормы естественной убыли по сырью не установлены, «входной» НДС по сырью и ТЗР ранее был принят к вычету.

1. Дайте рекомендации по документальному оформлению данной ситуации.

№ 8. Торговая фирма наряду с крупными поставками отпускает товар мелким оптом. Реестр накладных за период проведения аудита в хронологическом порядке выглядит следующим образом:

Номер	Сумма, руб.	Номер	Сумма, руб.
12	2 090 022	28	2 460 079
14	230 015	32	24 371
15	247 066	33	2766
16	32 005	34	24 300
20	348 904	34а	56 600
22	28 412	34/1	78 600
24	4 589 048	35	2 349 978
25	125 670	36	2 443 901
26	238 712	37	2700
27	225 804	37а	8900

Аудитор оценивает состояние системы внутреннего контроля по сегменту «Учет движения товаров».

Составить вопросник по оценке порядка отпуска товаров, а также указать номера накладных, которые аудитор должен непременно подвергнуть фактической проверке.

№ 9. В процессе обязательного аудита по рекомендации аудитора была проведена внеплановая инвентаризация товаров. По ее итогам выявлены излишки товаров на сумму 39 000 руб., недостачи в размере

50 000 руб., пересортица материалов. Общая сумма искажения стоимости товаров по состоянию на конец года составила более 7% при принятом уровне существенности 5%.

В годовой инвентаризации, проведенной до аудита, никаких расхождений не отражено. Для выяснения причин расхождения данных бухгалтерского учета с результатами инвентаризации аудитор репил оценить состояние системы внутреннего контроля и складского учета. Для оценки он использовал ряд аудиторских доказательств: вопросник по оценке системы внутреннего контроля, прослеживание операций, просмотр первичных документов и др.

1. Какие вопросы, по вашему мнению, нужно выяснить для выявления причин искажений бухгалтерской отчетности по статье «Товары»?

2. Разработать программу проверки счета «Товары», учитывая высокий риск системы внутреннего контроля.

№ 10. Организация по импортному контракту приобретает комплектующие изделия, оплата которых производится в иностранной валюте в месяце, следующем за месяцем их получения. Контрактная стоимость комплектующих изделий равна 20 000 евро. Поставка осуществляется на условиях DDU (право собственности на комплектующие изделия переходит к организации в момент принятия таможенным органом грузовой таможенной декларации).

Курс евро, установленный ЦБ РФ, составляет (данные приведены условно):

- на дату принятия ГТД и уплаты таможенных платежей — 36,15 руб./евро;

- на последнее число месяца, в котором получены комплектующие — 36,2 руб./евро;

- на дату перечисления оплаты — 35,9 руб./евро.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату принятия ГТД таможенным органом				
Уплачена ввозная таможенная пошлина ($20\,000 \times 10\% \times 36,15$)	76	51	72 300	Выписка банка по расчетному счету
Уплачен таможенный сбор за таможенное оформление	76	51	2000	Выписка банка по расчетному счету
Уплачен НДС ($(20\,000 \times 36,15 + 72\,300) \times 18\%$)	68	51	143 154	Выписка банка по расчетному счету
Отражена уплаченная при ввозе сумма НДС	19	68	143 154	Грузовая таможенная декларация

Окончание табл.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Приняты к учету приобретенные комплектующие изделия ($20\,000 \times 36,15 + 72\,300 + 2000$)	10	60,76	797 300	Грузовая таможенная декларация, приходный ордер
Принята к вычету сумма НДС	68	19	143 154	Грузовая таможенная декларация
На последнее число месяца, в котором ввезены комплектующие изделия				
Отражена отрицательная курсовая разница ($20\,000 \times (36,2 - 36,15)$)	91	60	1000	Бухгалтерская справка-расчет
На дату оплаты комплектующих изделий				
Отражена положительная курсовая разница ($20\,000 \times (35,9 - 36,2)$)	60	91	6000	Бухгалтерская справка-расчет
Произведена оплата поставщику ($20\,000 \times 35,9$)	60	52	718 000	Выписка банка по валютному счету

1. Аудитор выявил, что организация не отразила курсовую разницу на дату оплаты. Предложите дополнительный расчет и проводку.

2. Отразите выявленное нарушение в отчете. Каковы последствия для организации? Оцените существенность ошибки.

№ 11. Организация приобретает материалы, они оприходованы на склад в следующем месяце после передачи их поставщиком перевозчику, указанному организацией. Бухгалтерский учет материалов ведется по учетным ценам с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Право собственности на материалы перешло к организации на дату получения материалов перевозчиком.

Материалы получены перевозчиком в июне 2008 г., перевозка осуществляется автомобильным транспортом. Материалы оприходованы на склад организации в июле 2008 г.; комплект оригиналов документов поставщика (в том числе счет-фактура) передан организацией перевозчиком. Договорная стоимость материалов составляет 590 000 руб. (в том числе НДС — 90 000 руб.). Стоимость доставки составляет 23 600 руб. (в том числе НДС — 3600 руб.). Учетная стоимость материалов равна 525 000 руб.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерские записи июня				
Отражена договорная стоимость принятых перевозчиком материалов (590 000 – 90 000)	15	60	500 000	Извещение об отгрузке, договор поставки
Отражена сумма НДС по приобретенным материалам	19	60	90 000	Договор поставки
Бухгалтерские записи июля				
Оприходованы материалы по учетной цене	10	15	525 000	Товарно-транспортная накладная, приходный ордер
Отражена стоимость доставки материалов (23 600 – 3600)	15	60	20 000	Товарно-транспортная накладная
Отражена предъявленная перевозчиком сумма НДС	19	60	3 600	Счет-фактура
Приняты к вычету суммы НДС, предъявленные поставщиком и перевозчиком (90 000 + 3600)	68	19	93 600	Счет-фактура
Произведена оплата поставщику	60	51	590 000	Выписка банка по расчетному счету
Произведена оплата перевозчику	60	51	23 600	Выписка банка по расчетному счету
Отражено отклонение между учетной ценой материалов и их фактической себестоимостью (525 000 – (500 000 + 20 000))	15	16	5 000	Бухгалтерская справка-расчет

1. Аудитор признает правильность данных проводок, но у организации возникли вопросы по отражению данной сделки в налоговом учете, особенно при списании материалов в производство и выпуске готовой продукции. Окажите помощь и дайте письменные рекомендации.

2. Возможно ли избежать разницы между бухгалтерским и налоговым учетом?

3. Проанализируйте особенности бухгалтерского и налогового учета, если организация не будет использовать плановые цены.

№ 12. Вспомогательным производством организации изготавливается тара, нормативная (плановая) себестоимость единицы которой составляет 410 руб. В текущем месяце расходы вспомогательного производства по изготовлению 500 ед. тары составили: 60 000 руб. – стоимость использованных материалов; 4100 руб. – амортизация основных средств; 100 000 руб. – зарплата работников; 35 900 руб. – ЕСН и страховые взносы с указанной заработной платы; 12 000 руб. – общехозяйственные расходы. Изготовленная тара передана на склад готовой продукции для ее упаковки. Согласно учетной политике изготовленную тару организация учитывает с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Списаны материалы, израсходованные вспомогательным производством	23	41	60 000	Требование-накладная
Начислена амортизация по основным средствам вспомогательного производства	23	02	4100	Бухгалтерская справка-расчет
Начислена зарплата работникам вспомогательного производства	23	70	100 000	Расчетно-платежная ведомость
Отражено начисление ЕСН и страховых взносов	23	69	35 900	Бухгалтерская справка-расчет
Списана доля общехозяйственных расходов, приходящаяся на вспомогательное производство	23	26	12 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражены фактические расходы по изготовлению тары вспомогательным производством	40	23	212 000	Бухгалтерская справка-расчет
Принята к учету изготовленная тара по нормативной (плановой) себестоимости (500 × 410)	41	40	205 000	Приходный ордер
Отражена передача тары на склад готовой продукции для ее упаковки	44	41	205 000	Требование-накладная
Списано превышение фактической себестоимости изготовленной тары над ее нормативной (плановой) себестоимостью (212 000 – 205 000)	90-2	40	7000	Бухгалтерская справка-расчет

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Каким образом необходимо в соответствии с нормативными требованиями учитывать тару?

№ 13. Организация реализовала продукцию покупателю. После ее приемки покупателем выявлен брак, который покупатель устранил собственными силами, а затем предъявил организации претензию, выраженную в сумме 5000 руб., на возмещение своих расходов по устранению брака. Этот брак был допущен из-за неисправности производственного оборудования организации-поставщика. По соглашению сторон последняя возместила документально подтвержденные расходы покупателя по исправлению брака.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена задолженность перед покупателем по возмещению расходов на исправление брака	28	62	5000	Претензионное письмо покупателя; копии документов, подтверждающих произведенные покупателем расходы по устранению брака
Списаны потери от брака на затраты производства	20	28	5000	Бухгалтерская справка
Перечислены покупателю денежные средства в возмещение расходов на исправление брака	62	51	5000	Выписка банка по расчетному счету

1. Проверьте правильность хозяйственных операций.
2. Внесите обоснованные предложения по исправлению.

№ 14. Торговая организация приобрела товары на сумму 118 000 руб., в том числе НДС — 18 000 руб. Стоимость доставки составила 2360 руб., в том числе НДС — 360 руб. Учетной политикой организации установлено, что расходы на доставку приобретенного товара включаются в издержки обращения.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Получены товары от поставщика (118 000 – 18 000)	41	60	100 000	?
Отражена сумма НДС по приобретенным товарам	19	60	18 000	?
Принят к вычету НДС по приобретенным товарам	68	19	18 000	?
Отражена стоимость транспортных расходов	?	?	?	?
Отражена сумма НДС по оказанным транспортным услугам	?	?	?	?
Принят к вычету НДС по оказанным транспортным услугам	?	?	?	?
Отражена оплата поставщику за товары и услуги (118 000 + 2360)	60	51	120 360	?

1. Как отражаются в учете расходы на доставку товара от поставщика до склада организации, если стоимость доставки оплачивается поставщику сверх цены товара? Какие оправдательные документы необходимо проверить?

2. Дополните таблицу проводками и видами документов. Отражите в отчете выявленные факты.

№ 15. Торговой организацией в феврале 2008 г. проданы товары оптовым покупателям за 53 100 руб., в том числе НДС — 8100 руб. Товары были приобретены ранее у индивидуального предпринимателя за 30 000 руб.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена выручка от реализации товаров	62	90	53 100	Товарная накладная
Начислен НДС при реализации товаров	90	68	8 100	Счет-фактура
Списана стоимость реализованных товаров	90	41	30 000	Бухгалтерская справка

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Обсудить с клиентом особенности учета НДС в данной ситуации.

№ 16. Организация розничной торговли продала физическому лицу туфли стоимостью 1770 руб. (в том числе НДС — 270 руб.). Покупная стоимость данного товара, по которой он числился в учете, равна 1170 руб. По заявлению покупателя через 13 дней после даты продажи организацией произведен обмен обуви на другой фасон (не соответствует размер), цена реализации которого составляет 1180 руб. (в том числе НДС — 180 руб.), а покупная стоимость — 780 руб. Покупателю выплачена разница между ценами реализации товаров.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Признана выручка от продажи туфель	50	90	1770	Справка-отчет кассира-операциониста, приходный кассовый ордер
Списана покупная стоимость проданного товара	90	41	1170	Бухгалтерская справка
Начислен НДС с выручки от реализации товара	90	68	270	Бухгалтерская справка-расчет
Приняты к учету возвращенные туфли	41	62 (76)	1170	Накладная
Передана покупателю другая обувь в обмен на возвращенные туфли	62 (76)	41	780	Накладная
Выплачена покупателю разница в ценах реализации товаров (1770 — 1180)	62 (76)	50	590	Расходный кассовый ордер
Отражен убыток прошлых лет, признанный в отчетном году, в сумме выплаченной разницы в ценах реализации, уменьшенной на разницу в покупных ценах товаров (590 — (1170 — 780))	91	62 (76)	200	Бухгалтерская справка-расчет
Скорректирована сумма НДС, начисленного при реализации (590 : 118 × 18)	68	91	90	Бухгалтерская справка-расчет

1. Проверить правильность хозяйственных операций. Нужно ли применять в данном случае положения ПБУ 18/02?

2. Как произвести записи по выплате денег покупателю, если возврат производится только из головной кассы организации?

№ 17. Организация при подготовке к запуску нового производства продает залежалый товар на условиях 100% предоплаты. Организация применяет в налоговом учете кассовый метод признания доходов и расходов. Товар продан по договорной цене 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.) Себестоимость товаров составляет 300 000 руб. Предоплату в размере 100% организация получила в июне 2008 г., а товары отгрузила в июле 2008 г.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Получена от покупателя 100% предоплата	51	62	236 000	Выписка банка по расчетному счету
Исчислен НДС с суммы предоплаты (236 000 × 18 : 118)	62 (76/НДС)	68	36 000	Счет-фактура
Отражен отложенный налоговый актив ((236 000 — 36 000) × 24%)	09	68	48 000	Счет-фактура
Отражена выручка от реализации товаров	62	90	236 000	Договор купли-продажи, товарная накладная
Погашен отложенный налоговый актив	68	09	48 000	Бухгалтерская справка-расчет
Списана себестоимость проданных товаров	90	41	300 000	Бухгалтерская справка
Начислен НДС с выручки от реализации (236 000 : 118 × 18)	90	68	36 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, начисленный с предоплаты	68	62 (76/НДС)	36 000	Счет-фактура
Отражен убыток от продажи товаров (236 000 — 36 000 — 300 000)	99	90	100 000	Бухгалтерская справка-расчет

1. Организация просит помочь составить бухгалтерские проводки по возврату и составить первичную документацию.

2. Выявить последствия этих нарушений в налоговых расчетах.

