

Министерство образования и науки Российской Федерации

Владивостокский государственный университет
экономики и сервиса

**М.Е. ВАСИЛЕНКО
Т.В. ВАРКУЛЕВИЧ**

АУДИТ

Учебное пособие

Владивосток
Издательство ВГУЭС
2014

УДК 657.6
ББК 65.053Я73
В19

Рецензенты: Т.В. Терентьева, д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Владивостокского государственного университета экономики и сервиса

Г.Н. Митрякова, канд. экон. наук, доцент, директор Приморского филиала Сибирского университета потребительской кооперации

Т.В. Ким, канд. экон. наук, профессор кафедры экономики, бухгалтерского учета и аудита Дальневосточного государственного технического рыбохозяйственного университета

Василенко М.Е.

В19 АУДИТ [Текст] : учебное пособие / М.Е. Василенко, Т.В. Варкулевич, Владивостокский государственный университет экономики и сервиса. – Владивосток : Изд-во ВГУЭС, 2014. – 204 с.

Независимая аудиторская проверка деятельности экономических субъектов стала неотъемлемым элементом рыночных отношений. Данное учебное пособие в двух частях – теоретической и практической – содержит вопросы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации, с учетом положений международной практики, а также организационно-методические основы и практические аспекты проведения аудиторской проверки деятельности субъектов хозяйствования по основным ее направлениям. Каждая тема пособия включает в себя тестовые задания и контрольные вопросы для проверки остаточных знаний обучающихся.

Предназначено для студентов высших учебных заведений направления 080100.62 «Экономика» всех форм обучения.

УДК 657.6
ББК 65.053Я73

- © Издательство Владивостокского государственного университета экономики и сервиса, 2014
- © Василенко М.Е., Варкулевич Т.В., 2014.

ВВЕДЕНИЕ

Неотъемлемым элементом рыночных отношений в современной экономике является формирование достоверной информации о деятельности организаций всех форм собственности и любой отраслевой принадлежности – об их имущественном и финансовом положении, финансовых результатах их деятельности. В основе достижения этой цели лежит неперенное условие – существование эффективной системы контроля. Таким видом финансового контроля на современном этапе развития общественных отношений выступает аудит.

Аудит, с одной стороны, устанавливает достоверность бухгалтерской отчетности аудируемых лиц (предприятий, организаций) и соответствие совершенных ими хозяйственных операций действующему законодательству, с другой – способствует выявлению допущенных ошибок и своевременному их устранению. Применение аналитических процедур в аудите нацелено на оценку экономического потенциала предприятия, формирование прогнозов развития компаний с рекомендациями по дальнейшему их экономическому росту, предотвращению возможных кризисов, банкротств и смягчению их последствий.

Современный аудитор работает в интересах как собственников компаний, которые в силу тех или иных обстоятельств оторваны от функций оперативного управления и не всегда имеют возможность оценить реальное состояние дел на предприятии, но хотят быть уверены, что оно осуществляется грамотно, эффективно, с соблюдением их имущественных и финансовых интересов, так и потенциальных акционеров и инвесторов, банковских структур и страховых компаний, государственных структур, кредиторов и других групп заинтересованных пользователей.

Все это подчеркивает необходимость осуществления для названных целей планомерной, методической обеспеченной деятельности специалистами, имеющими соответствующую подготовку и квалификацию.

В учебном пособии рассматриваются вопросы теоретических основ аудита, базирующиеся на федеральных стандартах аудиторской деятельности, а также методики проведения аудиторской проверки по основным его направлениям. После каждой главы приведены вопросы и тестовые задания для самоконтроля. В конце учебного пособия приведен список источников, содержащий нормативные документы и рекомендуемую к самостоятельному изучению литературу, изучение которых позволит более полно понять суть, цели и задачи, основные принципы аудиторской деятельности и ее содержание.

Часть 1. СОВРЕМЕННЫЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Глава 1. ПОНЯТИЕ, ЦЕЛИ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА

1.1. Понятие и сущность аудита

В условиях рыночных отношений информация о финансовом состоянии и результатах деятельности хозяйствующих субъектов является предметом пристального внимания различных пользователей в лице: государственных органов управления, налоговых служб, администрации, акционеров, кредиторов, потенциальных инвесторов и т.д. Как правило, интересы названных юридических и физических лиц не совпадают. Это связано с тем, что государство в лице фискальных органов заинтересовано в получении максимальных налогов и сборов для покрытия бюджетных расходов; экономические субъекты стремятся получить максимальную прибыль, но при этом сократить налоговые отчисления в бюджет и внебюджетные фонды (не обязательно за счет мошенничества, но и за счет поиска наиболее оптимальной учетной и налоговой политики); банкам и прочим кредиторам необходима информация о платежеспособности и финансовой устойчивости организаций, возможности своевременного погашения ими долгов по кредитам и займам; инвестиционные институты заинтересованы в получении информации о состоянии и перспективах развития финансового состояния своих клиентов; акционеры интересуются информацией, связанная с возможностью получения прибыли экономическим субъектом, а следовательно, с перспективой получения дивидендов. При этом все перечисленные лица заинтересованы в получении достоверной информации. Одновременно, собственники компаний заинтересованы в том, чтобы все перечисленные юридические и физические лица были уверены в объективности полученной информации.

В данных условиях возникает необходимость к привлечению специалистов, обладающих соответствующей квалификацией и способных получить доказательства достоверности показателей учета, баланса и финансовой отчетности. Такие доказательства могут быть получены при проведении проверки независимыми, квалифицированными экспертами – аудиторами.

Анализ современной экономической литературы показал, что не существует однозначного определения аудита и объекта его изучения.

Комитетом по основным концепциям аудита Американской ассоциации дипломированных бухгалтеров дано следующее определение аудита: «Аудитом называется систематический процесс сбора и оценки

свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям» [37].

А. Аренс и Дж. Лоббек определяют аудит, как «процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся качественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [30].

В современной России институт аудита существует около 25 лет и официально исчисляется с издания Указа Президента РФ № 2263 от 22.12.1993 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации». Указ Президента ввел в действие Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, которые регулировали аудиторскую деятельность до принятия Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 29 декабря 2008 года [3].

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», отождествляя понятия *аудит* и *аудиторская деятельность*, дает следующее определение: аудиторская деятельность (аудит) – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей [3]. Понятие аудиторская деятельность шире понятия аудит и включает, помимо собственно проверок, оказание сопутствующих аудиту услуг.

По мнению российского экономиста и автора книг по аудиту В.П. Подольского, «аудит – это лицензируемая предпринимательская деятельность аттестованных независимых юридических и физических лиц (аудиторских компаний и отдельных аудиторов) – законных участников экономической деятельности, направленная на подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности для уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности представляемой предприятием (организацией) собственникам, а также другим юридическим и физическим лицам» [32]. Данное определение является наиболее содержательным, так как отражает:

- единую цель проведения аудита – подтверждение достоверности отчетности, снижение риска использования ее в экономической деятельности;
- единые требования ведения аудита – наличие аттестатов и лицензий;
- единые и обязательные условия – аудит проводится независимыми субъектами;

- разделяет понятия финансовой (бухгалтерской) и налоговой отчетности.

1.2. Цели аудита

Целью аудита, в широком смысле, является решение конкретных задач, которые определяются законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности или договорными обязательствами аудитора и клиента. Аудиторская проверка может проводиться с целью:

- оценки состояния бухгалтерского учета;
- проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- подтверждения проспекта эмиссии ценных бумаг;
- проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности;
- подготовки рекомендаций по укреплению финансового состояния клиента и оптимизации расходов;
- консультирования по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, и др.

В соответствии с российским законодательством (ст. 1 Закона 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности») «целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

Для целей настоящего Федерального закона под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет 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» [3].

Следовательно, главная цель аудита – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. Законодательством определено, что аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности – это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в рассматриваемой отчетности. Аудиту присущи ограничения в получении информации по следующим причинам:

- в ходе аудита широко используются выборочные методы и тестирование;

- любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными, т.к. не могут гарантировать отсутствия сговора и мошенничества;

- основная часть аудиторских доказательств содержит только доводы в подтверждение определенных выводов и не носит исчерпывающего характера [28].

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные доказательства, позволяющие аудитору с приемлемой уверенностью сделать выводы относительно соответствия:

а) бухгалтерского учета документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;

б) бухгалтерской отчетности тем сведениям, которыми располагает аудитор о деятельности аудируемого лица.

Мнение, выраженное аудитором о достоверности бухгалтерской отчетности, может способствовать большему доверию к этой отчетности со стороны заинтересованных лиц. При этом надо учитывать, что мнение аудитора не должно трактоваться пользователями бухгалтерской отчетности как полная гарантия будущей жизнеспособности проверяемого предприятия, непрерывности деятельности в будущем и эффективности деятельности его руководства. Следовательно, аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственников, акционеров, учредителей.

1.3. Возникновение и развитие аудиторской деятельности в России

В России становление и развитие рынка аудиторских услуг имеет свои национальные особенности. Как в условиях дореволюционной России, так и в условиях централизованно планируемой экономики рынка аудиторских услуг не существовало. Аудит начал формироваться как независимая проверка финансовой отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей в конце 80-х годов XX века. Но сама проверка, как элемент контроля, имеет богатейшие национальные традиции, берущие начало от ведомственного финансового контроля.

Специалисты считают, что основу развития ведомственного контроля следует искать в системе Приказного управления (XV – нач. XVI вв.). Появление первого российского государственного органа – Приказа счетных дел – датируют 1654 годом. Счетно-ревизионные функции Приказа стояли на первом месте и составляли основу его деятельности.

Истоки современного российского аудита берут начало в петровских временах. Круг вопросов, подлежащих ведению учрежденной Петром I Ближней канцелярии, не ограничивался финансовой областью,

а охватывал более широкую сферу административных деяний. В ней сосредоточивались сведения не только о состоянии денежных сумм, но и о количестве армии, ее содержании, количестве военных запасов и даже о состоянии городских укреплений. Это дает основание сделать вывод, что Ближняя канцелярия не была собственно ревизионным учреждением, а, скорее, являлась средоточием счетоводства, данными и выводами которого правительственная власть пользовалась в хозяйственных и административных целях [61].

В первой четверти XVIII века наводится порядок в учете государственных ресурсов, начинают складываться определенные приемы ревизии отчетности.

Сохранилось множество свидетельств эффективности функционирования контрольной системы в России. Например, в 1899 г. Боссон писал: «Хотя русская контрольная система принадлежит к совокупности политических учреждений, не имеющих ничего общего с парламентским режимом, она представляет нам, французам, много данных, выгодных для заимствования. Выдающуюся черту этой системы представляет прочная организация контроля. Своею независимостью, полной обособленностью от Государственного совета и других правительственных органов Государственный контроль поставлен в возможность исполнить свою щекотливую миссию с авторитетом и силою, которым может позавидовать контролер финансов наших (европейских) парламентских государств» [61].

Экономические перемены в мире в XVII–XIX вв., характеризующиеся ростом городов, фабрик, торговли, закреплением права собственности на имущество, калькулированием прибыли и убытков, развитием страховых компаний, банков подтолкнули к появлению другой формы контроля – независимой, которую стали называть «аудитом». В Эдинбурге в 1854 г. возник первый в мировой истории институт, который объединил бухгалтеров и аудиторов. Поводом к объединению послужили последствия Крымской войны (1853–1856 гг.) и массовые мошенничества и банкротства обществ. Известный немецкий юрист Р. Иеринг заметил по этому поводу, что все войны, вместе взятые, не нанесли столько ущерба, сколько принесли обществу акционерные общества. В этих условиях аудиторы ставили своей целью проведение экспертизы финансовой отчетности и высказывание мнения о ее объективности. Таким образом, они брали на себя определенную долю ответственности также и в случае возникновения возможных убытков у клиентов [56].

С начала XX века аудиторские проверки и судебная экспертиза аудиторских фирм становятся обычным явлением в экономически развитых странах, возникает необходимость в обобщении накопившегося опыта проведения проверок и постановке их на научную основу. Два известных специалиста – Л.Р. Дикси (1864–1932 гг.) в Великобритании

и Р.Х. Монтгомери (1872–1953 гг.) в США создают теорию аудита, которая получает развитие и в настоящее время [56].

Новые мысли, в том числе в области независимого контроля, находили поддержку и в России. Отмена крепостного права послужила толчком для быстрого подъема экономики. Расширялись заводы, фабрики, росло производство продукции сельского хозяйства. Все это требовало не только дальнейшего вложения средств в производство продукции, но и контроля за рациональным их использованием. Возникла потребность в органе, который давал бы реальную оценку состояния дел на предприятии.

В старой России было предпринято несколько попыток организации такого органа. История возникновения Института присяжных счетоводов начинается с 1891 г., когда в пользу Красного Креста и пострадавших от неурожая 17 губерний была устроена в Москве при счетоводных курсах Ф. Езерского Счетоводная выставка. При выставке с разрешения Министерства внутренних дел был созван I съезд счетоводов. Первые присяжные счетоводы Общества были выбраны 30 декабря 1894 г. В это же время были подготовлены материалы для проекта положения об Институте присяжных счетоводов, которым определялось, что данная организация находится в ведении Министерства финансов и что ее деятельность распространяется на всю Россию. Но развития этот проект не получил [74].

В начале XX века в России снова созрела потребность в особом органе, который учитывал бы интересы профессионалов и содействовал бы усовершенствованию профессионального образования. По настоянию русского бухгалтера Федора Иогановича Бельмера обсуждение вопроса создания Института бухгалтеров послужило поводом для созыва съезда бухгалтеров в 1909 г. Основным вопросом повестки дня социальной секции был доклад председателя 1-го Всероссийского съезда бухгалтеров и Московского общества бухгалтеров Ф. Бельмера об «Институте бухгалтеров». Последующие исторические события свели на нет результаты съезда [74].

Специалисты выделяют следующие причины, по которым не получали дальнейшего развития попытки создать профессиональную бухгалтерскую (аудиторскую) организацию:

- люди стремятся к равенству и совсем не хотят, чтобы кто-то из коллег выделялся из общей массы, а независимый финансовый контроль как раз и предполагает такое выделение, формирование счетной аристократии;
- предприниматели не хотят, чтобы кто-то посторонний знакомился с их деятельностью;
- вхождение в члены Института предполагает сдачу экзаменов для получения аттестата, но бухгалтер, имеющий стаж практической работы, отрицательно относится к экзаменам и считает, что подобное испытание унижает его честь и достоинство;

- администратор искренне считает, что платить контролеру безнравственно, но если, получив плату, контролер пишет о злоупотреблениях этого самого администратора, то это воспринимается как вопиющая непорядочность [61].

Если попытки создать профессиональные организации независимых бухгалтеров в конце XIX – начале XX веков оказались безуспешными, то в советский период продолжал развиваться и совершенствоваться государственный контроль.

Государственный финансовый контроль за субъектами экономической деятельности на сегодняшний день в России можно представить в виде схемы (рис. 1.1). Он не утратил своей актуальности, несмотря на сужение сферы применения. И сегодня основной формой контроля финансово-хозяйственной деятельности остается ревизия.



Рис. 1.1. Сферы и органы контроля финансово-хозяйственной деятельности в России

Лишь со второй половины 80-х годов прошлого века наряду с государственным финансовым контролем начала функционировать система независимого финансового контроля в виде аудита.