3. Внести рекомендации по устранению нарушений.

№ 7. В соответствии с внутрифирменными стандартами аудитор считает существенным отклонение значения показателя отчетности в размере 7%. Существенность отклонения в интервале 5–7% расценивается по усмотрению аудитора. Отклонение менее 5% признается несущественным и не вводящим пользователей в заблуждение.

При аудите учета внеоборотных активов было установлено, что на отдельные виды оборудования отсутствуют приходные документы. Были выявлены факты подмены старых основных средств новыми при списании. Инвентаризация выявила недостатки сохранности ОС. При этом отклонения суммы по статье «Основные средства» составили 6%.

1. Какими должны быть выводы аудитора о степени существенности выявленных расхождений?

2. Составить план аудиторской проверки.

№ 8. Организация приобретает по договору поставки производственное оборудование (не требующее монтажа). Установленная договором стоимость оборудования составляет 377 600 руб., включая НДС — 57 600 руб. Денежные средства перечисляются поставщику в течение 3-х дней с момента получения организацией оборудования.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Оприходовано оборудование (377 600 - 57 600)	08-4	60	320 000	Отгрузочные документы поставщика
Отражена сумма НДС по приобретенному оборудованию	19	60	57 600	Счет-фактура
Приобретенное оборудование учтено в составе объектов ОС	01	08	320 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Принят к вычету НДС со стоимости оборудования	68	19	57 600	Счет-фактура
Перечислена плата за оборудование поставщику	60	51	377 600	Выписка банка по расчетному счету

1. У организации есть сомнения по поводу даты принятия к вычету НДС. Окажите помощь, дайте разъяснения по возникшему вопросу с точки зрения налогового регулирования.

№ 9. Организация в июне 2008 г. приобрела офисное помещение, ввела его в эксплуатацию, уплатила государственную пошлину и подала документы на государственную регистрацию права собственности. В следующем месяце организацией получено свидетельство о государственной регистрации права собственности и перечислена оплата продавцу. Договорная стоимость офисного помещения составляет 200 000 евро (в том числе НДС — 30 508 евро). Оплата производится в рублях по курсу евро, установленному ЦБ РФ на дату оплаты. Курс евро (приведено условно) на дату получения помещения составляет 36,5 руб./евро, на отчетную дату — 36,8 руб./евро, на дату регистрации права собственности покупателя на помещение — 37,0 руб./евро, а на дату оплаты — 37,5 руб./евро. Оставшийся срок полезного использования помещения, установленный с учетом срока его использования предыдущим собственником, равен 348 месяцам. Согласно учетной политике организации для целей бухгалтерского учета включение объектов недвижимости в состав основных средств (ОС) производится на дату подачи документов на государственную регистрацию права собственности.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату получения помещения покупателем				
Приобретенное помещение отражено в учете в составе вложений во внеоборотные активы ((200 000 - 30 508) : 118 × 100 × 36,5)	08	60	6 186 458	Договор продажи недвижимости, акт приемки-передачи помещения
Отражена сумма НДС по приобретенному зданию	19	60	1 113 542	Договор продажи недвижимости, бухгалтерская справка-расчет
Уплачена государственная пошлина за регистрацию права собственности на помещение	68	51	7500	Выписка банка по расчетному счету
Уплаченная государственная пошлина включена в фактические затраты, связанные с приобретением помещения	01	68	7500	Расписка в принятии документов на государственную регистрацию прав
Помещение принято к учету в составе объектов ОС, права собственности на которые не зарегистрированы (6 186 458 + 7500)	01	08	6 193 958	Акт о приеме-передаче здания (сооружения), расписка в принятии документов на государственную регистрацию прав

Окончание табл.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На отчетную дату (курс евро — 36,8 руб./евро)				
Отражена отрицательная курсовая разница (200 000 × (36,5 – 36,8))	91	60	60 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено постоянное налоговое обязательство (60 000 × 24%)	99	68	14 400	Бухгалтерская справка-расчет
На дату регистрации права собственности покупателя				
Скорректирована сумма НДС, отраженная на счете 19	19	91	15 254	Счет-фактура, бухгалтерская справка-расчет
Принята к вычету предъявленная сумма НДС (1 113 542 + 15 254)	68	19	1 128 796	Счет-фактура
Помещение принято к учету в составе объектов ОС, права собственности на которые зарегистрированы	01	01	6 193 958	Свидетельство о государственной регистрации прав, инвентарная карточка учета объекта основных средств
На дату перечисления оплаты (курс евро — 37,5 руб./евро)				
Отражена отрицательная курсовая разница (200 000 × (36,8 – 37,5))	91	60	140 000	Бухгалтерская справка-расчет
Перечислена оплата продавцу (200 000 × 37,5)	60	51	7 500 000	Выписка банка по расчетному счету
Отражен постоянный налоговый актив	68	99	14 400	Бухгалтерская справка-расчет
Ежемесячная бухгалтерская запись по начислению амортизации				
Начислены амортизационные отчисления по объекту ОС	26	02	17 798,73	Бухгалтерская справка-расчет

1. Проверьте правильность хозяйственных операций.
2. Может ли данная организация воспользоваться амортизационной премией? Какие особенности отражения в бухгалтерском и налоговом учету будут в таком случае?
3. Оцените положение учетной политики, дайте собственные рекомендации.

№ 10. По данным бухгалтерского и налогового учета первоначальная стоимость объекта ОС (оборудования) составляет 217 800 руб., срок

полезного использования равен 5,5 года (66 месяцам). Оборудование приобретено и введено в эксплуатацию в марте 2008 г., оплата производится четырьмя равными платежами ежемесячно (с марта по июнь). Амортизация в бухгалтерском и налоговом учете начисляется линейным способом (методом). Учетной политикой для целей налогообложения предусмотрено применение амортизационной премии в размере 10% от суммы расходов на приобретение ОС.

1. В каком порядке организация, применяющая кассовый метод учета доходов и расходов для целей налогообложения прибыли, начисляет амортизацию по объекту основных средств (ОС), приобретенному с рассрочкой его оплаты?

2. Проведите собственный расчет амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета. Как в аудите называется данный метод получения доказательств?

№ 11. Организация продает основное средство, бывшее в эксплуатации, на условиях самовывоза. Согласно условиям договора купли-продажи оборудование предоставляется в распоряжение покупателя 07.05.2008 в месте нахождения продавца; в случае если покупатель не забирает оборудование в указанный срок, оно считается находящимся на ответственном хранении у продавца; за хранение взимается плата в размере 0,01% от стоимости оборудования в день.

В установленный договором срок покупатель извещен о готовности продавца передать оборудование. Вывоз оборудования произведен покупателем 22.05.2008, т.е. через 15 дней после указанной в договоре даты. В день вывоза оборудования покупателем произведены расчеты за оборудование и за услуги по его хранению. По данным бухгалтерского и налогового учета организации первоначальная стоимость оборудования составляет 800 000 руб., сумма начисленной амортизации — 480 000 руб. Договорная цена продажи оборудования равна 590 000 руб., в том числе НДС — 90 000 руб.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Списана первоначальная стоимость оборудования	01	01	800 000	?
Признан доход от продажи оборудования	62	91	590 000	?
Списана амортизация, начисленная за период эксплуатации оборудования	02	01	480 000	?
Списана остаточная стоимость проданного оборудования (800 000 – 480 000)	91	01	320 000	?

Окончание табл.

Поступила от покупателя оплата оборудования и услуг по хранению (590 000 + 885)	51	76	590 885	?
Начислен НДС с дохода от реализации оборудования	91	68	90 000	?
Признан доход от оказания услуг по хранению оборудования (590 000 × 0,01% × 15)	76	90	885	?
Оборудование, право собственности на которое перешло к покупателю, принято на ответственное хранение	002		590 000	?
Оборудование передано покупателю		002	590 000	?
Начислен НДС со стоимости услуг по хранению оборудования (885 : 118 × 18)	90	68	135	?

1. Какие первичные документы необходимо проверить? Какой метод получения доказательств будет наиболее оптимальным?

2. Проверить правильность хозяйственных операций. Определите даты хозяйственных операций.

№ 12. Организация приобретает оборудование, требующее монтажа. По условиям договора поставки право собственности на оборудование переходит к организации после его оплаты. Согласно договору покупатель до момента оплаты не вправе распоряжаться и каким-либо образом пользоваться данным оборудованием; в случае если оборудование не будет оплачено в установленный договором срок, оно подлежит возврату поставщику. Договорная стоимость оборудования составляет 118 000 руб., включая НДС — 18 000 руб. Оборудование поступило в организацию в марте 2008 г., а оплачено в апреле 2008 г. (в срок, указанный в договоре поставки). Поставщик выписал счет-фактуру в момент отгрузки оборудования.

1. Как надо учитывать данное оборудование? Необходимо ли использовать забалансовые счета? В какой момент необходимо принять НДС возмещению?

2. На какие основные нормативные документы должен опираться аудитор в ходе проверки?

№ 13. Организация арендует транспортное средство и выкупает его по окончании срока аренды, уплатив выкупную цену. Согласно условиям договора арендная плата составляет 8260 руб. (в том числе НДС — 1260 руб.) в месяц и уплачивается ежемесячно, срок аренды равен 12 мес.;

выкупная цена в сумме 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.) уплачивается по окончании срока аренды. Стоимость переданного в аренду автомобиля, указанная в договоре, составляет 217 120 руб. Согласно учетной политике организация применяет амортизационную премию в размере 10% от первоначальной стоимости приобретенных основных средств. Срок полезного использования автомобиля в целях бухгалтерского и налогового учета установлен равным 4 годам (48 месяцев) (третья амортизационная группа). Автомобиль до сдачи в аренду использовался арендодателем 8 месяцев.

В учете были сделаны проводки, но не определены суммы:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Стоимость арендованного автомобиля отражена на забалансовом счете	001		
Отражен расход в виде арендной платы (8260 – 1260)	20	76	
Отражен НДС, предъявленный арендодателем	19	76	
Принят к вычету НДС по арендной плате	68	19	
Перечислена арендная плата за месяц	76	51	
Перечислена арендодателю выкупная цена	76	51	
Отражены затраты на приобретение автомобиля (118 000 – 18 000)	08	76	
Отражен НДС с выкупной цены автомобиля	19	76	
Стоимость автомобиля списана с забалансового учета		001	
Автомобиль принят к учету в составе собственных основных средств	01	08	
Принят к вычету НДС с выкупной цены автомобиля	68	19	
Начислена амортизация по автомобилю	20	02	
Отражено отложенное налоговое обязательство (11 130,93 × 24%)	68	77	
Начислена амортизация по автомобилю	20	02	
Отражено отложенное налоговое обязательство (1130,93 × 24%)	68	77	

1. Проверьте правильность хозяйственных операций и проставьте суммы.

2. Определить степень существенности данной операции для организации, если балансовая стоимость основных средств до принятия этого автомобиля на баланс составляла 1 000 000 руб.

№ 14. Организация в июле 2008 г. приобрела легковой автомобиль и учла его в составе основных средств. Первоначальная стоимость приобретенного автомобиля для целей бухгалтерского и налогового учета составила 230 000 руб. Кроме того, в июле организацией был заключен договор обязательного страхования гражданской ответственности владельцев автотранспортных средств, годовой взнос по которому в сумме 7125 руб. учтен в составе расходов будущих периодов.

1. Как следует составить бухгалтерские проводки в данной ситуации?

№ 15. Организация в марте 2008 г. передала в качестве вклада в уставный капитал ООО объект основных средств. По состоянию на момент выбытия для целей бухгалтерского учета первоначальная стоимость объекта составляла 24 000 руб., сумма начисленной амортизации — 8000 руб. Для целей исчисления налога на прибыль амортизация начислена в размере 100%. Сумма НДС, уплаченная при приобретении объекта ОС, на момент передачи принята к вычету в полном объеме. Согласованная участниками ООО денежная оценка объекта ОС — 16 500 руб., что соответствует номинальной стоимости доли организации в уставном капитале. Отчетными периодами по налогу на прибыль признаются месяц, два и т.д. до окончания календарного года.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена первоначальная стоимость передаваемого объекта основных средств	01-2	01-1	24 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Списана амортизация, начисленная по данным бухгалтерского учета по передаваемому объекту основных средств	02	01-2	8000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Передан объект основных средств в качестве вклада в уставный капитал ООО	80	01-2	16 000	Решение общего собрания участников ООО; акт о приеме-передаче объекта основных средств

1. На какие основные нормативные документы должен опираться аудитор в ходе проверки?

2. Проверить правильность хозяйственных операций.

№ 16. Организация в апреле 2008 г. приобрела электрическую плиту для использования в административно-хозяйственном отделе. В бухгалтерском и налоговом учете срок полезного использования электроплиты установлен организацией равным 37 месяцам, амортизация начисляется линейным способом. Согласно договору купли-продажи стоимость электроплиты составляет 80 000 руб. (продавец не является плательщиком НДС). Электроплита введена в эксплуатацию в апреле 2008 г.

1. Как отражаются в учете организации операции по приобретению и вводу в эксплуатацию указанной электроплиты?

2. В соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002, определите амортизационную группу. Проведите расчет амортизационных отчислений.

3. Составьте рабочий документ по проверке.

№ 17. Организация планирует получение от организации — единственного участника этого ООО исключительных прав на программу для ЭВМ в качестве вклада в имущество ООО. Она обратилась с вопросом в аудиторскую фирму о возможности такой операции и правильности ее оформления в бухгалтерском и налоговом учете.

1. Составьте хозяйственные операции.

2. Обсудите с клиентом юридические аспекты данной операции.

3. Составьте рабочий макет калькуляции данных услуг.

4. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда

№ 1. Определить влияние численности персонала проверяемого предприятия на трудоемкость аудиторских работ. Что изменится при компьютеризированном варианте ведения учета? Какие документы необходимо проверить аудитору?

№ 2. Какие основные нормативно-законодательные документы должен учитывать аудитор при проверке данного раздела учета?

№ 3. При проверке выплаты заработной платы по платежной ведомости аудитор установил следующие факты:

1) нет расписки Сидорова С.М. в получении 8700 руб.;

2) на данную сумму не отражен депонент;

3) ведомость закрыта.

1. Определить нарушения, произведенные организацией.

2. Предложить варианты исправления ошибок.

№ 4. Организация собственными силами создала складскую базу данных с поисковой системой. Зарплата программистам организации, не являющимся работниками основного производства, за время создания базы данных составила 18 000 руб., сумма начисленного на нее ЕСН — 6408 руб. Тариф на обязательное социальное страхование от

несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний установлен в размере 0,3%.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Начислена заработная плата программистам организации	08-5	70	18 000	Расчетно-платежная ведомость
Начислены ЕСН и взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (6408 + 18 000 × 0,3%)	08-5	69	6462	Бухгалтерская справка-расчет
Принят к учету объект нематериальных активов (18 000 + 6462)	04	08-5	24 462	Карточка учета нематериальных активов
Отражено отложенное налоговое обязательство (6462 × 24%)	68	77	1551	Бухгалтерская справка-расчет

Разъяснить предприятию по его просьбе порядок начисления амортизации по данному объекту в дальнейшем.

№ 5. Работник организации заключил со страховой компанией договор сберегательного страхования жизни. Организация ежемесячно удерживает из его заработной платы и перечисляет на счет страховой компании страховую премию в сумме 300 руб. согласно условиям договора. Месячный оклад работника составляет 6000 руб. Письменное заявление им не представлено на момент проверки.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражено начисленные заработной платы работнику	20 (23; 44 и др.)	70	6000	Расчетно-платежная ведомость
Отражено удержание из заработной платы страховой премии	70	76	300	Заявление работника; расчетно-платежная ведомость
Перечислена страховая премия страховой компании	76	51	300	Выписка банка по расчетному счету

1. Проверить обоснованность хозяйственных операций.

№ 6. В феврале 2008 г. работник основного производства допустил неисправимый брак. Согласно составленной калькуляции фактическая себестоимость забракованных изделий составляла 4650 руб. Забракованные изделия оприходованы по цене возможного использования – 330 руб. Средний месячный заработок допустившего брак работника – 3500 руб.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена фактическая себестоимость неисправимого брака	28	10; 70; 69; 02 и др.	4650	Калькуляция
Отражена задолженность работника по возмещению ущерба (в размере его среднего месячного заработка)	73	28	3500	Распоряжение руководителя; акт о браке; бухгалтерская справка-расчет
Стоимость забракованных изделий оприходована по цене возможной реализации	10-6	28	330	Требование-накладная
Потери от брака списаны на расходы основного производства (4650 – 3500 – 330)	99	28	820	Акт о браке; бухгалтерская справка-расчет

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

№ 7. Работникам торговой организации за отчетный месяц (июнь) начислена заработная плата в сумме 200 000 руб. Она была выдана в июле в установленный срок. Доходы и расходы для целей налогообложения прибыли организация определяет кассовым методом.

Определить сумму и порядок отражения в учете начислений на данную заработную плату.

№ 8. Определить особенности начисления и выплаты пособий по листку временной нетрудоспособности, если работник находился на больничном с 27.12.2007 по 10.01.2008; страховой стаж работника на момент наступления нетрудоспособности составляет 10 лет. Должностной оклад работника – 25 000 руб. В расчетном периоде с 09.04.2007 по 22.04.2007 и с 10.09.2007 по 23.09.2007 работнику предоставлялся ежегодный оплачиваемый отпуск.

Какими нормативными документами это регулируется?

№ 9. Работник организации имеет ежемесячный оклад – 8000 руб., по истечении четырех месяцев непрерывной работы по распоряжению руководителя он отправлен в отпуск на 28 дней.

1. Рассчитать сумму причитающихся работнику отпускных.
2. Какие существуют нормы по предоставлению отпусков?

№ 10. Бывший работник организации не получил при увольнении 22.03.2008 причитающиеся ему денежные средства в связи с переездом на новое место жительства. 22.03.2008 он обратился в организацию с требованием выплаты причитающихся ему денег. В этот день в кассе организации не оказалось необходимой суммы. Предприятие отказало в выплате.

1. Проанализировать ситуацию с точки зрения законодательных норм.
2. Как данная операция должна быть отражена в учете?

№ 11. Как в 2008 г. отражаются в учете организации расчеты с работником по выплате отпускных, если работнику (1975 года рождения), работающему в организации с 16.07.2007, предоставлен очередной оплачиваемый отпуск продолжительностью 14 календарных дней с 11.02.2008 по 25.02.2008 включительно? Оклад работника составляет 10 000 руб., других выплат в пользу работника не производилось, период с 16.07.2007 по 31.01.2008 отработан работником полностью.

№ 12. Организация в ноябре 2007 г. выплатила своим работникам единовременную премию к Дню народного единства — 4 ноября по 5000 руб. каждому. Выплата премий к праздничным дням предусмотрена коллективным договором. Перечисление премии произведено на банковскую карточку работника.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Работнику начислена премия к Дню народного единства	20	70	5 000	Коллективный договор; расчетная ведомость
Удержан НДФЛ из дохода работника (5000 × 13%)	70	68	650	Налоговая карточка
Сумма премии за вычетом НДФЛ перечислена на счет работника (5000 – 650)	70	51	4 350	Выписка банка по расчетному счету

1. Аудитор считает данные проводки неверными. Обоснуйте его вариант.
2. Возникает ли постоянное налоговое обязательство?
3. Какие налоги необходимо исчислить в данной ситуации?

№ 13. В организации установлены следующие сроки выплаты заработной платы:

- за первую половину месяца — 20-е число месяца;
- за вторую половину месяца — 5-е число следующего месяца.

Заработная плата за март и апрель 2008 г. выплачена работникам одновременно — 5 мая 2008 г. Рассмотрите ситуацию на примере одного работника основного производства с должностным окладом 20 000 руб. в месяц.

Как отразить в учете организации начисление и выплату (в соответствии с ТК РФ) денежной компенсации за задержку выплаты заработной платы работникам?

5. Учет расчетов с подотчетными лицами

№ 1. Работнику организации (водителю), осуществляющей оптовую розничную торговлю, 07.07.2008 под отчет были выданы денежные средства в сумме 5000 руб. для приобретения запасных частей для ремонта автомобиля организации. Необходимые запасные части приобретены им в магазинах розничной торговли. Работником 08.07.2008 представлен авансовый отчет с приложенными оправдательными документами — чеками ККТ — на сумму 8000 руб.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Выданы под отчет работнику денежные средства на приобретение запасных частей	71	50	5000	Расходный кассовый ордер
Оприходованы запасные части, приобретенные работником	41	71	8000	Авансовый отчет; приходный ордер

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

№ 2. По распоряжению руководителя организации оптовой торговли работник направлен в служебную командировку для участия в корпоративном спортивном мероприятии. Перед поездкой работнику выдано под отчет из кассы 6000 руб. По возвращении работник представил авансовый отчет с приложением оправдательных документов — счета гостиницы, подтверждающего произведенные расходы в сумме 4500 руб. (гостиница освобождена от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС).

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Выданы денежные средства под отчет на командировочные расходы	71	50	6000
Отражены расходы по найму жилого помещения	91	71	4500

1. Проверить правильность хозяйственных операций. Возникает ли в данном случае постоянное налоговое обязательство?

2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

№ 3. В марте 2008 г. производственная организация принимала представителей поставщиков и заказчиков, прибывших для переговоров с целью поддержания взаимного сотрудничества. При этом представительские расходы на проведение официальных приемов произведены подотчетными лицами организации и составили 9000 руб. (НДС в расчетных документах не выделен). Отчетными периодами по налогу на прибыль являются месяц, два и т.д. до окончания календарного года. Расходы организации на оплату труда, признаваемые в налоговом учете, составляют 50 000 руб. в месяц.

Как отразить в бухгалтерском учете представительские расходы с учетом требований ПБУ 18/02?

№ 4. На основании приказа руководителя организации работник отдела сбыта был направлен 30.01.2008 в командировку сроком на шесть дней для согласования с покупателями номенклатуры поставляемой продукции. Под отчет работнику было выдано 1200 руб. (в качестве оплаты суточных за шесть дней из расчета 200 руб. в сутки, что предусмотрено коллективным договором). Доходы и расходы в целях налогообложения прибыли организация определяет кассовым методом.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
<i>в январе</i>				
Выданы командированному работнику денежные средства под отчет	71	50	1200	Расходный кассовый ордер
<i>в феврале</i>				
Признаны расходы в виде суточных (200 × 6)	44	71	1200	Авансовый отчет
Начислен страховой взнос на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве на сумму суточных, выплаченную сверх установленных норм (600 × 0,4%)	44	69	2,4	Бухгалтерская справка-расчет

Окончание табл.

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
При выплате заработной платы удержан НДФЛ, начисленный на сумму суточных, выплаченную сверх установленных норм (600 × 13%)	70	68	10	Налоговая карточка
Списаны коммерческие расходы текущего месяца (без учета иных возможных расходов)	90-2	44	1202,4	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена записями в аналитическом учете по субсчету 90-2 постоянная разница			600	Бухгалтерская справка-расчет
Признано постоянное налоговое обязательство (600 × 24%)	99	68	144	Бухгалтерская справка-расчет

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

№ 5. Организация командировала сотрудника аппарата управления (программиста) на 12 дней (с учетом переездов) в США для повышения квалификации по основной профессии на основании контракта с иностранным лицом, имеющим статус образовательного учреждения. В стоимость контракта включена оплата обучения — 1500 евро, а также оплата проживания — 500 евро. Расчеты по контракту производятся на условиях 100%-ной предоплаты. Авиабилеты в оба конца стоимостью 40 000 руб., приобретенные ранее по безналичному расчету, а также аванс на командировочные расходы в сумме 24 000 руб. выданы командированному сотруднику из кассы.

По возвращении сотрудник приложил к авансовому отчету использованные авиабилеты, копию сертификата иностранного учебного учреждения, программу курса обучения, счета за курс повышения квалификации и проживание. Согласно приказу по организации суточные выплачиваются по законодательно установленным нормам. Курс ЦБ РФ (условно) на дату перечисления аванса по контракту составил 31,4 руб./евро.; на дату выставления образовательным учреждением счетов за оказанные услуги и утверждения авансового отчета — 31,5 руб./евро. Для целей налогообложения доходы и расходы определяются по методу начисления.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражено перечисление аванса иностранному образовательному учреждению ((1500 + 500) × 31,4)	60	52	62 800	Контракт; выписка банка по специальному транзитному валютному счету

Окончание табл.

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Выданы авиабилеты командированному сотруднику	71	50-3	40 000	Журнал приема-выдачи проездных документов; бухгалтерская справка
Выдан аванс на командировочные расходы	71	50-1	24 000	Расходный кассовый ордер
<i>на дату утверждения авансового отчета командированного сотрудника</i>				
Отражена курсовая разница по расчетам с образовательным учреждением (2000 × (31,5 – 31,4))	90	91-1	200	Бухгалтерская справка-расчет
В состав управленческих расходов включена стоимость курса повышения квалификации (1500 × 31,5)	90	60	47 250	Счет за обучение
В состав управленческих расходов включена стоимость проживания (500 × 31,5)	26	60	15 750	Счет за проживание
В состав управленческих расходов включена стоимость перелета	26	71	40 000	Авансовый отчет
В состав управленческих расходов включены суточные в валюте (67 × 11 × 31,5)	26	71	23 215,5	Авансовый отчет
В состав управленческих расходов включены суточные в рублях	26	71	100	Авансовый отчет
Отражен возврат в кассу остатка неиспользованного аванса на командировочные расходы (24 000 – 23 215,5 – 100)	50	71	684,5	Приходный кассовый ордер

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

№ 6. Организация направляет сотрудника отдела маркетинга в служебную командировку в другой город на территории РФ. Срок командировки – 5 дней. За время нахождения в командировке работнику

начисляются суточные в размере 700 руб. в сутки, что предусмотрено приказом по организации. Авансовый отчет утвержден руководителем организации 29.04.2008.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Начислена сумма суточных за 5 дней нахождения работника в командировке	44	71	3 500	Авансовый отчет
Отражено постоянное налоговое обязательство	99	68	720	Бухгалтерская справка-расчет

1. Как отражаются расходы в виде суточных в бухгалтерском и в налоговом учете? Какая сумма будет принята для целей налогообложения прибыли?

2. Определить перечень первичных документов для отражения данных хозяйственных операций.