Новейшая история аудиторской деятельности России, с точки зрения современных экономистов, может быть разделена на 5 этапов:

- создание первых аудиторских структур (1987–1988 гг.);
- расширение количества и форм аудиторских структур (1989–1991 гг.);
- создание нормативной базы аудита (1992–2001 гг.);
- принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (конец 2001 г. по настоящее время);
- формирование новой базы регулирования аудиторской деятельности в виде принятого в 2008 г. федеральных законов 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях», Федеральных стандартов аудиторской деятельности.

Первый этап (1987–1988) характеризуется появлением на кооперативной основе первых организаций, называющих себя аудиторскими, сначала в Эстонии и Казахстане, а затем и в других крупных городах СССР. Это были первые попытки изучить спрос и сформировать предложение на зарождающемся рынке. Возникновение аудита в СССР связывают со следующими обстоятельствами:

- изменение структуры управления народным хозяйством;
- перестройка, разгосударствление, приватизация экономики и переход к рыночным отношениям;
- массовое образование частных предприятий, процесс разгосударствления и акционирования государственных предприятий;
- появление прослойки заинтересованных пользователей информации, которую может предоставить аудитор, что связано с:
 - а) возможностью предоставления необъективной информации администрацией экономического субъекта;
 - б) зависимостью последствий принятия решения от качества предоставленной информации;
 - в) необходимостью специальных знаний для проверки качества информации;
 - г) отсутствием доступа к информации у пользователей для оценки ее качества [71].

К этому периоду (1987 год) относится создание в г. Москве акционерного общества «Инаудит», учредителями которого состояли Минфин СССР, Государственный и некоторые иные банки СССР, некоторые министерства и крупные предприятия. Все они были заинтересованы не только в получении доходов, но и в работе в стране специалистов, способных выполнить функцию аудита – засвидетельствование. АО «Инау-

дит» стало прародительницей самостоятельных аудиторских организаций, созданных через несколько лет в Москве, Ленинграде и других регионах.

Основной чертой *второго этапа* (1989–1991) следует признать массовое создание аудиторских организаций на базе обозначившегося спроса, в том числе хозрасчетных: «Контакт», «Руфаудит», «Ленаудит», «Мосаудит», АО «Балтийский аудит», «МКД», «Питерконто» и др., а также появление в 1990 г. в Москве первого совместного предприятия в области аудита «Эрнст энд Янг Внешаудит» [72].

На *третьем этапе* (1992–2001) происходит развитие отечественных аудиторских организаций, проникновение на российский рынок международных аудиторских транснациональных корпораций «большой шестерки» (сегодня «большой четверки»: PricewaterhouseCoopers, Deloitte&Touche, Ernst&Young, KPMG), создание нормативной базы аудита [66].

После неудачной попытки принять Закон об аудите начинают работать Временные правила аудиторской деятельности, введенные в действие Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263. Через год определяется спрос на обязательный аудит благодаря Постановлению Правительства от 7 декабря 1994 г. № 1355 «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» и Постановлению Правительства от 29 января 2000 г. № 81 «Об аудиторских проверках федеральных государственных предприятий», а развитие рыночных отношений и несовершенство законодательства (в том числе налогового) способствуют повышению спроса на сопутствующие аудиту услуги. К 2001 г. рынок аудиторских услуг приобретает ясные очертания и можно видеть всех его участников: аудиторские организации, их клиенты (экономические субъекты), государство [61].

Одной из проблем этого периода становления аудита является так называемый «серый» аудит: выдача безоговорочно положительного аудиторского заключения без проверки. Такое заключение чаще заказывают представители мелкого бизнеса, ведь стоит оно в 2–3 раза дешевле проведения проверки с выдачей соответствующего заключения.

Четвертый этап (период с конца 2001 г.) ознаменован принятием Закона РФ «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ, введение которого в действие способствовало:

- укрупнению аудиторских фирм в результате выполнения требования п. 5 ст. 4 Закона о наличии в штате аудиторской организации не менее 5 аудиторов;
- вытеснению с рынка мелких аудиторских организаций и частнопрактикующих аудиторов по причине, указанной выше, а также при-

нению п. 2 ст. 7 Закона, в соответствии с которым аудиторы, работающие самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, лишены права проводить обязательный аудит. И как следствие – сосредоточение малого аудиторского бизнеса на оказании сопутствующих аудиту услуг, либо переход в более крупные аудиторские организации;

- росту числа ассоциированных объединений. Набирает обороты так называемая «сетевая модель бизнеса». Подобная концентрация российского аудиторского бизнеса является, с одной стороны, лишь шагом на пути вступления в международные аудиторские ассоциативные объединения, с другой стороны, способствует укреплению позиций компаний в условиях жесткой конкуренции на отечественном рынке. Описанные тенденции привели к тому, что на аудиторском рынке к 2006 г., насчитывалось 5600 аудиторских организаций;

- вступлению российских аудиторских организаций в международные, открывающие первым возможность, используя имя признанного на мировом рынке аудиторского объединения, привлечь клиентов, стремящихся выйти на международные фондовые рынки. К тому же, стоимость услуг отечественных аудиторов значительно ниже, чем их зарубежных конкурентов.

Пятый этап (период с конца 2008 г.) озаглавлен принятием Законов РФ «Об аудиторской деятельности» от 29 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, и 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» введение которых в действие поспособствовало:

- укрупнению аудиторских фирм в результате выполнения требования п. 2 ст. 18 Закона о наличии в штате аудиторской организации не менее 3 аудиторов;

- росту числа саморегулируемых организаций аудиторов, объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций;

- разработке и внедрению с 2010 года стандартов нового поколения;

- отмене требования лицензирования аудиторских услуг.

Указанные тенденции внесли существенные изменения в отличавшийся прежде консерватизмом российский рынок аудиторских услуг. Стабильность выражается в том, что порядка 70% отечественного рынка аудиторских услуг в течение последних лет контролируют иностранцы. К основным причинам того, что компаниям «большой четверки» удается столь долго лидировать на рынке, можно отнести наличие всемирно известной марки, наличие крупных западных клиентов, финансовые ресурсы международной сети. Российские организации могут противопоставить им в конкурентной борьбе связи с отечественными предприятиями, профессионализм сотрудников, знание российской специфики,

психологии клиента, освоение зарубежной технологии и ценовую политику [69].

Аудиторский бизнес – это интеллектуальный бизнес, в котором важнейшую роль играют знания и профессиональный опыт персонала. Стремительные темпы развития аудита во многом обусловлены наличием той базы, которую заложила ревизия, поскольку большинство специалистов, работающих в аудите – это бывшие ревизоры и бухгалтеры. Появление и развитие аудита в нашей стране не привело к существенному вытеснению государственного контроля в форме ревизии с рынка. Жизнеспособность ревизии и ее родственность аудиту доказана не только российской, но и мировой практикой. Преимуществом традиций заключается в сходстве методик проведения проверок. Различия же касаются прежде всего методологии их проведения. Абсолютная несхожесть в характере деятельности и поставленных целях определяет мирное сосуществование столь разных видов деятельности.

Понятие аудита намного шире таких понятий, как ревизия и контроль. Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли. Аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса.

1.4. Виды аудита и аудиторских услуг

В практике российской и международной аудиторской деятельности различают следующие виды аудита:

1. По стадиям развития:

- подтверждающий аудит – аудит, предполагающий проверку и подтверждение каждой хозяйственной операции;
- системно-ориентированный аудит, предполагающий обязательную оценку организации и функционирования системы внутреннего контроля клиента. При достаточно эффективной системе внутреннего контроля, аудиторы на выборочной основе тестируют отдельные объекты;
- аудит, базирующийся на риске, предполагает проведение углубленной проверки тех участков, где риск возникновения ошибок и нарушений наиболее высокий. Участки и направления с низким риском проверяются на выборочной основе.

2. По обязательности:

- инициативный (добровольный) аудит проводится по решению руководства аудируемого лица или его учредителей. Его цель – выявить недостатки в методике и организации бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния предприятия и т.д.;

- обязательный аудит – это ежегодная обязательная аудиторская проверка бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации или индивидуального предпринимателя в соответствии с действующим законодательством. В соответствии со ст. 7 «Обязательный аудит» Закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчетность экономических субъектов подлежит обязательной аудиторской проверке по следующим критериям (системе показателей) деятельности:

- 1) организационно-правовая форма экономического субъекта – открытые акционерные общества;

- 2) вид деятельности экономического субъекта – банки и другие кредитные учреждения; страховые организации и общества взаимного страхования; товарные и фондовые биржи; инвестиционные институты; внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами; благотворительные и иные фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц, и другие экономические субъекты в соответствии с федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ;

- 3) экономические показатели деятельности экономического субъекта – объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год свыше 400 млн руб или сумма активов баланса на конец года свыше 60 млн руб. [3].

3. Исходя из статуса аудитора:

- внешний аудит – проводится независимой аудиторской организацией на основе договора, заключенного с клиентом, с целью выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия ведения бухгалтерского учета действующему законодательству;

- внутренний аудит проводится аудиторами – штатными работниками организации или аудиторскими фирмами с целью оценки эффективности функционирования системы управления. Следовательно, внутренний аудит – неотъемлемый и важный элемент системы управленческого контроля в процессе непосредственного менеджмента [33].

4. По объекту проверки:

- аудит хозяйственной деятельности (операционный аудит) – заключается в систематическом анализе хозяйственной деятельности, который проводится с определенными целями: оценка эффективности деятельности экономического субъекта, выявление возможностей улучшения деятельности и рекомендации по достижению этих изменений. В операционном аудите проверки не ограничиваются бухгалтерским учетом. Они могут включать оценку организационной структуры, методов производства, инвестиционной и маркетинговой политики, целевых программ и любой другой области, в которой аудитор квалифи-

цирован. Выполнить операционный аудит и определить его результаты не так легко, как при других видах аудита. Эффективность операций, проверяемых при операционном аудите, оценить гораздо сложнее, чем просто соответствие инструкциям или другим нормативным документам. Для того чтобы проводить операционный аудит, следует определить специальные критерии, по которым будет оцениваться информация, но в каждом конкретном случае они крайне субъективны. Поэтому операционный аудит можно считать консалтингом администрации. К примерам операционного аудита можно отнести: определение эффективности деятельности подразделений предприятия, проверку уровня квалификации управленческого персонала, исследование уровня производительности труда рабочих, разработку антикризисной программы, контроль и оценку эффективности ее выполнения и др.;

- аудит на соответствие требованиям заключается в анализе определенной финансовой или хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта в целях установления соответствия этой деятельности условиям, нормам, правилам, стандартам или законам. Критериями для аудита этого вида являются как общие нормы, установленные государством, так и внутренние регламенты, разработанные внутри хозяйствующего субъекта. Например, этот аудит может включать в себя проверку следующих вопросов: соответствие деятельности предприятия его уставу; выполнение бухгалтерским персоналом предприятия своих должностных инструкций; соблюдение условий кредитных договоров по использованию заемных средств и их возврату; выполнение условий договоров поставки товаров; соблюдение трудового законодательства при приеме и увольнении работников; соблюдение принятой учетной и налоговой политики и др.;

- аудит финансовых отчетов (финансовый аудит) заключается в проверке бухгалтерской отчетности с целью дачи заключения о правильности ее составления и достоверности отраженной в ней информации. В качестве критерия оценки информации используют общепринятые принципы ведения бухгалтерского учета. Финансовый контроль, как правило, проводится независимыми аудиторами и результатом работы является выражение мнения о достоверности отчетности в виде аудиторского заключения. Заключение в дальнейшем используется различными группами пользователей финансовой информации [37].

Особенностью аудиторской деятельности является законодательное запрещение аудиторским организациям и аудиторам заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания прочих ему услуг, перечень которых приведен в п. 7 ст. 1 Закона «Об аудиторской деятельности»:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также бухгалтерское и налоговое консультирование;

- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, а также экономическое и финансовое консультирование;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение маркетинговых исследований;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью, в установленном законодательством порядке [3];
- оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

1. В зависимости *от области оказания услуг*: аудит финансовой отчетности, налоговые услуги, юридические услуги, управленческий консалтинг, бухгалтерские услуги, услуги в области информационных технологий, оценочная деятельность, образовательная деятельность, издательская деятельность, услуги в области организации производства товаров и услуг, информационные услуги, услуги в области подбора персонала, инвестиционное обслуживание и др.;

2. По совместимости:

- совместимые с проведением у аудируемого лица обязательной аудиторской проверки;
- несовместимые с проведением такой проверки. К несовместимым услугам относят:
 - ведение бухгалтерского учета;
 - восстановление бухгалтерского учета;
 - составление налоговых деклараций;
 - составление бухгалтерской отчетности.

3. По характеру действий аудитора:

- услуги действия (подготовка документов аналитического характера);
- услуги контроля (проведение разнообразных проверок);
- информационные услуги (консультации, обучение, подготовка методических рекомендаций).

Таким образом, помимо *собственно аудита* аудиторские организации оказывают широчайший спектр услуг в области финансов и управления. В зарубежной практике, чтобы избежать терминологической путаницы, разнообразные проверки финансово-хозяйственной деятельности, не являющиеся *собственно аудитом*, называют специальными аудиторскими заданиями.

В России под *специальным аудиторским заданием* понимают оказание установленных договором с аудиторской организацией услуг по проверке специальной отчетности предприятия и организации, отличной от официальной бухгалтерской отчетности, включая проверку специальной отчетности об отдельных статьях бухгалтерской отчетности, качественном состоянии имущества, использовании капитала и по другим вопросам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью организации. Под специальным аудиторским заданием выполняются:

- оценка отдельных статей бухгалтерской отчетности;
- юридическая и экономическая экспертиза договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения;
- проверка бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с принципами бухгалтерской отчетности, отличными от российских правил бухгалтерского учета;
- проверка отчета, подготовленного за ряд смежных лет;
- проверка по решению государственных органов;
- налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам [45].

Под «*налоговым аудитом*» понимается выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов организаций с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты налогов и других платежей в бюджет и внебюджетные фонды [27].

Инициаторами специального аудиторского задания могут выступать различные экономические субъекты, государственные (судебные или следственные) органы, заинтересованные пользователи бухгалтерской отчетности.

1.5. Основные принципы и элементы аудита

Аудиторы обязаны соблюдать профессиональные этические принципы аудита и использовать их в качестве основы при принятии любых решений профессионального характера.

Основные принципы аудита можно разделить на две группы:

– этические и профессиональные нормы, определяющие взаимоотношения аудитора (аудиторской фирмы) и клиента. Эти принципы должны соблюдаться аудиторами и аудиторскими фирмами при оказании всех аудиторских услуг и учитываться при разработке нормативных документов, регулирующих аудит;

– основные принципы проведения аудита, т.е. правила, определяющие этапы и элементы аудиторской проверки.

К основным *профессиональным этическим* принципам относятся:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение [5].

Независимость означает отсутствие какой-либо финансовой или имущественной заинтересованности аудитора (аудиторской организации) в проверяемой организации; аудитор не может проверять экономический субъект, одним из собственников, кредиторов страхователей которого он является, и наоборот; аудитор не может принимать участие в аудиторской проверке, если с высшими должностными лицами клиента его связывают родственные отношения.

Честность и объективность означают, что мнение и заключение аудитора должны быть непредвзятым и беспристрастным.