6. Аудит финансовых вложений

№ 1. Организация 08.10.2007 приобрела 1000 ГКО по цене 995,5 руб. за одну облигацию. 05.11.2007 облигации были погашены. Согласно учетной политике в целях бухгалтерского учета корректировка стоимости ценных бумаг, по которым определяется рыночная стоимость, производится ежеквартально. Доходы и расходы для целей налогообложения прибыли определяются методом начисления. Организация уплачивает ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль, исходя из фактически полученной прибыли.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
<i>Приобретение ГКО</i>				
Перечислены денежные средства на приобретение ГКО	76	51	995 500	Выписка банка по расчетному счету
Приняты к учету приобретенные ГКО	58-2	76	995 500	Выписка по счету депо

Окончание табл.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
<i>Бухгалтерские записи на конец октября</i>				
Отражена сумма постоянного налогового обязательства с возникшей постоянной разницей в виде признанной для целей налогообложения прибыли — процентного дохода по ГКО ($3373 \times 15\%$)	99	68	506	Бухгалтерская справка-расчет
<i>Бухгалтерские записи на дату погашения ГКО</i>				
Отражена сумма постоянного налогового обязательства с возникшей постоянной разницей в виде признанной для целей налогообложения прибыли процентного дохода по ГКО ($733 \times 15\%$)	99	68	110	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена сумма, причитающаяся организации за погашаемые ГКО (1000×1000)	76	91-1	1 000 000	Выписка по счету депо
Отражена сумма возникшего постоянного налогового актива ($4106 \times 24\%$)	68	99	985	Бухгалтерская справка-расчет
Списана балансовая стоимость погашаемых облигаций	91-2	58-2	995 500	Бухгалтерская справка
Получены денежные средства за погашенные ГКО	51	76	1 000 000	Выписка банка по расчетному счету
Списано заключительными оборотами месяца сальдо прочих доходов и расходов (без учета иных доходов и расходов)	91-9	99	4500	Бухгалтерская справка-расчет

1. Описать документы, использованные в данной ситуации. Какие требования предъявляются к их оформлению?
2. Проверить правильность хозяйственных операций.
3. Отразить влияние выявленных нарушений на отчетность.

№ 2. Организация 01.09.2007 приобрела 100 облигаций ОАО (при их первичном размещении) по цене 1060 руб. за одну облигацию, номинальная стоимость облигаций — 1000 руб. По облигациям предусмотрена выплата процентов каждые три месяца их обращения (31.11.2007, 29.02.2008, 31.05.2008 и 31.08.2008) по ставке 21% годовых. Облигации бездокументарные, не обращаются на организованном рынке ценных бумаг (ОРЦБ). Срок обращения облигаций — 12 месяцев, по истечении срока обращения облигации погашены денежными средствами.

Ответить на письменный запрос предприятия: «Как отразить в учете операции с данными облигациями?»

№ 3. Организация 14.01.2008 приобрела вексель банка за 309 000 руб. Вексель выдан на сумму 300 000 руб., срок платежа по векселю — 14.02.2008. На вексельную сумму начисляются проценты по ставке 21% годовых со дня, следующего за днем выдачи векселя (14.01.2004) до дня платежа по векселю. 14.02.2008 вексель был оплачен денежными средствами. Доходы и расходы для целей налогообложения прибыли организация определяет методом начисления, а ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль уплачивает исходя из фактически полученной прибыли.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
<i>Принятие к учету векселя 14.01.2008</i>				
Перечислены денежные средства на приобретение векселя	76	51	309 000	Выписка банка по расчетному счету
Принят к учету приобретенный вексель	58-2	76	309 000	Акт приемки-передачи векселя
Начислены проценты по предъявленному к платежу векселю ($(300\ 000 \times 21\%) : (365 \times 92)$)	76	91-1	15 879,5	Бухгалтерская справка-расчет; акт приемки-передачи векселя
Отражена задолженность векселедателя по выплате вексельной суммы	76	91-1	300 000	Акт приемки-передачи векселя

Окончание табл.

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Списана первоначальная стоимость предъявленного к платежу векселя	91-2	58-2	309 000	Акт приемки-передачи векселя

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

7. Учет капитала, резервов и расчетов с учредителями

№ 1. Общим собранием акционеров организации (ОАО) принято единогласное решение о направлении ранее начисленных, но не выплаченных дивидендов в сумме 500 000 руб. на увеличение уставного капитала путем дополнительного выпуска и размещения акций среди акционеров на сумму причитающихся им дивидендов (капитализация дивидендов).

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Начислен налог на операции с ценными бумагами (500 000 × 0,8%)	91-2	68	4000	Выписка из протокола общего собрания акционеров; бухгалтерская справка-расчет
Перечислен в бюджет налог на операции с ценными бумагами	68	51	4000	Выписка банка по расчетному счету
Отражено направление начисленных, но не выплаченных дивидендов на оплату дополнительных акций	80	75-1	500 000	Отчет об итогах выпуска акций; выписка из реестра акционеров
Отражено увеличение уставного капитала ОАО	75-1	80	500 000	Бухгалтерская справка о регистрации изменений устава

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

№ 2. Организация оптовой торговли в качестве вклада в уставный капитал дочернего ООО передала товары, денежная оценка которых, произведенная независимым оценщиком, составляет 600 000 руб., что соответствует номинальной стоимости доли организации в уставном капитале ООО. Переданные товары были приобретены организацией за 594 000 руб., в том числе НДС – 99 000 руб., НДС был принят к вычету после оплаты продавцу товаров.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
<i>Приобретение товаров</i>				
Приняты к учету приобретенные товары (594 000 – 99 000)	41	60	495 000	Товарная накладная
Отражена сумма НДС по приобретенным товарам	19	60	99 000	Счет-фактура
Произведена оплата продавцу товаров	60	51	594 000	Выписка банка по расчетному счету
Принят к вычету НДС по оплаченным товарам	68	19	99 000	Счет-фактура; выписка банка по расчетному счету
<i>Передача товаров в уставный капитал дочернего ООО</i>				
Отражена передача товаров в уставный капитал ООО	58-1	41	594 000	Товарная накладная
Списана разница между денежной оценкой вклада и балансовой стоимостью товаров (600 000 – 594 000)	58-1	91-1	6000	Учредительные документы ООО; бухгалтерская справка-расчет
Заключительными оборотами месяца списано сальдо прочих доходов и расходов (без учета иных доходов и расходов)	91-9	99	6000	Бухгалтерская справка-расчет

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

№ 3. ООО по итогам 2007 г. приняло решение о начислении и выплате дохода учредителю – физическому лицу, зарегистрированному в качестве индивидуального предпринимателя и применяющему УСН

в размере части чистой прибыли полученной. Согласно решению общего собрания участников от 20.03.2008 сумма дохода, причитающаяся данному учредителю, составляет 60 000 руб. Причитающийся доход выплачивается в апреле 2008 г. (в срок, установленный учредительными документами).

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
<i>Бухгалтерская запись 20.03.2008</i>				
Отражена задолженность перед учредителем по выплате распределенной в его пользу чистой прибыли	84	75	60 000	Решение общего собрания участников
<i>Бухгалтерские записи в апреле на дату выплаты дохода учредителю</i>				
Удержан НДФЛ (60 000 × 9%)	75-2	68	5 400	Налоговая карточка
Выплачен доход (за вычетом удержанного НДФЛ) (60 000 – 5400)	75-2	50 (51)	54 600	Расходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету

1. Дать письменные разъяснения по данному вопросу.

№ 4. На 31 декабря 2008 г. ООО зафиксированы следующие обороты по субсчетам к счету 90 «Продажи»: по кредиту субсчета 90-1 «Выручка» – 30 000 000 руб., по дебету субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» – 22 500 000 руб., по дебету субсчета 90-3 «Налог на добавленную стоимость» – 5 000 000 руб., по дебету субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» – 2 500 000 руб.; по субсчетам к счету 91 «Прочие доходы и расходы»: по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» – 35 000 руб., по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» – 15 000 руб., по дебету субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – 20 000 руб.

ООО уплачивает налог на прибыль ежемесячно, исходя из фактической прибыли. Сумма начисленного и уплаченного налога на прибыль за 11 месяцев 2008 г. составила 552 400 руб. Налоговая база по налогу на прибыль за 2008 г. составляла 2 520 000 руб. В начале следующего года общим собранием учредителей принято решение использовать чистую прибыль следующим образом: 50% распределить между участниками общества, 5% направить на увеличение резервного капитала, создаваемого в порядке, предусмотренном уставом ООО.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Начислен налог на прибыль за декабрь ((2 520 000 × 24%) – 552 400)	99	68	52 400	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено внутренними записями закрытие субсчета 90-1	90-1	90-9	30 000 000	Бухгалтерская справка
Отражено внутренними записями закрытие субсчета	90-9	90-2	22 500 000	Бухгалтерская справка
Отражено внутренними записями закрытие субсчета	90-9	90-3	50 00 000	Бухгалтерская справка
Отражено внутренними записями закрытие субсчета	91-1	91-9	35 000	Бухгалтерская справка
Отражено внутренними записями закрытие субсчета	91-9	91-2	15 000	Бухгалтерская справка
<i>Заключительные записи в декабре</i>				
Отражена сумма чистой прибыли (2 520 000 – 552 400 – 52 400)	99	84-1	1 915 200	Бухгалтерская справка
Отражены отчисления на пополнение резервного капитала (1 915 200 × 5%)	84-1	82	95 760	Решение общего собрания участников общества; бухгалтерская справка-расчет
Отражено распределение чистой прибыли между участниками общества (1 915 200 × 50%)	84-1	75-2	957 600	Решение общего собрания участников общества; бухгалтерская справка-расчет
Отражена сумма нераспределенной прибыли (1 915 200 – 95 760 – 957 600)	84-1	84-2	861 840	Решение общего собрания участников общества; бухгалтерская справка-расчет

Какими нормативно-законодательными документами необходимо было руководствоваться в данной ситуации?

№ 5. Единственным участником ООО (физическим лицом, являющимся генеральным директором ООО) принято решение об увеличении уставного капитала ООО на сумму 1 000 000 руб. за счет средств нераспределенной прибыли.

1. Как отразить в учете организации указанную операцию и будет ли являться сумма такого увеличения уставного капитала ООО доходом ее единственного участника, облагаемым НДФЛ?

№ 6. Производственная организация для обеспечения равномерного включения в себестоимость продукции расходов на проведение ремонта основных средств приняла решение с января 2008 г. создавать как для целей бухгалтерского, так и налогового учета резерв под предстоящие ремонты ОС, что было зафиксировано в приказе об учетной политике организации. Сметная стоимость запланированного на 2008 г. текущего ремонта ОС составила 60 000 руб. Сумма фактических расходов на ремонт за предыдущие три года — 246 000 руб. Кроме текущего ремонта, организация планирует провести в 2008 г. дорогостоящий капитальный ремонт оборудования вспомогательного производства, его сметная стоимость составляет 216 000 руб. Капитальные ремонты проводятся с периодичностью раз в три года. В бухгалтерском учете резерв формируется исходя из сметной стоимости ремонтов.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
<i>Ежемесячные бухгалтерские записи в течение 2008 г.</i>			
Произведены отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств для осуществления текущего ремонта	25	96	5000
Произведены отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств для проведения капитального ремонта	23	96	6000

Определить, на основе каких документов необходимо отражать данные операции.

№ 7. По результатам деятельности в 2007 г. организацией (ООО) получен убыток в сумме 228 000 руб. Общим собранием участников 20.03.2008 принято решение о направлении на покрытие убытка средств резервного фонда, созданного в предшествующие годы на эти цели. Как отразить данные операции в учете организации? По данным налогового учета организацией получена прибыль

8. Аудит доходов и расходов организации

№ 1. Организация занимается двумя видами деятельности: оптовой торговлей и сдачей в аренду строительного оборудования. В отчетном месяце сумма общехозяйственных расходов составила 115 480 руб., в том числе заработная плата общехозяйственного и управленческого персонала — 60 000 руб., суммы начисленного на нее ЕСН и страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — 21 480 руб., амортизация основных средств общехозяйственного назначения — 10 000 руб., услуги связи — 6000 руб. (без учета НДС), аренда помещения (офиса) — 18 000 руб. (без учета НДС). Учетной политикой организации предусмотрено распределение общехозяйственных расходов отчетного месяца пропорционально объему выручки, полученному от каждого вида деятельности, в общем объеме выручки, полученной в отчетном месяце.

Выручка организации от оптовой торговли составила 2 000 000 руб. (без учета НДС), от сдачи строительного оборудования в аренду — 800 000 руб. (без учета НДС).

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражены произведенные общехозяйственные расходы	26	02, 70, 69, 60, 76	115 480	Бухгалтерская справка-расчет; расчетно-платежная ведомость; счет за услуги связи; счет за аренду офиса
Списаны общехозяйственные расходы в себестоимость проданных товаров $((115,48 \times 2000) : (2000 + 800))$	44	26	82 490	Бухгалтерская справка-расчет
Списаны общехозяйственные расходы в себестоимость предоставления в аренду строительного оборудования $((115,48 \times 800) : (2000 + 800))$	20	26	32 990	Бухгалтерская справка-расчет

Как приведенные расходы будут отражены в налоговом учете?

№ 2. Организация оптовой торговли в 2006 г. определяла доходы и расходы для целей налогообложения прибыли кассовым методом. С 01.06.2007 организация заключила договор аренды помещения под склад для хранения товаров. В соответствии с этим договором ежемесячная сумма арендной платы составила 30 000 руб. (включая НДС 5000 руб.). По условиям договора плата за аренду должна была перечисляться арендодателю до 10-го числа текущего месяца за прошедшие три месяца аренды помещения. В связи с отсутствием денежных средств на расчетном счете арендную плату за июнь – август организация перечислила 10 октября. Помещение оценено сторонами договора аренды в 500 000 руб.

Определить по просьбе организации, как отразить в бухгалтерском и налоговом учете указанные операции.

9. Аудит кредитов и займов

№ 1. Организация 13.01.2008 предоставила другой организации беспроцентный заем сроком на один год в сумме, эквивалентной 30 000 евро. Условиями договора займа предусмотрено, что расчеты между заемщиком и займодавцем производятся в рублях по курсу, установленному ЦБ РФ на дату платежа. 01.09.2008 заемщик был признан банкротом. При ликвидации должника из-за недостаточности имущества требования организации не были удовлетворены. Доходы и расходы для целей исчисления налога на прибыль организация определяет методом начисления. Отчетными периодами по налогу на прибыль признается месяц, два и т.д. до окончания календарного года. Курс евро, установленный ЦБ РФ, на дату предоставления заемных средств (13.01.2008) составил 33,4339 руб. за евро.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Предоставлен заем (30 000 × 33,4339)	76	51	1 003 017	Договор займа; выписка банка по расчетному счету
Отражено списание нереальной ко взиманию дебиторской задолженности	91-2	76	1 003 017	Акт инвентаризации расчетов; приказ руководителя организации; определение арбитражного суда

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

№ 2. Организация 31.10.2008 предоставила фирме заем (в безналичной форме) в сумме 500 000 руб. сроком на три месяца под 18% годовых. В соответствии с условиями договора заемщик должен уплатить проценты одновременно с возвратом суммы займа (31.01.2009). Доходы и расходы в целях налогообложения прибыли организация определяет по методу начисления. Отчетными периодами по налогу на прибыль признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Предоставлен заем фирме	58-3	51	500 000	Договор займа; выписка банка по расчетному счету
Начислены проценты по договору займа ((500 000 × 18%) : (12 × 3))	58-3	90-1	22 500	Договор займа; бухгалтерская справка-расчет
Отражен возврат заемщиком суммы займа и процентов по договору займа	51	58-3	522 500	Выписка банка по расчетному счету
Отражена запись в аналитическом учете по счету 58, субсчет 58-3, постоянная разница			15 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено уменьшение налоговых обязательств в связи с возникновением постоянной разницы (15 000 × 24%)	68	90	3600	Бухгалтерская справка-расчет

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

№ 3. Какие основные методы получения аудиторских доказательств применяются при аудите кредитов, займов и расходов по их обслуживанию? Как можно использовать эти методы на практике?

№ 4. Организация по договору займа получила акции ОАО стоимостью 500 000 руб. сроком на три месяца. По этому договору должны выплачивать проценты по ставке 21% годовых от указанной в договоре

стоимости акций. По окончании срока договора организация возвратила акции заимодавцу и выплатила проценты по договору займа.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Приняты к учету акции, полученные по договору займа	66-1	66	500 000	Договор займа; выписка из реестра акционеров
<i>Ежемесячные бухгалтерские записи в течение срока договора займа</i>				
Начислены проценты по договору займа $((500\ 000 \times 21\%) : 12)$	91-2	66	8750	Договор займа; бухгалтерская справка-расчет
<i>Бухгалтерские записи по окончании срока договора займа</i>				
Отражен возврат акций, полученных по договору займа	66	66-1	500 000	Выписка из реестра акционеров
Выплачены проценты по договору займа (8750×3)	66	51	26 250	Выписка банка по расчетному счету

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

№ 5. Торговая организация, определяющая доходы и расходы методом начисления, 30.04.2008 получила в обслуживающем банке кредит в сумме 300 000 руб. сроком на три месяца под 21% годовых и в тот же день направила полученные денежные средства на погашение задолженности перед поставщиком товара. Согласно кредитному договору банк ежемесячно должен списывать со счета организации причитающиеся ему проценты за предоставленный кредит. Изменение ставки процента договором не предусмотрено. Других долговых обязательств во II квартале 2008 г. у организации не было. Кредит был возвращен банку в установленный договором срок — 31.07.2008.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражено получение денежных средств по кредитному договору	51	66-1	300 000	Кредитный договор; выписка банка по расчетному счету
Погашена задолженность перед поставщиком товара	60	51	300 000	Выписка банка по расчетному счету

Окончание табл.

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
Начислены проценты по кредиту за месяц $((300\ 000 \times 21\%) : 12)$	26	66-2	5250	Бухгалтерская справка-расчет
Списаны со счета организации проценты по кредитному договору, причитающиеся банку	66-2	51	5250	Кредитный договор; выписка банка по расчетному счету
Отражена записями в аналитическом учете по счету 66, субсчет 66-2, постоянная разница			300	Бухгалтерская справка-расчет
Признано постоянное налоговое обязательство $(300 \times 24\%)$	99	68	72	Бухгалтерская справка-расчет
Отражен возврат банку денежных средств по кредитному договору	66-1	51	300 000	Кредитный договор; выписка банка по расчетному счету

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

№ 6. Для перечисления 100%-го аванса по договору на поставку товаров торговая организация 31.12.2008 привлекла кредит банка на сумму 240 000 руб. сроком на два месяца под 24% годовых с ежемесячной уплатой процентов банку. Аванс перечислен поставщику банком в день получения кредита.

Для возврата банку основной суммы долга по окончании срока кредита организация привлекла заемные средства от другой организации на сумму 240 000 руб. сроком на два месяца под 23% годовых с уплатой процентов одновременно с возвратом суммы основного долга. Товары получены в марте 2009 г. Расчеты с заимодавцем полностью произведены в апреле.

В соответствии с учетной политикой для целей налогообложения прибыли предельная величина процентов, признаваемых расходом при оформлении долгового обязательства в рублях, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза. Доходы и расходы определяются по методу начисления, отчетным периодом признается месяц, два и т.д. до конца календарного года.

Какие хозяйственные операции каким первичным документам соответствуют и как их отразить в учете?

№ 7. Организация в установленный срок не выполнила своих обязательств по кредитному договору. Вместо нее задолженность перед банком погасила организация-поручитель, несущая с должником солидарную ответственность. Кредит был взят сроком на один месяц и использован на пополнение оборотных средств, полная сумма задолженности по нему складывалась из основной суммы задолженности — 500 000 руб.; суммы процентов по кредитному договору — 62 500 руб.; суммы начисленных пеней за несвоевременное погашение задолженности — 16 875 руб.

В учете были сделаны следующие проводки:

Содержание операций	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Первичный документ
<i>Бухгалтерские записи на дату получения кредита</i>				
Получены денежные средства по кредитному договору	51	66-1	500 000	Выписка банка по расчетному счету
<i>Бухгалтерские записи по истечении месяца со дня получения денежных средств</i>				
Начислены проценты по кредитному договору	91-2	66-2	62 500	Бухгалтерская справка-расчет
<i>Бухгалтерские записи на дату получения извещения от поручителя об уплате задолженности по кредитному договору</i>				
Начислены пени по кредитному договору	91-2	66-3	16 875	Бухгалтерская справка-расчет
Признана кредиторская задолженность перед поручителем	60	76	579 375	Бухгалтерская справка

1. Проверить правильность хозяйственных операций.
2. Внести обоснованные предложения по исправлению.

10. Аудит отчетности

№ 1. За отчетный период выручка от продажи продукции составила 900 000 руб., в том числе НДС 150 000 руб. Себестоимость проданной продукции — 500 000 руб. (что соответствует сумме прямых расходов для целей налогообложения прибыли), общехозяйственные расходы — 100 000 руб. При этом учетной политикой организации для целей бухгалтерского учета установлено, что общехозяйственные расходы списываются в качестве условно-постоянных.

Доходы и расходы для целей налогообложения прибыли организация определяет методом начисления. Отчетными периодами по налогу

признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Каким образом в данном случае организация заполняет форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках»?

№ 2. Определить основные параметры сопоставимости отчетных форм.

№ 3. Определить по условно выбранному предприятию сроки сдачи промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности, проверить сроки их представления.

№ 4. Проверить формы отчетности условно выбранного предприятия на предмет соответствия нормам законодательства.

№ 5. Предприятие при заключении договора на проведение обязательной аудиторской проверки не имело утвержденной бухгалтерской (финансовой) отчетности. На момент подписания аудиторского заключения отчетность была составлена. Имеет ли право аудитор ксерокопировать формы отчетности? Входят ли они в состав рабочей документации аудитора?

Продолжение табл.

Приложение

Таблицы случайных чисел

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	0,4877	0,1343	0,4371	0,7054	0,9838	0,9414	0,5240	0,5206	0,2993	0,5332
2	0,0441	0,5300	0,0616	0,5101	0,7045	0,5329	0,9847	0,6880	0,0059	0,1636
3	0,2017	0,7063	0,5185	0,8028	0,3095	0,2646	0,9192	0,9669	0,5592	0,6528
4	0,1797	0,9902	0,4013	0,0843	0,4809	0,6569	0,1663	0,7891	0,4008	0,8294
5	0,7575	0,8386	0,0928	0,5362	0,2282	0,2804	0,7819	0,9710	0,8096	0,9121
6	0,9374	0,0161	0,2596	0,1927	0,5625	0,1687	0,6624	0,2007	0,1367	0,4346
7	0,3228	0,2190	0,4692	0,2469	0,5399	0,8099	0,2146	0,2075	0,3994	0,3771
8	0,0366	0,3267	0,1536	0,1853	0,0502	0,2797	0,6955	0,1638	0,3638	0,9626
9	0,8230	0,1714	0,1922	0,5197	0,0373	0,0714	0,5678	0,0052	0,3662	0,8037
10	0,9885	0,4319	0,6753	0,0345	0,6138	0,8522	0,2600	0,6095	0,9555	0,2930
11	0,6219	0,7436	0,1385	0,6963	0,5669	0,2011	0,6285	0,0037	0,9700	0,5401
12	0,0004	0,1691	0,2724	0,0050	0,4582	0,2495	0,0133	0,3456	0,0524	0,9500
13	0,5444	0,4473	0,2152	0,7963	0,3145	0,4782	0,9156	0,5706	0,4125	0,0002
14	0,4690	0,8859	0,7615	0,1984	0,9924	0,3529	0,8392	0,6127	0,7565	0,3461
15	0,4713	0,0391	0,5874	0,2385	0,2388	0,2496	0,6800	0,7167	0,9116	0,0971
16	0,8530	0,8592	0,2235	0,1688	0,5420	0,1803	0,2006	0,5942	0,0458	0,4416
17	0,3806	0,8352	0,9563	0,9527	0,2312	0,1317	0,1991	0,1893	0,1879	0,5050
18	0,0027	0,0289	0,4396	0,4252	0,4561	0,0315	0,3713	0,4906	0,0490	0,5954
19	0,6410	0,0235	0,6814	0,7514	0,6725	0,7627	0,9014	0,9629	0,6944	0,9743
20	0,4521	0,3148	0,2589	0,8075	0,7562	0,4135	0,3738	0,2077	0,3536	0,3387
21	0,9197	0,6614	0,5526	0,0560	0,6783	0,0922	0,7899	0,9723	0,7148	0,7053
22	0,6346	0,6543	0,5222	0,3912	0,6986	0,3023	0,2318	0,9818	0,5764	0,6286
23	0,3507	0,4098	0,8195	0,8552	0,0265	0,0409	0,6738	0,3913	0,2071	0,4585
24	0,0141	0,0961	0,0081	0,9140	0,2244	0,1688	0,9353	0,7218	0,5933	0,3405
25	0,4433	0,8934	0,1578	0,0246	0,7593	0,2567	0,6187	0,5021	0,0154	0,7436

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
26	0,9350	0,8790	0,0055	0,4941	0,5779	0,5565	0,6779	0,6264	0,2874	0,7544
27	0,6321	0,9521	0,4527	0,0302	0,4754	0,6876	0,4803	0,2931	0,6506	0,0264
28	0,4179	0,9811	0,4675	0,4287	0,0245	0,6654	0,5637	0,1326	0,3467	0,2527
29	0,4649	0,0563	0,3256	0,8543	0,6397	0,2856	0,9862	0,2378	0,7770	0,0271
30	0,4236	0,2303	0,8125	0,7675	0,1727	0,6458	0,1536	0,0185	0,8687	0,7283
31	0,6033	0,5022	0,8298	0,8880	0,7835	0,9662	0,9580	0,7221	0,7620	0,0280
32	0,7550	0,8929	0,4531	0,3143	0,4213	0,5296	0,1111	0,9584	0,6224	0,0725
33	0,4773	0,2605	0,1904	0,3204	0,6956	0,8414	0,7127	0,5611	0,3343	0,1174
34	0,7246	0,4110	0,3236	0,6171	0,6264	0,1732	0,8824	0,8761	0,4164	0,4457
35	0,8763	0,0674	0,7297	0,2031	0,7799	0,4614	0,6530	0,8705	0,5786	0,6282
36	0,5798	0,4229	0,2008	0,2565	0,2449	0,7485	0,2042	0,9208	0,7785	0,2938
37	0,4614	0,0257	0,5769	0,4605	0,7892	0,1568	0,3925	0,4638	0,3492	0,4483
38	0,9518	0,6808	0,6895	0,0365	0,0301	0,0875	0,7085	0,6113	0,3782	0,4406
39	0,5047	0,1922	0,9614	0,8728	0,7431	0,1156	0,6362	0,8055	0,7370	0,1843
40	0,0120	0,1829	0,8634	0,7989	0,6086	0,2402	0,5593	0,9176	0,7947	0,3880
41	0,0864	0,2257	0,7312	0,7471	0,6829	0,7754	0,7387	0,6812	0,6964	0,2247
42	0,9470	0,5206	0,3062	0,0279	0,0208	0,0742	0,6289	0,0034	0,7416	0,1703
43	0,5463	0,3130	0,3154	0,8323	0,4621	0,3359	0,3919	0,4027	0,2400	0,3341
44	0,3819	0,9112	0,1061	0,0655	0,8865	0,5771	0,4656	0,8082	0,5524	0,1253
45	0,8668	0,9272	0,9242	0,7622	0,8090	0,0687	0,1016	0,3543	0,8900	0,4603
46	0,5212	0,7238	0,3660	0,5682	0,8045	0,3912	0,1453	0,0270	0,2258	0,1980
47	0,8565	0,5097	0,8816	0,8685	0,0943	0,1975	0,6184	0,5496	0,0292	0,9277
48	0,7306	0,2844	0,9276	0,8320	0,6343	0,5611	0,9533	0,2128	0,3789	0,8665
49	0,2674	0,9439	0,9426	0,8207	0,8973	0,5666	0,4190	0,0260	0,1095	0,5259
50	0,8422	0,1804	0,2558	0,0875	0,7975	0,9244	0,5277	0,2015	0,8777	0,6558
51	0,1319	0,0141	0,4925	0,2291	0,1362	0,9826	0,4703	0,0548	0,1501	0,9032
52	0,2017	0,1228	0,9772	0,0063	0,2803	0,8280	0,2462	0,2469	0,9793	0,0661
53	0,2296	0,6545	0,4445	0,3552	0,0095	0,8238	0,0201	0,2198	0,9745	0,3885
54	0,2443	0,0271	0,0517	0,8560	0,6910	0,3540	0,7363	0,6573	0,2666	0,1579
55	0,7870	0,3726	0,0573	0,8455	0,9573	0,5821	0,1841	0,4294	0,1192	0,4456
56	0,8886	0,7686	0,9689	0,6318	0,4524	0,2009	0,7882	0,6643	0,9682	0,8997
57	0,0168	0,0452	0,6497	0,0301	0,5962	0,5738	0,2475	0,0266	0,0133	0,0376
58	0,5038	0,2080	0,9235	0,3758	0,7423	0,1712	0,9989	0,9278	0,8121	0,6202
59	0,8237	0,9269	0,1271	0,7048	0,6481	0,1477	0,8924	0,4683	0,2354	0,4819
60	0,5488	0,8228	0,7509	0,4019	0,6471	0,7382	0,4748	0,6147	0,5101	0,2514

Продолжение табл.