Профессиональная компетентность и добросовестность предполагают, что аудитор должен обладать необходимой профессиональной квалификацией, заботиться о поддержании ее на должном уровне, соблюдать требования нормативных документов. Если возникает необходимость привлечь к аудиторской проверке эксперта или другого аудитора, аудитор должен быть уверен в их профессиональной компетенции и контролировать качество их работы. При отсутствии у аудитора достаточной квалификации в какой-либо области знаний, он не должен оказывать клиентам услуг и выдавать своих рекомендаций по соответствующему вопросу.

Конфиденциальной является информация, полученная аудитором в ходе проверки или оказания других аудиторских услуг, она не может быть использована или передана третьим лицам без согласия клиента или по решению судебных органов. Принцип конфиденциальности заключается в том, что аудиторы обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита.

Профессиональное поведение заключается в соблюдении приоритета общественных интересов и в том, что аудитор должен поддерживать высокую репутацию профессии и воздерживаться от совер-

шения поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг и способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии, нанести ущерб ее общественному имиджу.

Аудитор в ходе подготовки, планирования и проведения проверки должен проявлять *профессиональный скептицизм*, который означает, что аудитор критически оценивает обоснованность аудиторских доказательств, внимательно изучает те аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства, а также ставят под сомнение достоверность этих документов или заявлений. Профессиональный скептицизм необходимо проявлять в ходе аудита, чтобы не сделать неверных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочных допущений при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

Основные элементы аудита включают:

- определение объема аудита;
- планирование аудита;
- оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- аудиторские доказательства;
- аудиторская документация;
- аудиторское заключение.

Определение объема аудита. Для достижения целей аудита необходимо определить, какие процедуры будут использованы аудитором. С помощью аудиторских процедур аудитор должен получить достаточное представление обо всех сторонах финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки, организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии, чтобы эффективно спланировать аудит и получить информацию, необходимую для составления объективного аудиторского заключения.

Планирование аудита. Планирование аудита осуществляется с целью выделения потенциальных проблем проверки, выполнения работы с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между аудиторами и координировать их работу руководством аудиторской фирмы, определять процедуры, которые следует использовать в процессе проверки, установить необходимость привлечения к работе других аудиторов и экспертов [7]. Планирование состоит в разработке аудитором общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объемы, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур.

Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. В ходе проверки аудитор должен разобраться в системе бухгалтерского учета аудируемого лица, изучить и оценить средства контроля, на осно-

ве которых он будет определять сущность, масштаб и временные рамки предполагаемых аудиторских процедур. Аудитор должен убедиться, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого экономического субъекта, а система внутреннего контроля эффективна и надежна. Мнение аудитора об организации системы бухгалтерского учета и эффективности системы внутреннего контроля является основанием для планирования степени детальности и выборочности проведения аудиторских процедур.

Аудиторские доказательства. Аудитор собирает доказательства того, что финансовая отчетность составлена в соответствии с действующим законодательством и является достоверной. Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результаты проведенного исследования, на которых основывается мнение аудитора. Например, к аудиторским доказательствам относятся: первичные документы и бухгалтерские записи, на которых основывается составление финансовой отчетности; письменные разъяснения сотрудников бухгалтерских отделов и руководства экономического субъекта; информация, полученная от третьих лиц.

Аудиторская документация – это рабочие документы и материалы, полученные от экономического субъекта, а также составленные аудитором в ходе проверки. В виде аудиторских документов оформляются важнейшие аудиторские доказательства, которые могут быть представлены на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме. В рабочих документах аудитор должен отражать информацию о планировании аудита, выполненных аудиторских процедурах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать задачам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. Аудиторская документация является собственностью аудитора, а информация, содержащаяся в ней, конфиденциальна и не подлежит использованию и разглашению без согласия клиента [6].

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и содержащим мнение аудиторской организации или аудитора о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения [36].

Заключение аудиторской организации (аудитора) по результатам проверки годовой бухгалтерской отчетности является неотъемлемым элементом этой отчетности для предприятий, подлежащих обязательному аудиту в соответствии с действующим законодательством.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятия «аудит».
2. Дайте понятие аудита в международной аудиторской практике.
3. Каковы цели и задачи аудита?
4. Назовите основные отличия аудита от других форм финансового контроля.
5. Назовите основные этапы развития аудита.
6. Назовите предпосылки появления и развития аудита в России.
7. Дайте основные характеристики целей аудита в соответствии с международной аудиторской практикой и российским законодательством.
8. Назовите и раскройте основные принципы аудиторской деятельности в соответствии с Кодексом профессиональной деятельности аудиторов.
9. Назовите основные элементы аудита, кратко охарактеризуйте каждый из них.
10. Назовите критерии проведения обязательного аудита в РФ.
11. Приведите классификацию аудита по видам в зависимости от объектов проверки.
12. Дайте определения обязательного и добровольного аудита.
13. Раскройте понятия внутреннего и внешнего аудита.
14. Назовите сущность и отличительные особенности операционного аудита, аудита на соответствие требованиям, аудита финансовой отчетности.
15. Назовите элементы сходства и различия аудита и ревизии?
16. Назовите виды услуг, сопутствующих аудиту.
17. Назовите и раскройте основные принципы аудиторской деятельности.
18. Определите типологию проверок по специальному аудиторскому заданию.

Тесты

1. Аудит представляет собой:

- а) государственный контроль;
- б) общественный контроль;
- в) финансовый контроль;
- г) независимый, вневедомственный контроль.

2. Аудит на соответствие требованиям представляет собой:

а) проверку соблюдения в хозяйственной системе экономического субъекта прав (требований) и обязанностей данного субъекта, вытекающих из его взаимоотношений с третьими лицами (поставщиками, покупателями);

б) проверку соблюдения в хозяйственной системе экономического субъекта норм законодательных актов и инструктивных материалов, а также процедур или правил, которые предписаны персоналу администрации, а также соблюдения администрацией предписанных норм управления;

в) анализ действий администрации, персонала экономического субъекта на предмет оценки соответствия их квалификации занимаемой должности.

г) проверку деятельности субъекта хозяйствования на соответствие ее требованиям действующего законодательства.

3. Аудиторская деятельность – это:

а) деятельность специализированных организаций бухгалтерского учета;

б) предпринимательская деятельность аудиторов по осуществлению независимых проверок бухгалтерской отчетности;

в) деятельность контролирующих служб по проверке бухгалтерского учета и отчетности;

г) деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

4. Обязательный аудит проводится:

а) в случаях, установленных законодательством;

б) по решению руководства аудируемого лица;

в) по поручению финансовых или налоговых органов;

г) по поручению собственников субъекта хозяйствования.

5. Аудируемые лица могут быть квалифицированы как:

а) индивидуальные предприниматели без образования юридического лица;

б) организации, зарегистрированные как юридические лица;

в) организации и индивидуальные предприниматели;

г) компании с государственным участием.

6. Обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежат:

а) организации, объем выручки которых от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) за предшествовавший отчетному год превышает 400 млн рублей;

б) любые экономические субъекты, независимо от вида деятельности и организационно-правовой формы, по запросу органов государственного регулирования;

в) организации, имеющие суммы активов баланса свыше 60 млн руб. на конец отчетного года;

г) организации, имеющие организационно-правовую форму ОАО, банки и иные кредитные учреждения.

8. Аудитор не вправе оказывать услуги следующего характера:

а) консультирование клиентов по размещению своих активов в ценные бумаги;

б) оценка объектов недвижимости;

в) помощь в восстановлении бухгалтерского учета во время проведения аудиторской проверки;

г) участие в арбитражных спорах.

9. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности:

а) во всех существующих и возможных аспектах;

б) во всех относящихся к отчетности деталях;

в) во всех существенных отношениях;

г) в аспектах, которые утверждены действующим законодательством «О бухгалтерском учете».

10. Имеют ли право аудиторские фирмы заниматься какой-либо другой предпринимательской деятельностью кроме аудиторской?

а) имеют, если аудиторская деятельность не приносит прибыли;

б) не имеют, так как аудит – исключительный вид деятельности;

в) имеют, на усмотрение руководителя аудиторской организации;

г) имеют, если это оговорено в Уставных документах аудиторской организации.

11. Термин «аудитор» происходит от латинского глагола «аудире», который означает:

а) проверять;

б) слышать, выслушивать, слушать;

в) удостоверять;

г) верить.

12. Обязательный аудит может проводиться:

а) как аудиторами – предпринимателями без образования юридического лица, так и аудиторскими организациями;

б) только аудиторскими организациями;

в) аудиторами – предпринимателями без образования юридического лица;

г) на усмотрение руководства аудируемого лица.

13. Аудит, инициируемый руководством аудируемого лица, квалифицируется как:

- а) ревизия или инвентаризация;
- б) обязательный аудит;
- в) инициативный аудит;
- г) судебно-бухгалтерская экспертиза.

14. Основной целью аудиторской проверки является:

- а) выявление нарушений при ведении бухгалтерского учета аудируемого лица;
- б) выражение мнения по поводу нарушения законодательства о «Бухгалтерском учете» аудируемого лица;
- в) выявление нарушений и выражение мнения по поводу нарушения налогового законодательства аудируемого лица;
- г) выражение мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица.

15. При проведении аудиторской проверки и составлении заключения аудиторы должны придерживаться принципа независимости, что означает независимость от:

- а) проверяемого экономического субъекта;
- б) собственников и руководителей аудиторской фирмы;
- в) участников (акционеров) проверяемого экономического субъекта;
- г) всех вышеуказанных физических и юридических лиц.

17. Согласно требованиям Кодекса этики аудитор обязан действовать в интересах:

- а) заказчика услуг;
- б) общества и пользователей отчетности;
- в) государства;
- г) аудиторской компании, где он служит.

18. Под достоверностью отчетности понимается:

- а) степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц;
- б) степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базисные на этих выводах обоснованные решения;

в) степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных принимать обоснованные решения;

г) степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет налоговым органам судить о правильности исчисления налогооблагаемой базы по налогу на имущество и налогу на прибыль.

19. Срок аудиторской проверки определяется:

а) Законом «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации»;

б) договором на проведение аудиторской проверки;

в) инструкциями Министерства Финансов РФ;

г) Законом «О бухгалтерском учете», так как аудиторское заключение является частью годовой бухгалтерской отчетности.

20. Может ли проводить проверку аудитор, который является учредителем аудируемого лица?

а) может, если он является индивидуальным аудитором и членом саморегулируемой организации;

б) может, если он является членом саморегулируемой организации, так как в этом случае он не нарушает принцип независимости;

в) не может, так как это противоречит принципу независимости;

г) не может, если он является индивидуальным аудитором, а не состоит в штате сотрудников аудиторской компании.

Глава 2. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1. Государственное регулирование аудиторской деятельности в России

Опыт развития аудита за рубежом позволил выделить два подхода к созданию правовой базы регулирования аудиторской деятельности.

Государственная законодательная инициатива и государственное регулирование (*евразийский подход*) – получили распространение в ФРГ, Франции, Австрии, Испании, КНР и др. Во многих из этих стран уполномоченные государственные органы устанавливают правила ведения аудиторской деятельности, осуществляют регистрацию аудиторов, аудиторских организаций и контроль за их деятельностью.

Законодательная инициатива профессиональных общественных институтов и регулирование совместно с государством (*англо-американский подход*) – характерны для стран с англо-саксонской моделью развития (Великобритания, США, Канада и др.). Данный подход

предполагает ориентацию аудиторов, прежде всего, на удовлетворение потребностей акционеров, инвесторов и других участников предпринимательской деятельности, а главными регуляторами аудиторской деятельности выступают общественные аудиторские объединения.

Начиная с 1994 года Россия реализует первый подход, ориентируясь на государственное регулирование аудиторской деятельности. В связи с этим, в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 28 декабря 2008 г. № 307-ФЗ регулирование аудиторской деятельности возложено на уполномоченный орган в лице Министерства Финансов РФ.

В соответствии со ст. 15 Закона «Об аудиторской деятельности» основные функции *Минфина России как уполномоченного федерального органа* заключаются:

1) в выработке государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) в нормативно-правовом регулировании в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также принятии в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных настоящим Федеральным законом;

3) в ведении государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;

4) в анализе состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации.

Для осуществления функций, предусмотренных настоящим федеральным законом, уполномоченный федеральный орган, уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору вправе запрашивать у саморегулируемых организаций аудиторов копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов и иную необходимую информацию и документацию.

В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе создан и активно действует сегодня Совет по аудиторской деятельности, наделенный в рамках своих полномочий рядом функций, среди которых:

1) рассмотрение вопросов государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) рассмотрение проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендация их к утверждению уполномоченным федеральным органом;

3) одобрение порядка разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекса профессиональной этики аудиторов, определение области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене, предшествующем получению квалификационного аттестата аудитора;

4) оценка деятельности саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости выдача рекомендаций по совершенствованию этой деятельности;

5) внесение на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

6) рассмотрение обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и внесение соответствующих предложений на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

7) осуществление в соответствии с настоящим федеральным законом и положением о совете по аудиторской деятельности иных функций, необходимых для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

Для осуществления перечисленных выше функций совет по аудиторской деятельности вправе запрашивать у саморегулируемых организаций аудиторов копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов и иную необходимую информацию и документацию.

Состав совета по аудиторской деятельности утверждается руководителем уполномоченного федерального органа в лице Министерства Финансов России и в соответствии с нормами действующего законодательства об аудиторской деятельности в нем необходимо участие:

1) десяти представителей – пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые подлежат ротации один раз в три года не менее чем на 25 процентов их общего числа;

2) двух представителей уполномоченного федерального органа;

3) одного представителя от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере развития предпринимательской деятельности;

3) одного представителя от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по принятию нормативных правовых актов, контролю и надзору в сфере финансовых рынков, и от Центрального банка Российской Федерации;

4) двух представителей от саморегулируемых организаций аудиторов, кандидатуры которых выдвигаются совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов, которые подлежат ротации один раз в год.

Необходимо отметить, что действующим законодательством запрещено участие в Совете по аудиторской деятельности членов рабочего органа совета, за исключением представителей уполномоченного федерального органа.

Председателем Совета по аудиторской деятельности может быть его член, избранный на первом заседании совета из представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, входящих в состав совета, в то время как секретарем является представитель уполномоченного федерального органа из числа членов совета.

Заседания совета по аудиторской деятельности созываются председателем совета по мере необходимости, но не реже одного раза в три месяца и считаются правомочными при явке не менее двух третей членов совета.

Решения совета по аудиторской деятельности принимаются простым большинством голосов членов совета, участвующих в его заседании.

В целях подготовки решений совета по аудиторской деятельности создается его рабочий орган, состав и численность которого утверждаются уполномоченным федеральным органом и включает в себя руководителей постоянно действующих коллегиальных органов управления и других представителей всех саморегулируемых организаций аудиторов, руководителей единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с настоящим Федеральным законом, представителей уполномоченного федерального органа, а также научной и педагогической общественности.

Число представителей саморегулируемых организаций аудиторов в рабочем органе совета по аудиторской деятельности должно составлять не менее 70 процентов общего числа членов рабочего органа совета, а состав его подлежит ротации один раз в три года не менее чем на 30 процентов общего числа членов рабочего органа совета, за исключением руководителей постоянно действующих коллегиальных органов управления саморегулируемых организаций аудиторов, представителей уполномоченного федерального органа, руководителя единой аттестационной комиссии [3].