	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1	0,3705	0,5502	0,3979	0,4608	0,7200	0,6926	0,1115	0,4181	0,6674	0,0552
2	0,3636	0,7400	0,0864	0,7229	0,3034	0,3983	0,0846	0,7973	0,5631	0,7588
3	0,1345	0,2956	0,2671	0,1077	0,7159	0,6232	0,6666	0,8703	0,1684	0,7931
4	0,0505	0,7896	0,6111	0,3576	0,4000	0,3587	0,2158	0,9859	0,5901	0,8548
5	0,7030	0,8743	0,5141	0,6754	0,8019	0,9026	0,2324	0,6500	0,7760	0,9336
6	0,8275	0,7776	0,2323	0,6751	0,1395	0,4905	0,7803	0,3925	0,1272	0,9030
7	0,5600	0,3578	0,4616	0,8492	0,3580	0,8117	0,8784	0,0451	0,8594	0,8498
8	0,6117	0,8279	0,0829	0,4705	0,3815	0,3125	0,5273	0,2277	0,8821	0,4762
9	0,6417	0,8574	0,3243	0,7217	0,1655	0,4683	0,7244	0,8198	0,7749	0,2201
10	0,7581	0,3032	0,0095	0,0037	0,3657	0,2019	0,7705	0,1742	0,4548	0,9876
11	0,2009	0,1181	0,8177	0,1526	0,3635	0,5899	0,5947	0,2413	0,1437	0,7891
12	0,9031	0,3629	0,4510	0,9873	0,4163	0,5750	0,2348	0,8810	0,6595	0,5293
13	0,2736	0,7493	0,6587	0,2715	0,5180	0,2441	0,4062	0,9902	0,9678	0,4697
14	0,3506	0,4474	0,4327	0,0187	0,7697	0,6175	0,4414	0,4726	0,8916	0,4338
15	0,9800	0,6300	0,9795	0,9514	0,8765	0,1061	0,2664	0,7746	0,9193	0,5602
16	0,5681	0,6642	0,4236	0,9652	0,4088	0,2982	0,3463	0,1597	0,7174	0,7184
17	0,2381	0,5366	0,4942	0,1809	0,6785	0,6470	0,7348	0,9320	0,1598	0,2788
18	0,1304	0,3062	0,4850	0,4407	0,2288	0,7200	0,7315	0,9627	0,6758	0,4385
19	0,3886	0,9100	0,5236	0,4905	0,6045	0,3774	0,1045	0,6582	0,2284	0,7725
20	0,5287	0,0693	0,2090	0,5268	0,7547	0,7335	0,8476	0,9837	0,8088	0,2003
21	0,1069	0,7248	0,2749	0,4917	0,6985	0,8981	0,4420	0,9675	0,3417	0,6747
22	0,7638	0,0715	0,3150	0,1199	0,3730	0,9145	0,3625	0,9613	0,7070	0,0315
23	0,1219	0,6575	0,3625	0,6989	0,4703	0,7688	0,0365	0,3727	0,9849	0,1559
24	0,2924	0,1951	0,3049	0,9903	0,5819	0,6741	0,0025	0,9283	0,4166	0,4685
25	0,2238	0,0857	0,7179	0,9021	0,7658	0,7668	0,5645	0,6776	0,3914	0,2265
26	0,9800	0,0996	0,3020	0,2688	0,6285	0,1877	0,0112	0,2094	0,3055	0,2967
27	0,4470	0,3848	0,5668	0,6012	0,9098	0,1604	0,3399	0,6063	0,8914	0,6719
28	0,0353	0,7172	0,7949	0,9463	0,3751	0,3581	0,7158	0,8222	0,4607	0,2024
29	0,7705	0,6999	0,3390	0,5873	0,5519	0,8032	0,3518	0,6181	0,9859	0,4801
30	0,9266	0,8935	0,4366	0,3227	0,4088	0,1648	0,5337	0,9887	0,0086	0,0916
31	0,9726	0,9822	0,3203	0,0648	0,2242	0,6327	0,6394	0,7356	0,7962	0,1662
32	0,7423	0,1380	0,7296	0,9636	0,6160	0,6203	0,5364	0,7091	0,9581	0,4096
33	0,9483	0,3419	0,3950	0,1763	0,9943	0,7384	0,6336	0,6362	0,3197	0,5634

Продолжение табл.

	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
34	0,9560	0,1231	0,4488	0,7951	0,4818	0,2606	0,5768	0,1827	0,7905	0,3664
35	0,4334	0,5639	0,9460	0,1972	0,2314	0,4444	0,3011	0,6846	0,7844	0,4972
36	0,7407	0,5406	0,5238	0,5489	0,5091	0,4098	0,8574	0,0934	0,5705	0,7113
37	0,5956	0,9554	0,9447	0,3361	0,1938	0,6660	0,9208	0,4343	0,7662	0,5753
38	0,2041	0,1215	0,4716	0,4649	0,4726	0,2628	0,9497	0,6092	0,8325	0,6215
39	0,2550	0,5364	0,6742	0,7298	0,8028	0,8959	0,2230	0,1719	0,8674	0,5007
40	0,3882	0,5320	0,8468	0,3149	0,6653	0,6003	0,7503	0,6169	0,8480	0,2211
41	0,1963	0,0509	0,8860	0,2298	0,7092	0,7912	0,3869	0,8786	0,1478	0,6343
42	0,1310	0,2219	0,3990	0,1428	0,2778	0,3519	0,3412	0,0431	0,0655	0,4704
43	0,3849	0,0798	0,7411	0,5700	0,1174	0,6701	0,2556	0,3311	0,2443	0,0204
44	0,5347	0,2105	0,9424	0,5821	0,2295	0,1041	0,2915	0,4974	0,0118	0,7750
45	0,0734	0,5219	0,1945	0,6357	0,6985	0,7716	0,4802	0,5762	0,6504	0,0174
46	0,8664	0,9563	0,0947	0,0763	0,6033	0,7561	0,2441	0,4866	0,8581	0,7890
47	0,6431	0,7050	0,3861	0,4283	0,1931	0,6974	0,9230	0,8211	0,7686	0,3925
48	0,1348	0,8256	0,4167	0,8017	0,4876	0,9392	0,5703	0,7012	0,5388	0,0193
49	0,0444	0,2199	0,3038	0,6465	0,8637	0,8123	0,0277	0,3941	0,6903	0,0833
50	0,3541	0,7460	0,4090	0,1160	0,4311	0,4324	0,6380	0,9100	0,6695	0,4094
51	0,2917	0,4048	0,8687	0,3572	0,8492	0,8075	0,7634	0,6123	0,9890	0,6876
52	0,7666	0,8986	0,4711	0,6658	0,9268	0,9785	0,6229	0,8812	0,7637	0,1151
53	0,2879	0,5651	0,5926	0,0702	0,9017	0,2342	0,5104	0,0288	0,7489	0,2744
54	0,5827	0,8316	0,2793	0,9162	0,6220	0,0983	0,7222	0,5219	0,3222	0,9371
55	0,0035	0,5364	0,4631	0,1616	0,2648	0,2879	0,7021	0,7345	0,2293	0,3506
56	0,4067	0,9037	0,2716	0,9072	0,1356	0,0149	0,5199	0,3236	0,8956	0,0481
57	0,4579	0,7042	0,2920	0,9746	0,0494	0,0836	0,4626	0,7072	0,7148	0,9620
58	0,5434	0,1419	0,0386	0,9179	0,7755	0,3726	0,1758	0,5361	0,2262	0,8360
59	0,9194	0,1643	0,8532	0,0068	0,3818	0,0976	0,9125	0,6509	0,8804	0,8298
60	0,4934	0,5857	0,6756	0,5559	0,2408	0,1683	0,5835	0,8208	0,9673	0,9942

Продолжение

	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
1	0,2406	0,8675	0,9425	0,0915	0,0555	0,7025	0,5995	0,3369	0,7327	0,5414
2	0,8504	0,7627	0,1000	0,5985	0,9646	0,0511	0,3599	0,2445	0,5779	0,3526
3	0,9574	0,1029	0,4226	0,5718	0,1828	0,4115	0,5265	0,0483	0,2378	0,0162
4	0,9738	0,2053	0,4772	0,6557	0,9576	0,6021	0,1721	0,5401	0,0311	0,7676

Продолжение табл.

	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
5	0,5951	0,2176	0,8729	0,6852	0,6591	0,1223	0,1347	0,2426	0,7215	0,3445
6	0,3610	0,3081	0,1573	0,2475	0,7209	0,3564	0,4015	0,7604	0,5742	0,7573
7	0,3771	0,1970	0,0757	0,3729	0,0610	0,5247	0,1246	0,7144	0,8764	0,2855
8	0,2460	0,7355	0,5354	0,3618	0,9654	0,6169	0,4920	0,7258	0,2080	0,7833
9	0,0201	0,0300	0,1791	0,7852	0,3716	0,7006	0,7182	0,6600	0,1171	0,7777
10	0,7294	0,4324	0,6577	0,5484	0,3056	0,0709	0,8450	0,8336	0,5907	0,8982
11	0,7887	0,4609	0,7288	0,4016	0,5886	0,1372	0,1821	0,7422	0,3823	0,3799
12	0,8725	0,1513	0,5749	0,7217	0,1253	0,7985	0,6611	0,1112	0,9438	0,0143
13	0,2498	0,7345	0,1454	0,3488	0,5775	0,6378	0,1138	0,0771	0,2625	0,6736
14	0,0864	0,5263	0,8750	0,8951	0,8357	0,6573	0,5359	0,4642	0,3367	0,7022
15	0,1102	0,6499	0,0836	0,0218	0,4085	0,0580	0,7930	0,9993	0,4624	0,3890
16	0,4841	0,0441	0,9313	0,0409	0,5146	0,1549	0,7026	0,5802	0,0965	0,9434
17	0,4311	0,8025	0,6900	0,4347	0,0846	0,3009	0,8752	0,4450	0,9140	0,7755
18	0,7879	0,9111	0,8306	0,2283	0,1812	0,7387	0,4510	0,0606	0,8415	0,3867
19	0,4612	0,4928	0,4070	0,3742	0,9650	0,8706	0,5565	0,2281	0,3695	0,6223
20	0,0312	0,3493	0,4997	0,1454	0,8659	0,4838	0,9143	0,9028	0,0949	0,5045
21	0,4413	0,2840	0,5614	0,1762	0,3961	0,3174	0,0125	0,3014	0,5662	0,6070
22	0,6840	0,9752	0,9486	0,4928	0,9828	0,8170	0,9187	0,0441	0,9876	0,2777
23	0,2630	0,8688	0,7982	0,2802	0,2960	0,2308	0,4474	0,9988	0,7478	0,6181
24	0,8103	0,2419	0,0282	0,8585	0,2993	0,2198	0,9011	0,6933	0,2681	0,2288
25	0,7729	0,0001	0,6811	0,9046	0,5650	0,4104	0,9730	0,3881	0,7858	0,8297
26	0,4973	0,5323	0,8227	0,0445	0,3989	0,2525	0,6837	0,0257	0,4277	0,8797
27	0,7595	0,2017	0,6004	0,0382	0,0731	0,2862	0,9707	0,9890	0,4092	0,1714
28	0,7037	0,4937	0,9206	0,4364	0,6144	0,5787	0,1984	0,0982	0,8178	0,9959
29	0,7596	0,9250	0,5365	0,5177	0,3849	0,6418	0,4530	0,2503	0,8958	0,9657
30	0,8771	0,6539	0,2726	0,4353	0,7934	0,3936	0,3559	0,5185	0,9851	0,6236
31	0,8775	0,7243	0,8235	0,2907	0,6391	0,4736	0,9899	0,6631	0,7708	0,1089
32	0,9527	0,7748	0,7056	0,3636	0,4913	0,4120	0,1141	0,3864	0,7336	0,1066
33	0,8247	0,0534	0,4890	0,4737	0,4065	0,6030	0,6821	0,6855	0,2542	0,4746
34	0,1296	0,2960	0,4082	0,4145	0,0466	0,3025	0,9417	0,0508	0,6351	0,5292
35	0,2088	0,4574	0,3794	0,1183	0,8561	0,7200	0,3818	0,0337	0,9766	0,8294
36	0,2786	0,9916	0,4478	0,4403	0,9642	0,5071	0,6553	0,1324	0,5556	0,0876
37	0,6556	0,4101	0,0863	0,0167	0,4146	0,0496	0,6440	0,4656	0,3062	0,2946
38	0,9913	0,1640	0,3794	0,7832	0,8629	0,6061	0,8229	0,3727	0,4378	0,1421

Окончание табл.