Положение о совете по аудиторской деятельности и положение о рабочем органе совета по аудиторской деятельности утверждаются уполномоченным федеральным органом, а регламент совета и регламент рабочего органа утверждаются советом по аудиторской деятельности.

Сведения о деятельности совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа должны соответствовать требованиям открытости и общедоступности.

Таким образом, для сложившейся в России системы регулирования аудиторской деятельности характерна очень высокая степень участия государства в лице Правительства РФ при непосредственном участии профессиональных аудиторских объединений.

2.2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

Сегодня аудиторская деятельность в России организована с учетом опыта, сложившегося в мировой практике, но, в отличие от других стран, в нашей стране система нормативного регулирования все еще находится в стадии своего развития. Все концепции и пути регулирования аудиторской деятельности можно представить в виде многоуровневой системы, которая включает в себя 5 уровней.

Первый уровень составляет Федеральный закон №307 ФЗ «Об аудиторской деятельности», пришедший на смену Закону «119-ФЗ», он является одним из основных законодательных актов, определяющим основные аспекты организации аудиторской деятельности в России, регулируя ее правовые основы. Данный документ содержит 23 статьи, в которых отражены основные аспекты аудиторской деятельности и сопутствующих аудиту услуг. В законе определены понятия аудитора и аудиторской организации, закреплены права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, права и обязанности аудируемых лиц [3]. Также даются определение обязательного аудита и критерии его проведения, рассмотрено понятие аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное.

Особое место в законе занимает статья, посвященная независимости аудиторов, рассматриваемая в контексте основополагающих принципов аудиторской деятельности, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, декларируемых в Кодексе этики профессиональных аудиторов. Также определены вопросы контроля работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, вопросы их аттестации на право осуществления аудиторской деятельности.

Отдельные статьи Федерального закона посвящены вопросам управления аудиторской деятельностью, включая описание уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе и аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, условий их формирования и ротации.

В отличие от утратившего силу ФЗ №119, действующий Закон вводит понятие «саморегулируемой организации аудиторов», определяет порядок их создания и приобретения статуса, а также требования к ее составу, порядку членства в ней и правил осуществления внешнего контроля качества работы ее членов на основе принятых правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекса профессиональной этики аудиторов.

Отдельно в Законе отражается порядок ответственности за нарушение законодательства об аудите и порядок вступления в силу настоящего Федерального закона. В соответствии с Федеральным законом приводятся в соответствие все нормативные акты по аудиторской деятельности.

Второй уровень включает законодательные и подзаконные нормативные акты и федеральные стандарты аудиторской деятельности. Данные документы определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности и являются обязательными для исполнения субъектами рынка. К документам второго уровня относятся распоряжения Президента, постановления Правительства РФ, такие как: Постановление Правительства РФ от 06.02.2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации».

Федеральные стандарты аудиторской деятельности:

1) определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, предусмотренные настоящим Федеральным законом;

2) разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;

3) являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

Важнейшим документом, регулирующим аудиторскую деятельность, является Кодекс профессиональной этики аудиторов, представляющий собой свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности.

Третий уровень системы нормативного регулирования аудиторской деятельности представлен стандартами аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов. Основное их назначение – определение требований к аудиторским процедурам, дополнительных к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг.

Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности; не должны создавать препятствия осуществле-

нию аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности и являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов [3].

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.

Четвертый уровень – это нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила аудиторской деятельности и проведение аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права и др. В этой области разработаны стандарты по проведению аудита коммерческих банков, методические указания по аудиту материально-производственных запасов, налога на прибыль, также министерствами был принят ряд нормативных актов по специфическим видам аудита.

Пятый уровень включает внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе действующих стандартов и существующей практики аудита. Содержание и форма таких документов являются прерогативой каждой аудиторской компании, они определяют престиж и качество ее работы. Требования стандартов аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных стандартов аудиторской деятельности и стандартов саморегулируемой аудиторской организации, членами которого они являются. Внутренние стандарты носят обязательный характер, что подтверждается требованиями системы внешнего контроля аудиторской деятельности.

2.3. Стандартизация аудита

Развитие аудиторской деятельности и глобальная ее интеграция в международное экономическое пространство привели к необходимости ее стандартизации. Это вызвано следующими причинами.

Изначально аудит развивался, как независимая деятельность, то есть не подлежащая контролю и регулированию со стороны государства. Но полное отсутствие контроля и регулирования не всегда приносит положительные результаты. Поэтому в мировой практике вопросы регулирования аудиторской деятельности были возложены на общественные организации: например, на международном уровне – это Междуна-

родная федерация бухгалтеров; в США – Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров (AISPA).

Для целей контроля и регулирования аудита были разработаны стандарты аудиторской деятельности. Но в мировой практике основной причиной стандартизации аудита явилось не столько необходимость контроля и регулирования со стороны третьих лиц, сколько обеспечение потребности заинтересованных пользователей, прежде всего, со стороны акционеров и инвесторов, необходимость повышения качества аудита, соблюдение единства требований к проводимым проверкам и сопоставимости результатов аудита.

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления. Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудирования, аудиторскому заключению и самому аудитору. С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

Стандарты играют важную роль в аудите и аудиторской деятельности, поскольку они:

- способствуют обеспечению высокого качества аудиторских проверок;
- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки;
- устраняют контроль со стороны государства;
- помогают аудитору достичь взаимопонимания с клиентом;
- обеспечивают связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки;
- обеспечивают сравнимость качества работы отдельных аудиторов.

В настоящее время выделяют три группы стандартов:

- 1) международные;

- 2) национальные;
- 3) внутрифирменные.

Разработкой международных стандартов аудита (International Standards of Auditing – ISA) занимаются несколько общественных организаций (профессиональные объединения), не имеющие отношения к государственным контролирующим органам. Особую роль в развитии и регулировании аудиторской деятельности сыграла Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC, МФБ (рус.)), созданная в 1977 г., с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита. В конституции МФБ сказано, что основная ее задача – всемерное развитие бухгалтерской и аудиторской профессии на основе гармонизированных (согласованных) стандартов с целью предоставления высококачественных услуг в интересах общества. В рамках IFAC Международный комитет по аудиторской практике, действовавший до 2002 г. на правах постоянного автономного комитета, издавал международные стандарты по аудиту, которые преследуют двоякую цель: способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, в которых уровень профессионализма аудиторов ниже общемирового, и унифицировать по мере возможности отношение к аудиту в международном масштабе. Использование международных аудиторских стандартов в практической деятельности аудиторов разных стран многовариантно. Опрос организаций – членов Международной федерации бухгалтеров (МФБ) в 1998 г. показал, что в 34 странах Международные стандарты аудита (МСА) используются в качестве национальных стандартов и еще в 35 странах они применяются без значительных изменений. Среди таких стран: Нидерланды, Франция, Германия, Швейцария, Великобритания, Югославия, Болгария, Чешская республика и Турция. В наиболее развитых странах, имеющих свои национальные стандарты аудита, например, в Канаде, Великобритании, Ирландии, США, международные стандарты принимаются профессиональными организациями к сведению. С формальной точки зрения, 37 российских правил (стандарта) аудиторской деятельности созданы на основе МСА и очень близки к ним по содержанию. Имеющиеся расхождения касаются стиля и оформления документов, подробностей изложения, используемых практических примеров и т.п.

Национальные стандарты аудита существуют в каждой стране, имеющей специфику ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, экономического развития, регулирования экономики и т.д.

В российской практике аудита *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 квали-

фикации – такое определение дано в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности».

Названный закон разделяет стандарты аудиторской деятельности на федеральные, внутренние правила, действующие в саморегулируемых аудиторских организациях, а также стандарты аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных auditors.

2.4. Условия осуществления аудиторской деятельности

В соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» все физические лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью, должны пройти аттестацию на право осуществления аудиторской деятельности. Лишь лица, отвечающие квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющие квалификационный аттестат аудитора, называются *аудиторами* [3].

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

Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена, устанавливается уполномоченным федеральным органом. Перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене, устанавливается единой аттестационной комиссией из областей знаний, одобренных советом по аудиторской деятельности.

Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями auditors в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом. Учредительные документы единой аттестационной комиссии, а также вносимые в них изменения до их утверждения согласовываются с уполномоченным федеральным органом. Деятельность единой аттестационной комиссии основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования.

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

Квалификационный аттестат аудитора выдается саморегулируемой организацией auditors при условии, что лицо, претендующее на его получение:

- 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.

В некоторых случаях может быть принято решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора, например, если:

1) претендент не соответствует предъявляемым требованиям по образованию и стажу;

2) со дня принятия единой аттестационной комиссией решения о сдаче квалификационного экзамена до дня получения саморегулируемой организацией аудиторов от претендента заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора прошло более одного года.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия, а порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его форма утверждаются уполномоченным федеральным органом, при этом саморегулируемая организация аудиторов не вправе выдвигать какие-либо требования или условия при выдаче квалификационного аттестата аудитора. За выдачу квалификационного аттестата аудитора саморегулируемая организация взимает плату, размер которой не должен превышать затраты на его изготовление и пересылку.

Датой выдачи квалификационного аттестата аудитора считается дата принятия саморегулируемой организацией аудиторов решения о выдаче аттестата аудитора.

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

При нарушении порядка получения аудитором квалификационного аттестата, осуществления им аудиторской деятельности, либо основополагающих этических норм и принципов, может последовать лишение аудитора квалификационного аттестата [3].

Исчерпывающий перечень причин, влекущих за собой лишение аттестата, приведен в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности». Так, например, квалификационный аттестат может быть аннулирован в следующих случаях:

– получение квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;

- получение квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям, предъявляемым к претенденту на его получение;
- вступление в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- несоблюдение аудитором принципов независимости или конфиденциальности;
- систематическое нарушение аудитором при проведении аудита требований действующего законодательства об аудите и стандартов аудиторской деятельности;
- подписание аудитором заведомо ложного аудиторского заключения;
- несоблюдение аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации;
- уклонение аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы и др.

Необходимо отметить, что решение саморегулируемой организации аудиторов об аннулировании квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения указанного решения.

В соответствии с действующим законодательством, *аудитором* признается физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций [3].

При осуществлении аудиторской деятельности имеющий квалификационный аттестат аудитор может выбрать наиболее оптимальный для себя вариант работы, например, он может состоять в штате аудиторской организации или привлекаться аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо осуществлять аудиторскую деятельность в качестве индивидуального предпринимателя.

Законодательно определены и требования к *Аудиторской организации* – это коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов, которая приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов, членом которой такая организация является.

В случае невнесения организации в соответствующий реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты государст-

венной ее регистрации, она не вправе использовать в своем наименовании слово «аудиторская», а также производные слова от слова «аудит».

2.5. Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудируемых лиц

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» при проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы *имеют право*:

- самостоятельно определять формы и методы проведения проверки;
- требовать и в полном объеме проверять документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие имущества, отраженного в этой документации;
- получать у должностных лиц аудируемого лица необходимые разъяснения в устной и письменной формах по вопросам проверки;
- отказаться от проведения проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в случаях непредоставления аудируемым лицом всей необходимой информации либо выявления в ходе проверки фактов, оказывающих существенное влияние на мнение аудитора о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

При проведении проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы *обязаны*:

- осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- по требованию аудируемого лица предоставлять всю информацию о требованиях законодательства Российской Федерации в области ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, а также проведения аудита;
- передать аудиторское заключение аудируемому лицу, и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;
- обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- отказаться от проведения аудиторской проверки и поставить об этом в известность заказчика в следующих случаях:
 - а) если аудиторские фирмы являются их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отноше-

нии которых эти аудиторские фирмы являются учредителями, собственниками, акционерами;

б) если аудиторские фирмы являются дочерними предприятиями, филиалами (отделениями) и представительствами экономических субъектов или имеющих в своем капитале долю этих аудиторских фирм;

в) если данному экономическому субъекту были оказаны услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности в течение трех лет, предшествующих году проведения аудиторской проверки;

- страховать риск ответственности за нарушение договора при проведении обязательного аудита.

Аудитор может быть привлечён к моральной, административной, гражданской и уголовной ответственности.

В частности, аудитор несёт ответственность за:

1) *нарушение условий договора или нарушение гражданского законодательства*, связанное с неисполнением обязательств, либо исполнением их ненадлежащим образом;

2) *разглашение коммерческой тайны*. В случае разглашения аудиторской организацией, Министерством Финансов и иными лицами, получившими доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, аудируемое лицо или лицо, которому оказывалась услуга, а также аудиторские организации вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков;

3) *причинение заказчику ущерба в результате некачественного проведения аудита*. Аудитор несёт ответственность за формирование и выражение мнения о достоверности отчётности. Ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчётности несёт руководство аудируемого лица. Орган, выдающий лицензию, по заявлению заинтересованных лиц, а также по собственной инициативе или по предложению прокурора, может назначить проверку качества аудиторского заключения за счёт средств аудируемого лица, либо за счёт бюджетных средств.

Уклонение от проведения внешней проверки качества или непредставление проверяющим всей необходимой документации может служить основанием к аннулированию лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

В случае обнаружения неквалифицированного проведения проверки, повлекшей убытки государства, либо аудируемого лица, с аудиторской организации могут быть взысканы на основании решения суда понесённые убытки в полном объёме, расходы на проведение перепроверки и присужденные штрафы;

4) *Составление заведомо ложного заключения*. *Заведомо ложное аудиторское заключение* – аудиторское заключение, составленное без

проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда. У составившей такое заключение аудиторской организации может быть аннулирована лицензия, а лица, подписавшие заключение, могут лишиться квалификационного аттестата аудитора [3].

При проведении аудиторской проверки лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, *имеет права*, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором, в том числе:

- получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;
- получить от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг.

Вместе с тем, аудируемое лицо имеет ряд обязанностей, обусловленных действующим законодательством, в число которых входит:

1) заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;

2) создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям (индивидуальным аудиторам) в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;

3) не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;

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

5) своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения

не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам;

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

Ответственность аудируемого лица и его должностных лиц предусматривается Гражданским кодексом и договором на оказание аудиторских услуг.

2.6. Контроль качества оказываемых аудиторами услуг

В соответствии со ст. 10 Федерального закона 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», аудиторские организации и аудиторы для качественного выполнения оказываемых услуг должны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества.

В этой связи, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

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

Предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору.

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

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

низации. Порядок назначения и осуществления проверки аудиторской организации уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору, перечень типовых вопросов программы указанной проверки, а также порядок оформления ее результатов устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

При этом плановая внешняя проверка качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Исключение составляет порядок плановых внешних проверок качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций. Такие проверки осуществляются:

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

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

Помимо плановых проверок, саморегулируемые организации аудиторов и уполномоченный федеральный орган по контролю может подвергнуть аудиторскую организацию внеплановой проверке качества работы, основанием для которой может являться поданная на аудиторскую организацию или индивидуального аудитора жалоба по поводу нарушения последними требований Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики аудиторов.