	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
39	0,7584	0,1050	0,2003	0,8557	0,8087	0,2568	0,6783	0,8232	0,8694	0,5401
40	0,8463	0,2048	0,8027	0,9122	0,3196	0,1568	0,9970	0,5975	0,4423	0,8463
41	0,4149	0,6053	0,6250	0,5269	0,7481	0,2856	0,3598	0,3960	0,2998	0,5125
42	0,6946	0,8363	0,5119	0,1101	0,5528	0,0866	0,3903	0,7917	0,3297	0,2858
43	0,5195	0,4214	0,0770	0,2203	0,1571	0,6131	0,9925	0,1688	0,1609	0,0145
44	0,6323	0,9864	0,4649	0,9057	0,8064	0,3798	0,3415	0,6934	0,6869	0,5425
45	0,7609	0,0295	0,4597	0,8045	0,6871	0,8946	0,5737	0,1167	0,6080	0,3420
46	0,0677	0,3990	0,4977	0,8825	0,9731	0,7699	0,8243	0,0679	0,8244	0,4084
47	0,4169	0,7130	0,2715	0,7238	0,2501	0,4057	0,4757	0,6508	0,6749	0,6067
48	0,6377	0,8793	0,1584	0,7287	0,3617	0,1414	0,1026	0,6706	0,5733	0,8578
49	0,2599	0,9094	0,7695	0,6334	0,5387	0,0390	0,8924	0,0910	0,0031	0,9739
50	0,4398	0,0352	0,2676	0,7476	0,5785	0,2859	0,2974	0,6996	0,4434	0,8403
51	0,5144	0,3800	0,6670	0,1451	0,3919	0,5554	0,6173	0,1306	0,1719	0,3605
52	0,7995	0,3106	0,3023	0,8593	0,3098	0,8695	0,6346	0,0193	0,6670	0,5668
53	0,4007	0,7541	0,8242	0,8734	0,6356	0,4307	0,3657	0,3161	0,4671	0,8534
54	0,4469	0,6411	0,3989	0,5062	0,0909	0,9486	0,2799	0,3178	0,0438	0,2445
55	0,9004	0,6565	0,6035	0,1847	0,4484	0,9008	0,9182	0,4994	0,8853	0,1058
56	0,5837	0,6667	0,2006	0,8549	0,0185	0,8673	0,6113	0,1272	0,9558	0,4278
57	0,2526	0,2436	0,5697	0,0391	0,9655	0,7338	0,7678	0,7828	0,8256	0,0905
58	0,8196	0,0411	0,5618	0,1845	0,8114	0,2612	0,1815	0,6815	0,2976	0,8696
59	0,8361	0,2125	0,0870	0,9638	0,2263	0,5654	0,5317	0,1531	0,6463	0,8682
60	0,4002	0,9530	0,1663	0,2755	0,3017	0,4125	0,4738	0,8563	0,3080	0,5978

Ответы на тесты

Глава 1. 1. 3). 2. 1). 3. 2). 4. 1) 5. 3). 6. 3). 7. 2). 8. 3). 9. 2). 10. 2).

Глава 2. 1. 1). 2. 2). 3. 2). 4. 1). 5. 1). 6. 3). 7. 1). 8. 2). 9. 1). 10. 1). 11. 1). 12. 3). 13. 3). 14. 3). 15. 1).

Глава 3. 1. 2). 2. 2). 3. 2). 4. 1). 5. 1). 6. 2). 7. 2). 8. 2). 9. 1). 10. 3). 11. 3). 12. 1). 13. 2). 14. 2). 15. 2). 16. 3). 17. 2). 18. 2). 19. 1). 20. 2). 21. 4). 22. 2). 23. 1).

Глава 4. 1. 1). 2. 2). 3. 3). 4. 2). 5. 1). 6. 1). 7. 2). 8. 1). 9. 3). 10. 2). 11. 1). 12. 3). 13. 2).

Глава 5. 1. 1). 2. 3). 3. 1). 4. 1). 5. 3). 6. 2). 7. 1). 8. 2). 9. 2). 10. 3). 11. 1). 12. 1). 13. 3). 14. 3). 15. 1). 16. 1). 17. 3). 18. 3). 19. 3).

Глава 6. 1. 1). 2. 3). 3. 3). 4. 3). 5. 2). 6. 3). 7. 1).

Глава 7. 1. 1). 2. 1). 3. 2). 4. 2). 5. 3). 6. 2). 7. 2). 8. 3). 9. 3). 10. 1). 11. 3). 12. 2). 13. 2). 14. 2). 15. 2). 16. 1). 17. 1). 18. 1).

Глава 8. 1. 3). 2. 3). 3. 3). 4. 3). 5. 3). 6. 1). 7. 1). 8. 2). 9. 1). 10. 4). 11. 3). 12. 1). 13. 1). 14. 1). 15. 2). 16. 2). 17. 3). 18. 1). 19. 1). 20. 3). 21. 3). 22. 3). 23. 2). 24. 3). 25. 2). 26. 3).

Глава 9. 1. 2). 2. 3). 3. 2). 4. 1). 5. 1). 6. 2). 7. 3). 8. 2). 9. 3). 10. 3). 11. 2). 12. 1). 13. 2). 14. 3). 15. 1). 16. 2). 17. 3). 18. 1). 19. 3). 20. 2). 21. 3).

Основные термины и их определения, принятые в аудите

Ассистент аудитора — физическое лицо, как правило, не аттестованное на право ведения аудиторской деятельности, участвующее в аудиторской проверке, являющееся помощником аудитора и работающее под его руководством.

Аномальная ошибка в аудите — ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно (за исключением некоторых случаев) и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности — проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора без ограничения срока действия.

Аудируемое лицо — хозяйствующий (экономический) субъект, в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности которого проводится аудит или которому оказываются иные аудиторские услуги.

Аудит на соответствие — вид аудита, который предназначен для проверки соблюдения организацией конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты операции или отчеты.

Аудит, базирующийся на риске, — аудит, при котором, исходя из условий бизнеса клиента, проверка проводится выборочно, в основном там, где риск ошибки или мошенничества является максимальным.

Аудитор — физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Аудиторская выборка

1) в широком смысле: способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности;

2) в узком смысле: перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод о всей проверяемой совокупности.

Аудиторская выборка (выборочная проверка) — применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка.

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

Аудиторская организация — коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторские доказательства — информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Аудиторский риск — риск того, что аудитор выразит несоответствующее аудиторское мнение в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает три компонента: неотъемлемый риск, риск системы контроля и риск необнаружения.

Аудиторское заключение — официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с требованиями законодательства, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству РФ.

Связанные стороны в аудите — физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. Операцией между аудируемым лицом и связанной стороной считается любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств, осуществляемая между аудируемым лицом и связанной стороной.

Внешнее подтверждение в аудите — процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной аудитору (по требованию аудируемого лица) ответа на запрос аудируемого лица о предоставлении информации относительно какой-либо определенной статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности, оказывающей влияние на предпосылки ее подготовки. При принятии решения относительно целесообразности и особенностей использования внешних подтверждений аудитор должен учитывать область деятельности аудируемого лица и опыт рассылки запросов, а также получения и обработки полученных ответов.

Внешний аудит — вид аудита, который проводится сторонними аудиторскими фирмами (юридическими лицами) или аудиторами.

Внутренний аудит — организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования внутреннего контроля.

Внутренний контроль качества аудита — определенные методы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы, призванные обеспечить проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудиторская организация (индивидуальный аудитор), либо в соответствии с иными документами.

Генеральная совокупность в аудите — полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность. В отношении данной совокупности аудитор делает выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты (подмножества), где каждая страта проверяется отдельно.

Дата подписания заключения аудитора — дата, проставленная на аудиторском заключении при его подписании, после которой прекращаются все исследования информационных материалов, связанных с аудитом, по истечении которой в аудиторское заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с аудируемым лицом.

Дата представления бухгалтерской отчетности — день фактической передачи бухгалтерской отчетности экономического субъекта ее пользователям по принадлежности или дата отправления, обозначенная на штампе почтовой организации.

Договор на проведение аудиторской проверки — официальный документ, регламентирующий взаимоотношения клиент — аудитор

(в общих чертах ничем не отличается от обычных договоров, используемых в предпринимательской деятельности).

Документация бухгалтерского учета — совокупность материальных носителей информации, составляемая по установленным требованиям в ходе ведения бухгалтерского учета.

Документация в аудите — рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора, либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита.

Допустимая ошибка — максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой.

Допущение непрерывности деятельности в аудите — основной принцип подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. В соответствии с принципом допущения непрерывности деятельности обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить свои обязательства и реализовать активы в ходе своей деятельности.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств — данные понятия взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур по существу. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь представляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

Достоверность бухгалтерской отчетности — такая степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая позволяет компетентному пользователю делать на ее основе правильные выводы о результатах деятельности экономических субъектов и принимать основанные на этих выводах решения.

Достоверность в аудите — степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах

хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Заведомо ложное аудиторское заключение — аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

Инициативный (добровольный) аудит — аудит, осуществляемый по решению экономического субъекта, на основе договора с аудитором (аудиторской фирмой).

Информация аудитора (письменная) по результатам проведения аудита — документ, адресованный руководителям и (или) собственникам аудируемого лица, содержащий подробные сведения о ходе аудиторской проверки, отмеченных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, существенных нарушениях подготовки бухгалтерской отчетности, а также другие данные, полученные в ходе проведения проверки и предусмотренные договором на проведение аудита.

Информация по результатам аудита — это сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые, по мнению аудитора, одновременно являются важными для руководства и представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытием информации в ней. Информация включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита. Аудитор не обязан в ходе аудита разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом.

Искажение бухгалтерской отчетности — неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета из-за нарушения установленных правил его организации и ведения. Искажение может быть двух видов: преднамеренное и непреднамеренное.

Контроль качества аудита — методики и процедуры, принятые аудиторской организацией для того, чтобы ее руководство имело разумную уверенность, что в ходе всех аудиторских проверок, проводимых этой организацией, выполняются требования правил (стандартов) аудита и других нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

Контрольная среда — понятие, характеризующее общее отношение, осведомленность и практические действия руководства проверяемой

организации, направленные на установление, поддержание и развитие системы внутреннего контроля в организации.

Конфиденциальность информации в аудите — один из принципов аудита, заключающийся в том, что аудиторы (аудиторские организации) обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудиторской деятельности, и не вправе передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам либо разглашать устно содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) аудируемого лица, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами РФ.

Материальность (существенность) — максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в отчетности и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей отчетности в заблуждение.

Международные стандарты аудита (МСА) — справочник для профессиональных аудиторов, в котором содержится описание общепризнанных методов аудита.

Мнение аудитора — выраженный в установленной форме вывод аудитора (аудиторской организации) о достоверности (недостоверности, достоверности с оговорками) бухгалтерской отчетности аудируемого лица в целом или некоторых ее частей, который аудитор обязан привести в своем заключении, а также вывод аудитора о достаточности собранных аудиторских доказательств для подготовки им заключения как такового. Аудитор (аудиторская организация) несет в установленном порядке ответственность за обоснованность и верность своего мнения.

Модифицированное аудиторское заключение — заключение считается модифицированным, если возникли:

1) факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Мошенничество — преднамеренно неверное отражение и представление данных учета и отчетности, включая изменение и перестановку учетных записей, фальсификацию первичных документов, регистров и отчетности, умысленные изменения в учете, искажающие смысл хозяйственной операции и нарушающие правила, определенные законодательством и принятой учетной политикой предприятия, а также преднамеренно неверную оценку имущества предприятия, изменение

или пропуск финансовых результатов, применение заведомо ложной корректировки учетных записей.

Недобросовестные действия в аудите — преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод. Недобросовестные действия, совершенные представителями руководства аудируемого лица или представителями собственника, именуется недобросовестными действиями руководства, а недобросовестные действия, совершенные сотрудниками аудируемого лица, — недобросовестными действиями сотрудников. В обоих случаях в недобросовестных действиях могут участвовать третьи лица, не относящиеся к аудируемому лицу.

Независимость аудитора — один из принципов аудита, заключающийся в обязанности отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в проверяемом экономическом субъекте, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьей стороны, собственников или руководителей аудиторской организации, в которой аудитор работает.

Неотъемлемый риск — подверженность сальдо счета или класса операций экономического субъекта искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций, при условии отсутствия соответствующих средств внутреннего контроля.

Несоблюдение законодательства аудируемым лицом — как преднамеренное, так и непреднамеренное действие или бездействие аудируемого лица, которое противоречит нормативным правовым актам РФ. Такие действия относятся к операциям, которые были осуществлены самим аудируемым лицом или от его имени руководством, или сотрудниками этого аудируемого лица. Несоблюдение не включает случаи нарушения законодательства РФ со стороны руководства или сотрудников аудируемого лица, не имеющие отношения к хозяйственной деятельности данного аудируемого лица.

Объем аудита — термин относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах. Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом ФПСАД, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности аудитора. Помимо правил (стандартов) аудитор при определении объема аудита обязан принимать во внимание федеральные законы, другие

нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

Объем выборки в аудите — количество единиц, отбираемых аудитором из проверяемой совокупности.

Обязательный аудит — ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Ограничение объема аудита — явные или неявные действия со стороны представителей аудируемого лица, руководителей аудиторской организации, от имени которой работает аудитор, либо третьих лиц, направленные на воспрепятствование проведению уже начавшейся аудиторской проверки в том объеме, который аудитор считает необходимым для подготовки полноценного аудиторского заключения и (или) аудиторского отчета.

Операционный аудит — вид аудита, который используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия для оценки производительности и эффективности.