Единые требования к внутреннему контролю качества аудита установлены стандартом аудиторской деятельности № 7 «Внутренний контроль качества аудита» [32]. Каждая аудиторская организация (индивидуальный аудитор) должны самостоятельно разработать процедуры внутреннего контроля качества работы, которые обеспечат проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с Федеральными законами, Федеральными стандартами аудиторской деятельности, стандартами саморегулируемых организаций аудиторов, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, либо в соответствии с иными документами.

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

- объема и характера деятельности аудируемого лица;

- территориального расположения аудируемого лица;
- его организационной структуры;
- соотношения затрат, связанных с аудиторской проверкой, и вы- год от ее проведения.

При разработке системы внутреннего контроля качества должны предусматриваться следующие общие требования:

1. Работники аудиторской организации и индивидуальные аудиторы должны придерживаться принципов независимости, честности, объективности, конфиденциальности, а также норм профессионального поведения.
2. Работники аудиторской организации и индивидуальные аудиторы должны владеть соответствующими навыками, придерживаться их, а также обладать профессиональной компетентностью.
3. Проведение аудита поручается работникам, имеющим специальную подготовку и опыт, необходимые в конкретных условиях.
4. Работа сотрудников должна направляться и контролироваться на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа соответствует установленному уровню качества.
5. В случае необходимости проводятся консультации со специалистами, обладающими надлежащими знаниями.
6. Постоянно должна проводиться работа как с потенциальными так и с существующими клиентами.
7. Необходимо регулярно проводить наблюдение за адекватностью и эффективностью принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества аудита [37].

Принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита доводятся до сведения работников аудиторской организации (индивидуальных аудиторов) таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что разработанные принципы и процедуры понятны и применяются на практике.

К Федеральному стандарту № 7 разработано приложение, которое приводит примеры некоторых принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества аудита, осуществляемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором).

Так, например, **при обеспечении принципа профессиональной компетентности, стандарт рекомендует использовать конкретные процедуры.**

1. Для привлечения квалифицированных работников и установления квалификационных характеристик для лиц, занимающихся подбором кадров:
 - определять потребности работников всех уровней, устанавливая количественные показатели найма исходя из состава аудируемых лиц, ожидаемого развития аудиторской организации и увольнения работников;
 - разработать программу найма работников;

- информировать лиц, занимающихся вопросами найма, о потребностях в работниках и целях найма;
- проводить анализ эффективности реализации программы найма на работу.

2. Для установления квалификационных требований и разработки методических рекомендаций по оценке потенциальных работников:

- определить качества, которыми должен обладать работник (интеллект, порядочность, честность и профессиональные способности);
- определить профессиональные достижения и опыт (образование, служебный и профессиональный рост, опыт работы);
- разработать методические рекомендации по найму работников;
- собрать биографические данные и документы, подтверждающие квалификацию лиц, принимаемых на работу, и т.д.

Стандарт предусматривает, что внутри аудиторской организации должны быть разработаны мероприятия по обеспечению внутреннего контроля качества работы в ходе аудиторской проверки. Для этого должны соблюдаться следующие требования:

1) руководитель аудиторской проверки должен применять такие процедуры внутреннего контроля качества, которые соответствуют целям и задачам проводимой аудиторской проверки;

2) руководитель аудиторской проверки должен анализировать профессиональную компетентность тех аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу;

3) руководитель аудиторской проверки должен давать аудиторам и ассистентам аудитора, которым поручена работа, четкие указания о проведении ими соответствующих аудиторских процедур;

4) Во время проведения аудита работники, осуществляющие контрольные функции, должны получать информацию и рассматривать важные вопросы в области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе проверки, устранять расхождения в профессиональных суждениях работников, определять, выполняется ли работа в соответствии с общим планом и программой аудита.

Таким образом видно, что принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита должны осуществляться как в рамках всей деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора), так и в ходе проведения каждой аудиторской проверки.

Контрольные вопросы

1. Какие документы составляют первый уровень нормативного регулирования аудиторской деятельности?

2. Назовите основные модели регулирования аудиторской деятельности, существующие в мировой практике.

3. Какие документы составляют второй уровень регулирования аудиторской деятельности?
4. Какие документы формируют третий и четвертый уровни регулирования аудиторской деятельности?
5. Назовите лиц, имеющих право заниматься аудиторской деятельностью в Российской Федерации
6. Каков порядок проведения аттестации на право заниматься аудиторской деятельностью?
7. Назовите орган выдающий документ на право заниматься аудиторской деятельностью и сопутствующими аудитом услугами
8. Дайте определение стандарта аудита.
9. Какими нормативными документами регламентируются правовые основы аудиторской деятельности?
10. Перечислите случаи, влекущие за собой аннулирование квалификационного аттестата аудитора.
11. Перечислите права индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, вытекающие из норм действующего законодательства.
12. Перечислите обязанности индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, вытекающие из норм действующего законодательства.
13. Перечислите основные аспекты ответственности аудируемого лица.
14. В чем заключается ответственность аудиторов (аудиторских организаций)?
15. В чем заключается ответственность аудитора сохранять аудиторскую тайну?
16. Дайте определение «заведомо ложного аудиторского заключения» и назовите меру ответственности аудитора за выдачу такого.
17. Каким органом осуществляется координация аудиторской деятельности?
18. Назовите компетентные органы, осуществляющие внутренний контроль качества работы аудиторских организаций и основные направления такого контроля
19. Какие аудиторские компании подвергаются внешнему контролю качества работы и какой уполномоченный орган осуществляет такой контроль?

Тесты

1. Органом, утверждающим федеральные стандарты аудиторской деятельности является:

- а) Правительство РФ;
- б) Министерство финансов РФ;
- в) Департамент по аудиторской деятельности при Минфине РФ;

г) Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе.

2. Документом, регулирующим аудиторскую деятельность в РФ, является:

- а) Конституция РФ;
- б) Постановление Правительства «Об аудиторской деятельности»;
- в) Федеральный закон 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- г) Федеральный закон 402-ФЗ «О бухгалтерском учете в РФ».

3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности:

- а) обязательны к применению всеми без исключения аудиторскими компаниями и индивидуальными аудиторами;
- б) обязательны к применению, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер;
- в) не обязательны к применению;
- г) обязательны к применению аудиторскими компаниями и индивидуальными аудиторами, которые закрепили их внутренними стандартами.

4. Требования стандартов саморегулируемых организаций аудиторов:

- а) могут быть ниже требований федеральных стандартов и могут противоречить им;
- б) не могут быть ниже требований федеральных стандартов и не могут противоречить им;
- в) не могут быть ниже требований федеральных стандартов, но могут противоречить им;
- г) не зависят от требований федеральных стандартов.

5. Второй уровень нормативного регулирования аудиторской деятельности включает:

- а) законодательные и подзаконные нормативные акты;
- б) постановления Правительства;
- в) федеральные Правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- г) стандарты саморегулируемых организаций аудиторов.

6. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» определяет:

- а) порядок стандартизации аудиторской деятельности;
- б) правовые основы регулирования аудиторской деятельности;
- в) требования к составлению аудиторского заключения;
- г) права и обязанности аудитора и аудируемого лица.

7. Стандартизация аудиторской деятельности:

- а) обеспечивает высокое качество оказания аудиторских услуг;
- б) помогает пользователям отчетности понимать процесс аудиторской проверки;

- в) способствует внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- г) способствует повышению доверия заинтересованных пользователей к отчетности.

8. Цель разработки международных стандартов аудита:

- а) способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, где уровень профессионализма аудиторов ниже мирового;
- б) унифицировать отношение к аудиту в международном масштабе;
- в) обеспечить взаимосвязь аудиторов, практикующих в разных странах;
- г) способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, где уровень профессионализма аудиторов ниже мирового, и унифицировать отношение к аудиту в международном масштабе.

9. В разработке Международных стандартов аудита принимают участие:

- а) Аудиторская палата России;
- б) Международная федерация бухгалтеров;
- в) правительства европейских государств.

10. Классификация аудиторских стандартов, предусмотренная Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»:

- а) внутренние и внешние;
- б) международные, национальные и внутрифирменные;
- в) федеральные и внутренние;
- г) федеральные, саморегулируемых аудиторских организаций, внутрифирменные.

11. Сообщать налоговым органам о выявленных в ходе проверки нарушениях налогового законодательства аудитор:

- а) обязан по требованию налоговых органов;
- б) не обязан;
- в) обязан при выявлении только существенных нарушений налогового законодательства в результате проверки;
- г) не обязан, но может, предварительно сообщив об этом руководству аудируемого лица.

12. Внутри аудиторской организации разрабатываются мероприятия по обеспечению внутреннего контроля качества работы в ходе аудиторской проверки с учетом того, что:

- а) руководитель аудиторской проверки должен применять такие процедуры внутреннего контроля качества, которые соответствуют целям и задачам проводимой аудиторской проверки;
- б) руководитель аудиторской проверки должен анализировать профессиональную компетентность тех аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу;

- в) руководитель аудиторской проверки должен давать аудиторам и ассистентам аудитора, которым поручена работа, четкие указания о проведении ими соответствующих аудиторских процедур;
- г) все вышеперечисленное.

13. Государственное регулирование аудиторской деятельности в РФ осуществляет:

- а) Аудиторская палата России;
- б) Министерство финансов РФ;
- в) Государственная дума.

14. Аудиторские компании могут быть зарегистрированы как организации, имеющие:

- а) любую организационно-правовую форму;
- б) организационно-правовую форму ООО, ОАО;
- в) любую организационно-правовую форму, кроме ОАО, ЗАО;
- г) любую организационно-правовую форму, кроме ОАО.

15. В спорной ситуации мера вины и ответственности аудитора перед клиентом определяется:

- а) судом;
- б) руководством аудируемого лица;
- в) саморегулируемой организацией аудиторов;
- г) рамками договора об аудиторской проверке.

16. Руководители и иные должностные лица проверяемой организации:

- а) обязаны давать аудитору разъяснения в письменной и устной форме по запросу аудитора, по вопросам, касающимся проведения проверки;
- б) имеют право самостоятельно ограничивать круг вопросов, подлежащих выяснению;
- в) в обязательном порядке должны выполнять все рекомендации аудитора по повышению эффективности производства.

17. Получивший квалификационный аттестат на право заниматься аудиторской деятельностью аудитор:

- а) не может заниматься аудиторской деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя;
- б) может заниматься индивидуальной аудиторской деятельностью после регистрации в качестве предпринимателя;
- в) может заниматься индивидуальной аудиторской деятельностью после получения квалификационного аттестата и вступления в одну из саморегулируемых организаций аудитора;
- г) может заниматься индивидуальной аудиторской деятельностью или состоять в штате аудиторской компании.

18. Совет по аудиторской деятельности создан и действует при:

- а) Президенте РФ;
- б) Правительстве РФ;
- в) Министерстве финансов РФ;
- г) Государственной думе.

19. Составление аудитором аудиторской компании заведомо ложного аудиторского влечет за собой:

- а) исключение аудиторской компании из реестра саморегулируемой организации auditors;
- б) аннулирование квалификационного аттестата аудитора для лиц, подписавших аудиторское заключение;
- в) санкции для руководства аудируемого лица, инициирующего подписание ложного аудиторского заключения;
- г) санкции для руководства аудиторской компании, участвующей в подписании ложного аудиторского заключения.

Глава 3. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

3.1. Этапы аудиторской проверки

Исходя из сложившейся российской практики аудиторской деятельности, аудиторская проверка состоит из трех основных этапов: подготовка и планирование аудита, сбор аудиторских доказательств, формирование мнения аудитора и оформление результатов аудита.

Подготовка и планирование аудита. До заключения договора на оказание аудиторских услуг аудитор должен в достаточной мере ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью потенциального клиента. Планирование аудита осуществляется после заключения договора на оказание аудиторских услуг. Аудитору необходимо изучить особенности деятельности аудируемого лица, дать предварительную оценку эффективности системы внутреннего контроля, составить план и программу аудита, оценить существенность и аудиторский риск. Выполнение процедур аудита на данном этапе регламентирует ряд Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФПСАД). Например, ФПСАД № 3 «Планирование аудита» [7], ФПСАД № 4 «Существенность в аудите» [8], ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [12], ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита» [14], ФПСАД № 19 «Особенности первой проверки аудируемого

лица». Все названные стандарты дают рекомендации аудитору по сбору информации и отношению с аудируемым лицом на первом этапе аудита.

Выполнение аудиторских процедур (сбор аудиторских доказательств). При проведении аудиторских проверок, аудитор определяет метод аудиторской проверки, осуществляет сбор аудиторских доказательств из различных источников, документирует их, привлекает к работе в случае необходимости экспертов, внутренних аудиторов, другие аудиторские организации. Деятельность аудитора на втором этапе регламентируется следующими ФПСАД: № 7/2011 «Аудиторские доказательства» [32], № 10 «События после отчетной даты», № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях», № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», № 20 «Аналитические процедуры», № 21 «Особенности аудита оценочных значений», № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица». Выполнение требований названных стандартов позволяет аудитору собрать достаточное количество качественной информации, на основании которой он сможет сделать выводы о бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Заключительный этап аудиторской проверки – оформление результатов аудита, в рамках которого документируются, обобщаются, систематизируются, анализируются материалы проверки и выражается мнение о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствии её действующему законодательству. Составляется отчет аудитора и аудиторское заключение. На этом этапе аудитор должен в работе использовать следующие ФПСАД: № 2 «Документирование аудита» [29], № 1/2010 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» [33], № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» [39].

3.2. Подготовка и планирование аудиторской проверки

Аудиторская организация должна начинать планировать проведение аудита до заключения договора с клиентом об оказании аудиторских услуг. Вопросы подготовки аудиторской проверки регулируют ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита» [37], № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности» [35].

Организации самостоятельно выбирают аудитора (аудиторскую фирму) для оказания аудиторских услуг или проведения аудиторской проверки. Утвердившись в выборе, они составляют и направляют ауди-

тору (аудиторской организации) официальное именованное письмо-предложение о проведении проверки. В письме указываются полное наименование организации, ее основные характеристики (дата и номер государственной регистрации, состав учредителей, юридический и фактический адреса, размер уставного капитала, виды деятельности, наличие лицензий и др.). В соответствии со ст. 435 ГК РФ такое официальное предложение называется *офертой* [1].

Чтобы снизить риск неудач проверки, моральные и материальные издержки, аудиторские организации должны иметь надёжные критерии отбора клиентов. Поэтому работа начинается с ознакомления с потенциальным клиентом, изучения учредительных документов, внутренних положений, учетной политики организации и т.д.

В соответствии с ФПСАД № 8 знания, необходимые аудитору для выполнения поручения клиентов, охватывают познания в экономике в целом и в сфере деятельности клиента, а также более конкретные сведения о том, каким образом ведётся его деятельность [35].

На этапе предварительного ознакомления с заказчиками выясняется целый ряд вопросов, в том числе:

- 1) общеэкономические факторы;
- 2) особенности отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;
- 3) управление и структура собственности аудируемого лица;
- 4) продукция, рынки, поставщики, расходы, производимая деятельность аудируемого лица;
- 5) факторы, относящиеся к финансовому положению аудируемых лиц, включающие основные финансовые показатели и тенденции их изменения;
- 6) условия, в которых осуществляется подготовка финансовой отчётности аудируемого лица, в т.ч. внешние факторы, оказывающие воздействие на руководство в процессе подготовки финансовой отчётности;
- 7) особенности законодательства, относящегося к деятельности аудируемого лица.

До заключения договора на оказание аудиторских услуг аудитор должен определить, может ли он получить информацию о деятельности аудируемого лица в объёме, необходимом для проведения аудита. Источники получения такой информации различны: предыдущий опыт работы с данным клиентом; информация, полученная от сотрудников аудируемого лица; информация, полученная от внутренних аудиторов и из их документов; информация, полученная от других аудиторов, юристов, консультантов, которые оказывали услуги данной организации; информация, полученная от третьих лиц; публикации, относящиеся к данной сфере деятельности; посещение административных зданий и производственных помещений, и др.

На стадии подготовки проверки с руководством аудируемого лица должны быть обсуждены и согласованы организационные вопросы, связанные с созданием нормальных условий для работы и оплатой услуг. Для достижения договоренности аудитором может быть использовано *письмо о проведении аудита*, которое направляется в адрес аудируемого лица. В случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита руководство подписывает документ и возвращает экземпляр аудитору в подтверждение того, что оно соответствует пониманию договоренности о проведении аудита финансовой отчетности.

На данном этапе работы аудиторская фирма формирует постоянное досье клиента, т.е. совокупность сведений о клиенте и копий важнейших документов, определяющих его деятельность.

В постоянном досье хранятся:

- копии или описание учредительных документов;
- сведения о регистрации предприятия;
- сведения о банковских счетах предприятия;
- копии основных договоров, заключенных проверяемым предприятием;
- материалы проверок государственных контролирующих органов и других аудиторов, и др.

Понимание деятельности аудируемого лица и надлежащее использование информации о деятельности аудируемого лица позволяет аудитору оценить риски и выявить проблемы области, эффективность планирования и проверить аудит, оценить аудиторские доказательства, обеспечить высокое качество аудита и обосновать выводы.

Согласованные условия о проведении аудита отражаются в *договоре на оказание аудиторских услуг*. С точки зрения гражданского законодательства, договор на оказание аудиторских услуг относится к договорам возмездного оказания услуг, форма и содержание которых для различных аудируемых лиц может иметь различные особенности.

Как правило, **в договоре оказания аудиторских услуг указываются:**

- 1) цель аудита финансовой отчетности;
- 2) ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- 3) объем аудита, включая ссылки на законодательство и ФПСАД;
- 4) аудиторское заключение и иные документы, которые предполагается подготавливать по результатам аудита;
- 5) информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе и существенные, искажения финансовой отчетности могут остаться необнаруженными;
- 6) требования обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проверки;

7) цена проведения аудита;

8) порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

Кроме указанных вопросов в договоре может отражаться:

– договоренность о привлечении к проверке третьих лиц: экспертов, других аудиторских организаций и внутренних аудиторов;

– право аудитора получать от руководства аудируемого лица разъяснения по интересующим аудитора вопросам;

– обязательство руководителей аудируемого лица содействовать в направлении запроса кредитным организациям, контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита.

Единые требования по планированию аудита определены Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» [33]. Настоящее федеральное правило устанавливает, что аудиторская организация и аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

При планировании аудита следует выделить следующие основные этапы:

1) изучение деятельности аудируемого лица и его бизнеса (предварительное планирование);

2) оценка уровня существенности и аудиторского риска;

3) знакомство с системой внутрихозяйственного контроля и оценка риска средств контроля;

4) разработка общего плана и программы аудита.

Процесс планирования чрезвычайно трудоемок и может занимать до 30% времени, потраченного на аудиторскую проверку. До составления общего плана проверки аудитор должен собрать сведения о хозяйственной деятельности аудируемого лица, организации его учета и контроля, провести краткий анализ финансовой отчетности.

Изучение бизнеса клиента. Планирование начинается с детального изучения бизнеса клиента. Используя информацию, полученную при ознакомлении с аудируемым лицом, аудитор продолжает исследовать внутренние и внешние факторы, влияющие на его деятельность.

К внутренним факторам, на которые в первую очередь должен обращать внимание аудитор, относятся: форма собственности и структура управления, цели, с которыми создано аудируемое лицо, состав учредителей, основные хозяйственные операции предприятия, персонал, финансовая и учетная политики, взаимоотношения с третьими лицами.

К внешним факторам относятся: отрасль экономики, в которой занят экономический субъект, экономическая ситуация в стране. Аудитор должен четко представлять, с какими отраслевыми рисками ему придется столкнуться, компетентен ли он в решении специфических проблем данной отрасли, потребуется ли привлечение специалистов для решения возникших вопросов.

Сбор информации должен вестись доступными аудитору методами: опросы руководства и главных специалистов; посещение подразделений, производственных цехов и складов; изучение документов и анализ информации, содержащейся в отчетности. Полученные сведения аудитор должен записать и оформить в виде рабочей аудиторской документации. Пример такого документа приведен в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Рабочий документ «Общая информация о клиенте»

№ п/п	Показатели	Содержание
1	Наименование клиента	
2	Юридический адрес	xxxxxxxxxx
3	Фактический адрес	xxxxxxxxxx
4	ИНН	xxxxxxxxxx
5	Организационно-правовая форма	xxxxxxxxxx
6	№ и дата решения о государственной регистрации	xxxxxxxxxx
7	Отрасли, в рамках которых осуществляется деятельность	xxxxxxxxxx
8	Основные виды деятельности	xxxxxxxxxx
9	Осуществление внешнеэкономической деятельности	xxxxxxxxxx
10	Инспекция ФНС РФ	xxxxxxxxxx
11	Наличие зависимых (дочерних) организаций	xxxxxxxxxx
12	Банки, в которых открыты счета, номера счетов	xxxxxxxxxx
13	Лицензии на осуществление деятельности	xxxxxxxxxx
14	ФИО руководителя	xxxxxxxxxx
15	ФИО главного бухгалтера	xxxxxxxxxx
16	Структура уставного капитала	xxxxxxxxxx
17	Объем выручки за проверяемый период	xxxxxxxxxx
18	Валюта баланса на отчетную дату	xxxxxxxxxx
19	Балансовая прибыль (убыток)	xxxxxxxxxx
	И т.д.	xxxxxxxxxx

Изучение организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля. На этапе планирования аудитор должен понять, как организованы и функционируют системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии. Для этого аудитор изучает схемы документооборота, распределение обязанностей между сотрудниками бухгалтерии и их должностные инструкции, учетную политику предприятия, схемы корреспонденции счетов по типовым операциям, состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В процессе такого изучения аудиторская организация (аудитор) получает общее представление о специфике и масштабах деятельности организации, структуре службы внутреннего аудита (если оно имеется). Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля предприятия осуществляется аудитором на основе собственных приемов и методик.

Процедуры оценки системы внутреннего контроля можно проводить по следующим направлениям:

- реальность – означает проверку того, все ли учетные хозяйственные операции действительно имели место и подтверждены соответствующими документами;

- полнота – означает, что все хозяйственные операции, которые фактически осуществлены, должны быть отражены в учете;

- разрешение – означает санкционирование хозяйственных операций в установленном порядке соответствующими должностными лицами;

- точность – хозяйственные операции адекватно оценены, исключены ошибки при учете и подсчете операций на различных этапах учетного процесса;

- классификация – хозяйственные операции верно разнесены по счетам (правильно составлена корреспонденция счетов);

- учет – означает, что бухгалтерский учет ведется в соответствии с требованиями действующего законодательства;

- периодизация – все хозяйственные операции своевременно оформлены и отражены в учете соответствующего периода.

Экспресс-анализ финансовой отчетности. Целью экспресс-анализа является наглядная и несложная оценка финансового состояния и динамики развития предприятия. В процессе анализа можно рассчитать десятки показателей, и аудитору необходимо знать, на какой показатель следует обратить внимание в первую очередь, как его интерпретировать. Экспресс-анализ может быть выполнен в три этапа: подготовительный этап, предварительный обзор бухгалтерской отчетности, экономическое чтение и анализ баланса. На первом этапе проводится визуальная и простейшая счетная проверка баланса по формальным признакам и по существу: проверка правильности и ясности заполнения; наличие всех необходимых реквизитов; наличие необходимых дополнительных форм и приложений; проверка валюты баланса и промежуточных итогов, и

т.д. При этом аудитор получает предварительные сведения о системе внутреннего контроля. На втором этапе аудитор знакомится с пояснительной запиской к отчету, оценивает условия, в которых функционирует предприятие в отчетном периоде, тенденции основных показателей деятельности, качественные изменения в имущественном и финансовом положении предприятия. Третий этап – основной в экспресс-анализе: выполняются расчет и контроль динамики ряда экономических коэффициентов. Баланс анализируется по горизонтали и вертикали. Анализ по вертикали заключается в расчете удельного веса отдельной статьи (раздела) баланса к валюте баланса. Анализ по горизонтали позволяет сравнить полученные относительные показатели за ряд отчетных периодов.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита дается предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля на предприятии, устанавливается приемлемый уровень существенности и аудиторского риска, намечается объем и последовательность выполнения аудиторских процедур, выбираются методики контроля (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Общий план аудита финансово-хозяйственной деятельности

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1	Аудит соблюдения учетной политики организации	15–18.01	Иванов	
2	Аудит учредительных документов	19–25.01	Петров	
3	Аудит учета имущества	26.01–15.02	Иванов	
4	Аудит расчетов с бюджетом по налогам и сборам и т.д.	16.02-05.03	Иванов, Петров	

Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» устанавливает единые требования по планированию аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, дает рекомендации аудитору по составлению плана и программы аудита. План аудита представляет собой описание предполагаемого объема и порядка проведения аудиторской проверки. В развитие плана составляется программа аудита, в которой определяются характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур [33]. Законодательно не определено, в какой форме составляются план и программа аудита, следовательно, каждая аудиторская фирма (аудитор) этот вопрос решают для себя са-

мостоятельно. Примерные формы плана и программы аудита представлены соответственно в таблицах 1.2 и 1.3.

Программа аудита является своеобразным набором инструкций для аудитора и средством контроля со стороны руководства аудиторской фирмы, поэтому составляется более детально, с указанием источников информации для проверки тех или иных объектов аудита и перечнем применяемых аудиторских процедур (табл. 1.3).

Таблица 1.3

Программа аудита учредительных документов и формирования уставного капитала

№ п/п	Вопросы проверки	Источник информации	Аудиторская процедура	Исполнитель
1	Организационно-правовая форма предприятия	Устав, учредительные документы	Проверка документов	Петров
2	Наличие лицензий по видам деятельности, подлежащих лицензированию	Устав, учредительные документы, лицензии	Проверка документов	Петров
3	Своевременность внесения учредителями вкладов в уставный капитал а) денежными средствами б) основными средствами и т.д.	Приходные кассовые ордера, выписки банка с валютного и расчетного счетов, обороты по счетам 50, 51, 52, 75 Акты приема-передачи основных средств, обороты по счетам 01, 08, 75	Проверка первичных документов по существу, проверка корреспонденции счетов, наблюдение за отражением в учете хозяйственных операций и оформлением первичных документов	Петров

Таким образом, формирование в ходе аудита общего плана и программы является процедурой обязательной и служит, главным образом, для обеспечения системности, оптимальной последовательности и своев-

временности проведения аудиторских процедур, что, в конечном итоге, способствует качеству всего процесса аудита.

3.3. Существенность в аудите

Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» устанавливает концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском, порядок их применения аудитором при планировании и оценке аудиторских доказательств [34].

Согласно ФПСАД № 4 «Существенность в аудите» аудитор оценивает то, что является существенным по своему профессиональному суждению.

Информация об активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается *существенной*, если её пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчётности. Существенность информации зависит от показателя финансовой отчётности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их пропуска или искажения. Из приведенного понятия следует, что аудитор не должен проверять бухгалтерскую отчетность организации в полном объеме и выражать свое мнение, оценивая нарушения с абсолютной степенью точности. Достаточно проверить некоторый объем документации и хозяйственных операций за отчетный период, позволяющих выразить мнение о достоверности отчетности во всех существенных аспектах. Итоговые последствия выявленных ошибок для финансовой отчетности также достаточно привести лишь в оценочном выражении.

В аудите существенность рассматривают с двух сторон: с качественной и количественной.

С *качественной точки зрения* аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят ли не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных аудируемым лицом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов.

Примерами качественных искажений могут служить:

1) недостаточное описание учётной политики организации, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой отчётности будет введён в заблуждение таким описанием;

2) отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций может оказать значительное влияние на финансовое положение организации.

С *количественной точки зрения* аудитору необходимо оценить, превосходят ли по отдельности и в совокупности обнаруженные откло-

нения порядка ведения учета и составления отчетности установленный количественный критерий – уровень существенности.

Под *уровнем существенности* понимается тот максимально допустимый размер ошибки, искажения, который может быть показан в информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, и который не введет квалифицированного пользователя в заблуждение относительно этой информации. Уровень существенности устанавливается в тех же единицах, что и показатели финансовой отчетности.

Уровень существенности зависит от многих факторов, в том числе: от важности показателя бухгалтерской отчетности для пользователя, ответственности решения, принимаемого пользователем, консервативности аудитора, и др.

Вопрос оценки существенности в аудите заключается прежде всего в выборе конкретной базы, включающей один или несколько показателей бухгалтерской отчетности и способ расчета количественного критерия существенности – величины предельно допустимой ошибки. Аудитор, высказывая мнение о достоверности финансовой отчетности в целом, одновременно дает оценку конкретным балансовым статьям, показателям, группам операций. Большинство искажений и ошибок в бухгалтерском учете оказывают влияние на баланс, отчет о прибылях и убытках, на другие формы отчетности, в силу этого для оценки существенности аудиторю необходима база показателей.

В экономической литературе описано **несколько методов определения уровня существенности**. Основные из них:

1) расчет среднего значения показателей, определяемых установленным процентом от выбранных аудитором базовых величин;

2) ранжирование базовых величин исходя из профессионального суждения аудитора об их актуальности для конкретной бухгалтерской отчетности конкретного клиента, определение их удельных весов и исчисление среднего значения сумм, определяемых установленным процентом от базовых величин с учетом их удельного веса;

3) выбор одного показателя (как правило наиболее важного) или наибольшей из двух величин – валюты баланса или выручки – и исчисление уровня существенности в установленной зависимости от него [79].

Любая модель определения уровня существенности должна соответствовать требованиям:

- снижения влияния субъективизма;
- единообразия;
- простоты и ясности;
- непротиворечивости и возможности последовательного применения;
- рациональности и эффективности.