Основной аудитор — аудитор, который отвечает за подготовку аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в случае, если такая финансовая (бухгалтерская) отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким подразделениям, которые проверяются другим аудитором.

Ответственность аудитора (аудиторской организации) — санкции, связанные с неисполнением либо ненадлежащим исполнением аудитором (аудиторской организацией) своих обязательств по заключенному с аудируемым лицом договору на проведение аудита. Формы и виды ответственности определяются действующим законодательством и соглашением сторон.

Оферта — адресованное одному или нескольким конкретным лицам предложение, которое достаточно определено и выражает намерение лица, сделавшего предложение, считать себя заключившим договор с адресатом, которым будет принято предложение.

Ошибка — непреднамеренное искажение финансовой информации в результате математических или логических просчетов в учетных документах, недосмотра в системе учета или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности.

Ошибка выборки, допустимая в аудите — максимальное значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете или отчетности аудируемого лица, обнаруженной аудитором в ходе аудиторской выборки, в пределах которой аудитор все еще может сделать вывод о достоверности в целом данных, подлежащих проверке в ходе этой выборки.

Первоначальный аудит — вид аудита, который проводится впервые данным аудитором (аудиторской фирмой) для данного клиента. Это существенно увеличивает риск и трудоемкость аудита.

Письмо — обязательство аудитора — документ, регламентирующий обязательства и ответственность экономического субъекта (клиента) и аудитора (аудиторской организации) на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки.

План аудита общий — логическое описание предполагаемого объема и характера проведения аудита, особенностей экономического субъекта и специфики предполагаемой аудиторской проверки, а также используемых в процессе аудита методов и технических приемов.

Планирование аудита — один из обязательных этапов аудита, заключающийся в определении стратегии и тактики аудита, объема аудиторской проверки, составлении общего плана аудита, разработке аудиторской программы и конкретных аудиторских процедур.

Подтверждающий аудит — этап развития аудита, заключающийся в основном в проверке документации, подтверждающей записанные хозяйственные операции, и правильной группировке этих операций в финансовых отчетах.

Положения о международной аудиторской практике (ПМАП) — положения, разрабатываемые с целью предоставления практической помощи аудиторам в соблюдении стандартов и обеспечении надлежащей аудиторской практики. ПМАП не имеют силы стандартов.

Пользователь бухгалтерской отчетности — юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об экономическом субъекте. Внутренние пользователи бухгалтерской отчетности — это руководители, учредители, участники и собственники имущества экономического субъекта, внешние пользователи — это инвесторы, кредиторы, контрагенты экономического субъекта, а также заинтересованные государственные органы.

Предпринимательский риск в аудите — риск аудитора, заключающийся в возможности не получить планируемого дохода от проверки, получить сумму меньше планируемой, понести убытки из-за некачественной проверки.

Программа аудита — совокупность методов и приемов аудита, оформленная документально в установленной форме и включающая перечень аудиторских процедур, применяемых в данной аудиторской проверке, а также их характер, сроки, объем и конкретных исполнителей.

Разумная уверенность — общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

Риск необнаружения — риск, заключающийся в том, что аудиторские процедуры проверки не позволят обнаружить искажение в сальдо

счетов или классах операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций.

Риск по аудиторской выборке — риск, связанный с использованием аудиторской выборки, возникающий, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если бы к генеральной совокупности в целом были применены идентичные процедуры аудита.

Риск системы контроля — риск того, что искажения сальдо счета или класса операций, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций, не будут предотвращены, выявлены или своевременно исправлены с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Система бухгалтерского учета — совокупность конкретных форм и методов, обеспечивающих возможность для данной организации вести учет своего имущества и обязательств путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в учетных регистрах на основании первичных документов, т.е. осуществлять ведение бухгалтерского учета, а также формировать бухгалтерскую отчетность.

Система внутреннего контроля — совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством организации для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности.

Системно-ориентированный аудит — этап развития аудита, означающий ориентацию на проверку системы внутреннего контроля предприятий и организаций.

Скептицизм (профессиональный) аудитора — необходимое качество аудитора, заключающееся в том, что он при формировании своего мнения всегда должен предполагать, что в силу объективных и субъективных причин получаемые им аудиторские доказательства могут быть неверными, содержать ошибки и искажения.

Совокупность, проверяемая в аудите — совокупность всех проверяемых на данном участке аудита элементов документации бухгалтерского учета или объектов проверки.

Согласованный (повторяющийся) аудит — вид аудита, который осуществляется аудитором (аудиторской фирмой) повторно или регулярно.

Средства внутреннего контроля — составные части системы внутреннего контроля, установленные руководством организации на отдельных направлениях и участках хозяйственной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления.

Статистическая выборка в аудите — случайный (либо систематический со случайным выбором начальной точки) отбор тестируемой

совокупности; применение теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки.

Существенная информация в аудите — информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Существенность зависит от величины показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

Услуги, сопутствующие аудиту, — услуги, которые разрешается оказывать аудиторам (аудиторским организациям) помимо собственно проведения аудиторских проверок.

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

Финансовый аудит (аудит финансовой отчетности) — вид аудита, который предусматривает оценку достоверности финансовой информации.

Цель аудита — выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Эксперт — специалист, не состоящий в штате данной аудиторской организации, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по определенному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области. В качестве эксперта аудиторская организация может использовать работу специализированной организации, являющейся юридическим лицом.

Литература

1. *Адамс, Р.* Основы аудита : пер. с англ. / Р. Адамс ; под ред. Я. В. Соколова. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995.
2. *Алборов, Р. А.* Основы аудита : учеб. пособие / Р. А. Алборов, Л. И. Хоружий, С. М. Концевал. — М. : Дело и Сервис, 2001.
3. *Аренс, А.* Аудит : пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек. — М. : Финансы и статистика, 1995.
4. *Баканов, М. И.* Теория экономического анализа : учебник / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. — 4-е изд. — М. : Финансы и статистика, 2001.
5. *Бороненкова, С. А.* Управленческий анализ / С. А. Бороненкова. — М. : Финансы и статистика, 2001.
6. *Бурцев, В. В.* Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. — М. : Экзамен, 2000.
7. *Бычкова, С. М.* Планирование в аудите / С. М. Бычкова, А. В. Газарян. — М. : Финансы и статистика, 2001.
8. *Бычкова, С. М.* Основы аудита : учебник / С. М. Бычкова, А. В. Газарян, Г. И. Козлова и др. ; под ред. Я. В. Соколова. — М. : Бухгалтерский учет, 2000.
9. *Василевич, И. П.* Сборник задач по аудиту : учеб. пособие / И. П. Василевич, Е. И. Ширкина. — М. : Финансы и статистика, 1999.
10. *Волкова, В. М.* Аудит акционерных обществ в отраслях промышленности / В. М. Волкова [и др.] ; под ред. А. Б. Яновского. — М. : Аудитор, 1997.
11. *Глушков, И. Е.* Аудит на современном предприятии / И. Е. Глушков. — Москва—Новосибирск : КноРус-ЭКОР, 1997.
12. *Гутцайт, Е. М.* Аудит : концепция, проблемы, стандарты / Е. М. Гутцайт. — М. : Современная экономика и право, 2000.
13. *Данилевский, Ю. А.* Общий аудит, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов : учеб. пособие / Ю. А. Данилевский. — М. : Бухгалтерский учет, 2004.
14. *Данилевский, Ю. А.* Аудит : учеб. пособие / Ю. А. Данилевский [и др.]. — М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 1999.

15. *Дефлис, Ф. Л.* Аудит Монгомери : пер. с англ. / Ф. Л. Дефлис [и др.] ; под ред. Я. В. Соколова. — М. : Аудит; ЮНИТИ, 1997.
16. *Дряхлов, В. В.* Основы аудита : курс лекций / В. В. Дряхлов. — 2-е изд. — М. : Издательство «Гном и Д», 2001.
17. *Егорова, С. К.* Основы бухгалтерского учета и аудита в сфере сервиса : учеб. пособие / С. К. Егорова, К. Я. Денисова; под ред. С. К. Егоровой. — М. : Юристь, 2000.
18. *Кармайкл, Д. Р.* Стандарты и нормы аудита : пер. с англ. / Д. Р. Кармайкл, М. Венис. — М. : Аудит; ЮНИТИ, 1995.
19. *Ковалев, В. В.* Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. — М. : ПБОЮЛ, 2000.
20. *Ковалева, О. В.* Аудит : учеб. пособие / О. В. Ковалева, Ю. П. Константинов. — М. : ПРИОР, 2000.
21. *Крикунов, А. В.* Опыт развития и регулирования аудиторской деятельности (на примере Швеции и России) / А. В. Крикунов, Н. Т. Лабынцев, А. Д. Ларионов [и др.] ; под ред. А. В. Крикунова. — СПб. : Юридический центр Пресс, 2000.
22. *Лабынцев, Н. Т.* Аудит : теория и практика : учеб. пособие / Н. Т. Лабынцев, О. В. Ковалева. — М. : ПРИОР, 2000.
23. *Макальская, М. А.* Основы аудита : курс лекций с ситуационными задачами / М. А. Макальская, Н. А. Пирожкова. — М. : Дело и Сервис, 2000.
24. *Международные стандарты учета и аудита : сборник с комментариями.* — Вып. 7 : Международные положения аудитора / сост. М. М. Раппопорт. — М. : Фирма «Аудит-трейнинг», 1992.
25. *Международные стандарты финансовой отчетности.* — М. : Аскери-АССА, 1998.
26. *Нитецкий, В. В.* Практикум общего аудита : учеб.-практ. пособие / В. В. Нитецкий, Ф. В. Зайнетдинов. — М. : Дело, 2000.
27. *Операционный аудит — анализ* / Под ред. А. А. Ветрова. — М. : Перспектива, 1996.
28. *Подольский, В. И.* Аудит : учебник / В. И. Подольский [и др.] ; под ред. В. И. Подольского. — 2-е изд. — М. : ЮНИТИ, 2000.
29. *Полисюк, Г. Б.* Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комплексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия : учеб. пособие / Г. Б. Полисюк [и др.]. — М. : Экзамен, 2000.
30. *Правила (стандарты) аудиторской деятельности.* — М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.
31. *Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности : учебник / отв. ред. С. В. Чадаев.* — М. : Юристь, 1999.

32. Практикум по аудиту : учеб. пособие / под ред. А. Д. Ларионова. — М. : ООО «ТК Велби», 2003.
33. Пятенко, С. В. Организация работы аудитора и консультанта : учеб.-практ. пособие / С. В. Пятенко. — М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.
34. Робертсон, Дж. Аудит : пер. с англ. / Дж. Робертсон. — М. : Аудиторская фирма «Контакт», 1993.
35. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. / Г. В. Савицкая. — 2-е изд. — Минск : ООО «Новое знание», 2000.
36. Справочник по аудиту / под ред. Э. А. Уткина. — М. : ЭКМОС, 1999.
37. Стуков, С. А. Введение в аудит / С. А. Стуков, В. Д. Голышев. — М. : Гарвер, 1992.
38. Суйц, В. П. Аудит : общий, банковский, страховой: учебник / В. П. Суйц [и др.]. — М. : ИНФРА-М, 2000.
39. Суйц, В. П. Основы российского аудита : руководителю предприятия, финансовому директору, главному бухгалтеру / В. П. Суйц, Н. Б. Смирнов. — М. : ИЦ «АНКИЛ»; ИКЦ «ДИС», 1997.
40. Терехов, А. А. Аудит / А. А. Терехов. — М. : Финансы и статистика, 1999.
41. Терехов, А. А. Контроль и аудит : основные методические приемы и технология / А. А. Терехов, М. А. Терехов. — М. : Финансы и статистика, 1998.
42. Шеремет, А. Д. Аудит : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. — 2-е изд. — М. : ИНФРА-М, 2000.
43. Шидловская, М. С. Финансовый контроль и аудит : учеб. пособие / М. С. Шидловская. — Минск : Высшая школа, 2001.
44. Экономический анализ: учебник / под ред. Л. Т. Гиляровской. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001.
45. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления : в 2 т. — М. : Международная школа управления «Интенсив»; издательство «ДИС», 1999.

Покупайте наши книги:

Оптом в офисе книготорга «Юрайт»:
140004, Московская обл., г. Люберцы, 1-й Панковский проезд, д. 1,
тел.: (495) 744-00-12, e-mail: sales@urait.ru, www.urait.ru

В розницу:
в интернет-магазине: www.urait-book.ru, e-mail: order@urait-book.ru,
тел.: (495) 742-72-12
в филиале: г. Москва, Олимпийский проспект, д. 16, подъезд № 1,
с/к «Олимпийский», торговое место 48, тел.: (495) 726-27-04, 688-30-11

Для закупок у Единого поставщика в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2005 № 94-ФЗ обращаться по тел.: (495) 744-00-12, e-mail: sales@urait.ru, kea@urait.ru

Учебное издание

В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова

АУДИТ

Учебное пособие

Редактор Е. В. Рудакова
Корректор Т. В. Дека
Компьютерная верстка В. В. Дроздов

Гарнитура «Petersburg». Формат 84×108¹/₃₂
Бумага офсетная. Печать офсетная.
Усл. печ. л. 33,55. Заказ № 1558

ООО «Высшее образование»
140004, Московская область, г. Люберцы, 1-й Панковский проезд, д. 1.
Тел.: (495) 7440012. E-mail: izdat@urait.ru.
www.urait.ru

Отпечатано в полном соответствии с качеством
предоставленных диапозитивов в ОАО «ИПП «Правда Севера».
163002, г. Архангельск, пр. Новгородский, 32.
Тел./факс (8182) 64-14-54, тел.: (8182) 65-37-65, 65-38-78, 20-50-52
www.ippps.ru, e-mail: zakaz@ippps.ru