Рассмотрим пример определения уровня существенности первым методом.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор принимает за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности, называемые базовыми показателями. Опыт ведущих аудиторских фирм показывает, что величина уровня существенности может быть установлена в пределах от 1 до 10% от значения показателя отчетности, в том числе 1–4% – для выручки от реализации, 5–10% – для балансовой прибыли, 1–10% – для валюты баланса. Конкретное числовое значение должно устанавливаться аудитором в соответствии с методикой, установленной внутрифирменным аудиторским стандартом. Причём аудитор обязан рассмотреть его как на уровне финансовой отчётности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учёта. Алгоритм расчёта уровня существенности приведен в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Расчет уровня существенности

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, тыс. руб.	Отклонение, %	Значение, применяемое для расчета уровня существенности, тыс. руб.
1) Балансовая прибыль	29 441	5	1472
2) Объём реализации	211 564	2	4231
3) Валюта баланса	195 558	2	3911
4) Собственный капитал	8775	10	878
5) Общие затраты	189 382	2	3788
ИТОГО			14 280
Среднее арифметическое 1			2856
Отклонение минимального значения, содержащегося в столбце 4, от среднего			Min: $((878 - 2856) / 2856) * 100\% = 69\%$
Отклонение максимального значения, содержащегося в столбце 4, от среднего			Max: $((4231 - 2856) / 2856) * 100\% = 48\%$
Среднее арифметическое 2			$(1472+3911+3788)/3 = 3057$
Уровень существенности			3000

Нахождение уровня существенности необходимо в трех основных случаях:

1) при определении конкретного перечня аудиторских процедур, времени на их осуществление, степени проверки (сплошная, выборочная), т.е. в ходе планирования аудита;

2) в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур, т.е. осуществления самой проверки;

3) при оценке результатов проверки и оценке влияния выявленных нарушений на выражение мнения о достоверности отчетности, т.е. в ходе подготовки аудиторского заключения.

Таким образом, можно сделать выводы:

- информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. В этом заключается основной признак существенности информации;

- существенность в аудите характеризуется двумя сторонами: количественной и качественной;

- существенность зависит от размера статьи или ошибки;

- статья и ошибка оцениваются в конкретных условиях их пропуска или искажения.

3.4. Оценка системы внутреннего контроля в ходе аудита

Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» дает аудитору рекомендации по получению представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также об аудиторском риске и его составных частях: неотъемлемом риске, риске средств контроля и риске необнаружения.

Аудитору необходимо получить представление о системе бухгалтерского учёта и системе внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки, достаточных для планирования аудита и разработки эффективного подхода к её проведению. Эффективность системы внутреннего контроля зависит от способности оперативно решать поставленные задачи и защищать аудируемое лицо от возможных рисков [35].

Под *системой бухгалтерского учёта* понимается упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организации, их движении путём сплошного, непрерывного и документального учёта всех хозяйственных операций.

Система внутреннего контроля (СВК) означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчётности.

Система внутреннего контроля организации выходит за рамки системы бухгалтерского учёта и включает в себя контрольную среду и процедуры контроля, представляющие собой различные, но четко взаимосвязанные методики и процедуры, разрабатываемые для достижения развития хозяйственной системы.

Контрольная среда представляет собой осведомлённость и практические действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

- стиль руководства, основные принципы управления;
- организационная структура аудируемого лица;
- распространение ответственности и полномочий;
- проводимая кадровая политика;
- порядок подготовки отчёта внешних пользователей;
- обеспечение соответствующей хозяйственной деятельности требованиям законодательства;
- наличие и особенности организации работы службы внутреннего аудита, реквизиционной комиссии.

К процедурам контроля, применяемым руководством аудируемого лица, относятся:

- подотчётность одних работников другим;
- внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- сравнение результатов подсчёта денежных средств, ценных бумаг, товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);
- сравнение данных, полученных из внутренних источников с данными внешних источников информации;
- проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записи;
- осуществление контроля за прикладными программами, компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;

- ограничение доступа к активам и записям;
- анализ финансовых результатов и сравнение их с плановыми показателями.

При разработке подходов к проведению проверки аудитор обязан изучить структуру системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля, особенности их функционирования. Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к этим системам. Выбор конкретного метода является предметом профессионального аудиторского суждения. Обычные методы, применяемые по отдельности или в сочетании друг с другом, включают повествовательное (текстовое) описание, вопросники, контрольные перечни и блок-схемы. Размер и сложность структуры аудируемого лица, а также характер его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оказывают влияние на форму и объем документации.

Для оценки структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, т.е. того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений, аудиторы используют вопросники, где в зависимости от ответа на поставленный вопрос выставляется определенное количество баллов. Сопоставлением фактически набранных баллов с максимальным количеством баллов, определенным по итогам вопросника, дается фактическая оценка надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица [63].

Понимание системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля, как правило, основывается на предварительном опыте общения с аудируемым лицом и дополняется: запросами должностным лицам аудируемого лица; изучением документов и записей; наблюдением за деятельностью и операциями аудируемого лица, включая наблюдения за организацией компьютерных операций. Аудитор постоянно контролирует правильность своей первоначальной оценки СВК.

Изучая в ходе проверки состояние внутреннего контроля аудируемого лица, внешний аудитор интересуется следующими направлениями комплексной оценки уровня внутреннего контроля:

1. *Организация внутреннего контроля.* Важнейшие составляющие внутреннего контроля – наличие или отсутствие общего структурированного плана, должностных инструкций и т.п. Особо рассматриваются вопросы специального делегирования полномочий – их наличия, соблюдения, эффективности.

2. *Разделение обязанностей.* Это один из фундаментальных принципов контроля, основанный на объективно существующих расхождениях в интересах отдельных сотрудников, их групп и т.д. Аудитор проверяет, нет ли в системе внутреннего контроля (СВК) недопустимых ситуаций, когда одно и то же лицо контролирует операцию от начала и до конца, поскольку различные функции (руководство, исполнение,

учет, хранение материальных ценностей и др.) должны быть разделены. В случае автоматизации учета аудируемого лица должны быть разграничены оперативные и системные функции.

3. *Контроль кадров.* СВК должна обеспечивать постоянный отбор кадров и мероприятия по повышению их квалификации. Аудируемое лицо должно осуществлять четкое управление персоналом, включая определение требований к подбору и расстановке персонала, должно обновлять разработанную документацию о делегированных полномочиях, обеспечивать возможность продвижения по службе исходя из квалификации, опыта работы и других необходимых характеристик кадров, их правильный подбор и своевременное обучение, справедливую оплату труда. Аудитору необходимо убедиться, что эта система обеспечивает возможности каждого, в том числе и любого учетного сотрудника, квалифицированно выполнять возложенные на него обязанности.

4. *Доступ к материальным активам.* Это проверка аудитором факта и действительности ограничения (прямого или косвенного) доступа администрации к проверяемым материальным активам, наличия материально-ответственных лиц.

5. *Арифметический и учетный контроль.* Бухгалтерская учетная система является частью СВК аудируемого лица. В целом СВК должна обеспечивать арифметическую верность итоговых сумм по группам счетов, сличение и сверку взаимосвязанных данных, использование контрольных счетов, составление проверочных балансов и другие виды контроля. Аудитору необходимо убедиться, что все хозяйственные операции прошли адекватные учетные процедуры, что они законны, действительно имели место, полно и аккуратно отражены в документах и учетных регистрах [35].

Изучение системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля необходимо аудитору для того, чтобы определить метод проверки, временные затраты и объём необходимых аудиторских процедур. Чем выше уровень доверия аудитора системе внутреннего контроля аудируемого лица, тем более выборочно и менее детально проводится проверка.

Контрольные вопросы

1. Для чего необходимо планирование аудиторской проверки?
2. Назовите основные цели планирования аудита.
3. Опишите порядок взаимоотношения аудиторов с руководством аудируемого лица на начальном этапе аудита.
4. Какие документы сопровождают процесс ознакомления аудитора с бизнесом клиента?
5. С какой целью на этапе планирования проводится экспресс-анализ финансовой отчетности?
6. Какие федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности регулируют этап подготовки и планирования?

7. Каковы действия аудиторской организации и потенциального клиента при подготовке к аудиторской проверке?
8. Имеет ли право заказчик самостоятельно выбирать аудиторскую организацию (аудитора), каковы его требования к аудиторской организации?
9. Каковы критерии отбора аудитором потенциальных клиентов?
10. Каково назначение письма о проведении аудита?
11. Каково содержание договора на оказание аудиторских услуг и порядок его оформления?
12. Как определить стоимость аудиторских услуг?
13. В каких случаях нельзя заключать договор на проведение аудита?
14. Как используются результаты планирования аудита?
15. От чего зависит объем планирования аудита?
16. Какими документами оформляются результаты планирования аудита?
17. Какие требования предъявляются к содержанию плана и программы аудита?
18. Что такое материальность (существенность) в аудите?
19. Назовите подходы к оценке существенности.
20. Какие базовые показатели применяются для расчета уровня существенности?
21. Опишите порядок расчета и применения аудитором уровня существенности.
22. Дайте определение системы внутреннего контроля и назовите основные ее компоненты.
23. По каким направлениям осуществляется комплексная оценка уровня внутреннего контроля в ходе аудита?
24. Назовите взаимосвязь, свойственную аудиторскому риску и уровню существенности.

Тесты

1. *Проведение аудиторских проверок аудиторскими организациями осуществляется на основании:*
 - а) гарантийного письма экономического субъекта;
 - б) договора на проведение аудиторской проверки;
 - в) заявки на проведение проверки.
2. *В общем плане аудита приводятся:*
 - а) выводы, служащие основой для подготовки аудиторского заключения, и их аргументация;
 - б) предполагаемый объем и порядок проведения аудиторской проверки;
 - в) набор инструкций для аудитора, выполняющего проверку.

3. Существенное условие, которое должно быть отражено в тексте договора на аудиторские услуги:

- а) ответственность сторон и порядок разрешения споров;
- б) аудиторский риск;
- в) согласованный уровень существенности;
- г) дата начала аудиторской проверки.

4. Количество и квалификация аудиторов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом, оценивается на этапе:

- а) подготовки программы аудита;
- б) составления плана аудита;
- в) оценки аудиторских доказательств, выявленных в ходе проверки.

5. Взаимоотношения аудитора и клиента строятся:

- а) на основе добровольности и возмездности;
- б) определяются руководством аудиторской фирмы;
- в) устанавливаются аудиторскими стандартами.

6. При оценке риска используют следующие оценки:

- а) высокий, средний, низкий;
- б) удовлетворительный и неудовлетворительный;
- в) минимальный и максимальный.

7. Между существенностью и аудиторским риском существует:

- а) прямая зависимость;
- б) обратная зависимость;
- в) не существует зависимости.

8. Оценка системы внутреннего контроля в ходе аудита является:

- а) обязательным требованием российских правил (стандартов);
- б) процедурой, выполняемой аудитором, в зависимости от особенностей того или иного аудируемого лица по своему усмотрению;
- в) требованием заказчика, и выполняется, если эта работа включена в договор на аудиторскую проверку.

9. Всегда ли следует определять в договоре на оказание аудиторских услуг оформление аудиторского заключения:

- а) да;
- б) нет;
- в) итоговая форма представления информации зависит от цели аудиторской проверки.

10. План аудиторской проверки составляет:

- а) аудиторская фирма;
- б) руководство аудируемого лица;
- в) аудитор, осуществляющий проверку.

11. *Определите цель, для реализации которой должно быть использовано аудиторской организацией знание сущности деятельности клиента:*

- а) оценка допущения непрерывности деятельности аудируемого лица;
- б) определение даты аудиторского заключения;
- в) установление неопределенных обстоятельств;
- г) определения событий после отчетной даты.

12. *Укажите, что не является составной частью «аудиторского риска»:*

- а) риск средств контроля;
- б) вероятность обнаружения искажений отчетности;
- в) внутренний риск;
- г) риск необнаружения ошибок.

13. *Письмо о согласии аудиторской фирмы на проведение аудита направляется клиенту:*

- а) до заключения договора на проведение аудита;
- б) после заключения договора на проведение аудита;
- в) одновременно с заключением договора на проведение аудита.

14. *Система внутреннего контроля аудируемого лица включает:*

- а) контрольную среду, отдельные средства контроля;
- б) распределение ответственности и полномочий, кадровую политику;
- в) систему бухгалтерского учета, контрольную среду, отдельные средства контроля.

15. *Какой показатель из нижеперечисленных не используется для расчета уровня существенности:*

- а) валюта баланса;
- б) собственный капитал;
- в) выручка от реализации;
- г) среднесписочная численность.

Глава 4. ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

4.1. Аудиторские доказательства и аудиторские процедуры

После завершения планирования аудиторы переходят ко второму этапу аудиторской проверки – непосредственное выполнение аудиторских процедур для получения достаточного количества аудиторских доказательств. Федеральный стандарт аудиторской деятельности 7/2011

«Аудиторские доказательства» определяет *аудиторские доказательства* как информацию, полученную аудитором при проведении проверки, и результат анализа данной информации, на которых основывается мнение аудитора [47].

Источниками получения аудиторских доказательств являются: первичные документы аудируемого лица и третьих лиц, регистры бухгалтерского учета, результаты анализа его финансово-хозяйственной деятельности, устные показания сотрудников аудируемого лица и третьих лиц, сопоставление данных различных документов, результаты инвентаризации имущества и обязательств, бухгалтерская отчетность аудируемого лица.

Для выражения обоснованного мнения аудитор должен обладать полной и достоверной информацией. Получить информацию аудитор может путем выполнения следующих *процедур*:

- *тесты средств контроля* – означают проверки с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- *инспектирование* – проверка записей (на счетах бухгалтерского учета и в регистрах), документов (проверка документов, созданных третьими лицами и аудируемым лицом), материальных активов (проведение инвентаризации или изучение документов по результатам проведенной инвентаризации). Считается, что в ходе инспектирования записей и документов аудиторы получают аудиторские доказательства различной степени надежности, в зависимости от их характера и источника получения, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки;

- *наблюдение* – отслеживание аудитором процедур, выполняемых другими лицами, причем информация считается достоверной, если она получена непосредственно в момент наблюдения. Например, аудитор может наблюдать за проведением подсчета товарно-материальных ценностей работниками аудируемой организации, за осуществлением контрольных процедур, правильность которых можно проверить только при непосредственном присутствии;

- *запрос* – получение информации у осведомленных лиц внутри аудируемого лица или за его пределами – формально (официально), неформально, письменно или устно. Оценка достоверности информации будет зависеть от компетентности, опыта, независимости и честности опрашиваемого. Информация, полученная формально в письменном виде, считается более достоверной. Ответы на запросы обеспечат аудитора сведениями, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства;

- *подтверждение* – ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, подтверждение остатка средств на счете, дебиторской и кредиторской задолженностей путем сверки расчетов);

- *пересчет* – арифметическая проверка точности бухгалтерских записей, проверка правильности расчетов в первичных документах, накопительных ведомостях и итоговых документах; проведение самостоятельных расчетов аудитором;

- *аналитические процедуры* – изучение важнейших коэффициентов, трендов, статистических материалов, исследование любых необычных или неожиданных отклонений. Под аналитическими процедурами подразумевают исследование и оценку данных путем их сравнения с другой информацией, которая имеет отношение к объекту аудита. Их применяют в тех случаях, когда обнаруживается определенная взаимосвязь между отдельными показателями. К наиболее распространенным аналитическим процедурам относят общую проверку на достоверность, анализ тенденций, зависимостей, коэффициентов, проверку физического наличия, повторное проведение операций и др. Широкое использование аналитических процедур позволяет существенно повысить качество аудиторской проверки, одновременно сократив затраты времени аудитора на проведение проверки.

Использование в качестве способа получения аудиторских доказательств *аналитических процедур* раскрыто в ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры». Стандарт предусматривает возможность применения аналитических процедур на всех стадиях аудиторской проверки. На стадии планирования аналитические процедуры помогают достичь понимания деятельности аудируемого лица и выявить области возможного риска. На этапе сбора аудиторских доказательств аналитические процедуры применяются как разновидность аудиторских процедур по существу. На завершающей стадии проверки аналитические процедуры применяются при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая (бухгалтерская) отчетность в целом мнению о деятельности аудируемого лица, которое сложилось у аудитора.

ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» устанавливает единые требования в отношении аудиторских доказательств в следующих случаях:

- присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов;

- раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах;

- оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;

- раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Стандарт рекомендует аудитору выполнить определенные процедуры и получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в названных конкретных случаях.

К правилам (стандартам) аудиторской деятельности, регламентирующим процесс получения аудиторских доказательств, относится также ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников». В соответствии с ФПСАД *внешнее подтверждение* – это процесс получения и анализа аудиторских доказательств на основе информации, предоставленной аудитору третьей стороной относительно какой-либо определенной статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности, оказывающей влияние на подготовку данной финансовой отчетности [32].

Стандарт рекомендует аудитору самостоятельно решить, следует ли ему использовать внешние подтверждения для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. При направлении запросов и получении внешних подтверждений (позитивных или негативных) аудитор должен исходить из целесообразности применения этих аудиторских процедур, предыдущего опыта рассылки запросов, получения и обработки ответов, учитывать область деятельности аудируемого лица.

В ходе проверки аудитору необходимо проявлять *профессиональный скептицизм*, чтобы не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать необоснованных обобщений, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает те доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства.

4.2. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчётности

В процессе сбора аудиторских доказательств аудитором могут быть установлены ошибки, искажения в учёте и отчётности аудируемого лица. Единые требования к аудиторской организации (индивидуальному аудитору) по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита финансовой отчетности предусмотрены ФПСАД № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита». Искажения финансовой отчётности могут являться следствием как ошибок, так и недобросовестных действий.

Ошибки – это непреднамеренное искажение финансовой отчётности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации.

Недобросовестные действия – преднамеренные действия, совершаемые одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства, сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий, для привлечения незаконных выгод [45].

Руководство аудируемого лица и представители собственника несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и ошибок. Этому должно способствовать поддержание общей культуры честности в организации и высоких моральных принципов. Представители собственника обязаны осуществлять надзор за обеспечением надёжности системы бухгалтерского учёта, составлением отчётности, обеспечивать работоспособность средств контроля.

В результате качественного аудита должна быть достигнута разумная уверенность в том, что финансовая отчётность не содержит существенных искажений, вызванных недобросовестными действиями и ошибками. Получить абсолютную уверенность в том, что все существенные искажения отчётности будут обнаружены, в том числе и являющиеся результатом недобросовестных действий или ошибок, аудитор не может в силу ограничений, присущих аудиту. Поэтому обнаружение впоследствии существенных искажений не является свидетельством некачественного планирования проверки, отсутствия профессиональной компетентности и должной тщательности у сотрудником аудиторской компании.

Для установления риска существенных искажений финансовой отчётности при планировании и выполнении аудиторских процедур аудитору следует направлять запросы руководству аудируемого лица, в частности:

- об организации руководством системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращения и выявления ошибок;
- об осведомленности руководства о недобросовестных действиях, оказавших отрицательное влияние на аудируемое лицо, или об имеющихся подозрениях в их совершении;
- об имевших место существенных ошибках.

В случае наличия у аудируемого лица эффективной системы корпоративного управления и, если представители собственника активно участвуют в контроле за исполнением руководством своих обязанностей, ФПСАД № 13 рекомендует аудитору обращаться с запросами к представителям собственника.

Возможность сокрытия недобросовестных действий намногу усиливает процесс их обнаружения. Аудитор, используя знания о деятельности аудируемого лица, может определить события, условия, которые дают мотивацию, возможность или средство совершения недобросовестных действий. Такие события или условия называются *факторами риска недобросовестных действий*. Факторы риска могут отно-

ситься к особенностям руководства аудируемого лица и его влиянию на контрольную среду, к области деятельности аудируемого лица, к характеристикам хозяйственной деятельности и финансовой стабильности, могут быть связаны с подверженностью активов присвоению или связанными со средствами контроля [45].

Индикаторами недобросовестных действий или ошибок могут служить:

- нереальные сроки проведения аудита;
- попытки руководства аудируемого лица ограничить объем аудита или представление информации с большим опозданием;
- хозяйственные операции, не подтвержденные документально надлежащим образом;
- значительные расхождения между данными аналитического и синтетического учета или между результатами пересчета объектов и данными учета, которые не были своевременно уточнены и исправлены;
- отсутствие выверки счетов бухгалтерского учета;
- суммы дебиторской задолженности, которые не погашаются в течение длительного времени, и др.

При установлении фактов искажений финансовой отчетности как в результате недобросовестных действий, так и в результате ошибок, аудитор необходимо информировать руководство аудируемого лица и представителей собственника. Обязанность руководства аудируемого лица – принять меры к устранению и предотвращению появления искажений.

4.3. Аудиторская выборка

Аудиторская проверка может осуществляться сплошным или выборочным методом. Выборочный контроль находит широкое применение в аудиторской практике, так как позволяет экономить время, сократить объём и стоимость работ. Данный метод заключается в замене сплошного наблюдения какой-либо совокупности объектов изучением некоторой ее части с последующим распространением результатов изучения на всю совокупность объектов.

Порядок формирования выборки и оценки её результатов определяется ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка». Цель выборочной аудиторской проверки – сокращение ее времени и стоимости при обеспечении должного качества и эффективности аудита в целом.

Метод выборочной проверки основан на заключениях теории вероятности, согласно которой можно получить достаточно точные сведения о целом по его части. В выборку включаются только части объектов проверочной совокупности (генеральной совокупности). Под ними понимают элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, состав-

ляющие обороты по счетам. В ходе дальнейшей проверки этих объектов собираются аудиторские доказательства и формируется мнение о всей совокупности.

Важнейшее требование, которое должно быть выполнено при формировании выборки – её репрезентативность, то есть равная вероятность отбора отдельных элементов изучаемой совокупности. Для этого применяются следующие методы:

- случайный отбор;
- систематический отбор;
- комбинированный отбор.

При использовании самого распространенного метода – систематического отбора – элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности (например, изучение каждого десятого документа), либо на стоимостной их оценке (например, отбирается элемент, на который приходятся каждые следующие 1000 тыс. руб.).

Руководитель проверки самостоятельно выбирает принцип использования метода выборки исходя из особенностей организации документооборота клиента, оцененного уровня существенности и аудиторского риска. Если произвести выборку методом систематического отбора не представляется возможным или на производство такой выборки требуется необоснованно высокие затраты времени, руководитель проверки может принять решение о производстве выборки методом случайного отбора либо применить комбинированный метод выборки [63].

При применении выборочной совокупности ведущую роль играет определение оптимальной численности выборки. Это связано с тем, что повышение процента выборки ведет к увеличению объема проверки, появлению дополнительных затрат труда и материальных средств. Но если выборка охватывает недостаточное количество единиц (элементов), то результаты аудиторской проверки могут привести к искажению мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Объем выборки зависит от:

- степени риска, связанного с проведением проверки по данной позиции годовой бухгалтерской отчетности;
- уровня существенности;
- степени точности ожидаемых результатов;
- оценки надежности системы внутреннего контроля.

Различают два вида выборочных проверок: на соответствие и по существу. Выборочная проверка на соответствие предназначена для тестирования процедур внутреннего контроля по основным направлениям: действительность совершённых операций и их подтверждение документами, полнота отражения операций, законность их осуществления и т.д. Аудитор должен установить, как часто в проверяемом перио-

де нарушались нормы внутреннего контроля. Такую проверку называют качественной или атрибутивной. Выборочная проверка по существу направлена на подтверждение достоверности отражения в учёте оборотов и сальдо по счетам. Такая проверка называется количественной.

После применения к выборке аудиторских процедур полученные результаты проверки распространяются на всю генеральную совокупность.

В том случае, если проверяемая совокупность объектов настолько мала, что применение статистических методов не является целесообразным или применение аудиторской выборки будет неэффективным, аудиторам следует проводить сплошную проверку.

4.4. Учет требований нормативных актов в ходе аудита

Несоблюдение аудируемым лицом правовых актов России может оказать существенное влияние на финансовую отчетность. И хотя определение, нарушены ли аудируемым лицом требования законодательства, выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора, его опыт и понимание деятельности аудируемого лица помогут установить подобные факты. Единые требования в отношении обязанности аудиторской организации учитывать соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита установлены Правилком (стандартом) аудиторской деятельности № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита».

При проверке соблюдения нормативных актов аудитор должен проанализировать применяемые в сфере деятельности аудируемого лица нормативные правовые акты и убедиться, что руководством аудируемого лица осуществляются следующие процедуры:

- отслеживаются изменения законодательства в сфере деятельности аудируемого лица, в том числе с привлечением специалистов в области права;
- разрабатываются, утверждаются и соблюдаются правила внутреннего распорядка с обязательным уведомлением работников;
- осуществляется контроль за соблюдением правил внутреннего распорядка с применением дисциплинарных мер к работникам, не соблюдающим указанным правилам;
- ведется реестр нормативных актов, которые должны соблюдаться аудируемым лицом [46].

Наряду с запросами руководству аудируемого лица о соблюдении нормативных актов и изучением переписки клиента с соответствующими государственными органами, аудитору следует обращать внимание на факты, которые могут указывать на несоблюдение законодательства аудируемым лицом. К таким фактам относятся:

- внеплановая проверка, проводимая органами государственной власти или наложение штрафов и пеней;

- вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату, установленную в данной организации или отрасли для данного вида услуг;
- закупка по ценам значительно выше или ниже рыночных;
- сомнительные платежи наличными и сомнительные операции с организациями, зарегистрированными в оффшорных зонах;
- операции, не санкционированные руководством или не учитываемые надлежащим образом, и др.

Когда аудитору становятся известны факты возможного несоблюдения требований нормативных актов, он должен получить дополнительные сведения о характере, обстоятельствах возможных нарушений и другую информацию, необходимую для оценки влияния такого несоблюдения на финансовую отчетность. Все установленные факты должны быть документально оформлены аудитором, обсуждены с руководством аудируемого лица и учтены при подготовке аудиторского заключения.

4.5. Получение разъяснений от руководства аудируемого лица

В ходе аудита сотрудники аудиторских организаций часто сталкиваются с ситуацией, когда не представляется возможным найти объективные доказательства какой-либо информации, и единственным подтверждением определённого фактора могут быть официальные разъяснения и заявления, предоставляемые руководством аудируемого лица.

В соответствии с ФПСАД № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица» перед обращением к руководству с целью получения разъяснений аудитор должен иметь письменное доказательство, подтверждающее понимание руководством того, что оно несёт ответственность за предоставленную бухгалтерскую отчётность, и осведомлённость об ответственности за предоставление аудитору всей необходимой для аудита информации [40].

Порядок обращения к руководству может быть оговорен при заключении договора. Если это не сделано, то аудитор вправе сам определить способ обращения – в зависимости от важности, объёма и содержания требуемой информации.

Обращения к руководству аудируемого лица могут быть письменными или устными. При любой форме обращения аудитор должен точно и конкретно сформулировать перечень необходимых сведений, которые предполагается получить или подтвердить. При этом, необходимо убедиться, что его запрос правильно понят. Свидетельством тому может быть уточнение вопроса в личной беседе или анализ полученного вопроса. При подготовке запроса аудитору необходимо оценить, насколько хорошо информированы лица, предоставляющие разъяснения и по-

яснения по конкретной ситуации. Разъяснение можно считать надёжным лишь в том случае, если предоставляющие их лица занимают положение, которое позволяет им обладать необходимой информацией.

Получая разъяснения от руководства аудируемого лица, аудитор может затребовать информацию в форме:

- письменного официального разъяснения (письма-представления);
- письма, подготовленного аудитором и содержащего его точку зрения по определённому вопросу, а также запись руководства аудируемого лица о согласии с данной трактовкой;
- официально заверенных копий бухгалтерской отчётности, протоколов собрания совета директоров и т.д., содержащих сведения о позиции руководства по определённым вопросам.

Результаты опроса следует оценить с точки зрения надёжности и при любых сомнениях проверить их достоверность. Стандарт не рекомендует аудитору полагаться на разъяснения, не подтвержденные результатами других аудиторских процедур. Если какая-то информация от руководства аудируемого лица противоречит другим доказательствам, необходимо снизить степень доверия в отношении всей информации, полученной от этого источника.

Разъяснения, полученные аудитором от руководства, не могут полностью заменить другие аудиторские доказательства по данному вопросу, так как источник не является независимым и информация может быть искажена в пользу аудируемого лица.

Если аудитору не удалось получить достаточно альтернативных доказательств по существенному для бухгалтерской отчетности вопросу, и аудитор полагает, что такие доказательства существуют, то ситуация рассматривается как ограничение объёма аудита.

Информация, полученная в устной форме, должна быть включена в рабочие документы аудитора с отражением вопроса, с которым обращались к руководству, краткого содержания полученных устных разъяснений, оценки аудитором убедительности доказательств, в том числе полученных альтернативным способом.

4.6. Использование работы третьих лиц при проведении аудита

В процессе сбора аудиторских доказательств аудитор может воспользоваться услугами третьих лиц: внутреннего аудитора, эксперта, другой аудиторской организации. Требования по привлечению и использованию работы этих специалистов приведены в Правилах (стандартах) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита», «Использование работы эксперта», «Использование работы другой аудиторской организации».

Если в организационной структуре аудируемого лица предусмотрено создание службы внутреннего аудита и она фактически действует, при проведении проверки аудитор может использовать *результат работы внутренних аудиторов*. Однако следует получить дополнительные свидетельства эффективности функционирования службы внутреннего аудита. Для этого внешние аудиторы должны ознакомиться с рабочими документами службы и убедиться, что программа и объём работы внутреннего аудита соответствуют целям внешнего аудита, выводы внутренних аудиторов достаточно обоснованы и соответствуют существующим обстоятельствам, а содержание отчётов соответствует результатам проделанной работы.

При планировании работы учитываются и в дальнейшем проверяются зоны повышенных рисков (операции с аффелированными лицами, нетипичные для клиента операции, специальные налоговые режимы), отношение руководства или собственника аудируемого лица к замечаниям и предложениям, вопросам, поставленным внутренним аудитором.

Для эффективного использования работы внутренних аудиторов внешним аудиторам следует рассмотреть план работы первых за интересующий период, определить порядок встреч с сотрудниками, необходимо заранее установить сроки проведения работ, объём аудиторской выборки, методы определения выборки и порядок документального оформления результатов работы, которая будет проведена внутренними аудиторами. Эффективность аудиторской проверки возрастёт, если внутренний и внешний аудиторы скоординируют свою работу, будут проводить регулярные встречи, обмениваться отчётами, иметь свободный и открытый доступ к рабочим документам друг друга и совместно представлять отчёты руководству или собственнику аудируемого лица.

Аудиторы нередко сталкиваются с трудностями при оценке определённых специфических обстоятельств и сторон производственно-хозяйственной деятельности клиентов. Чтобы избежать существенных ошибок и уменьшить предпринимательский риск на стадии планирования, аудитором решается вопрос о необходимости привлечения к проверке эксперта. *Эксперт* – это специалист, имеющий достаточные знания и опыт работы в определённой области, отличной от бухгалтерского учёта и аудита, и не состоящий в штате аудиторской организации.

К услугам эксперта прибегают для получения объективных данных в какой-либо узкой отрасли:

- оценка недвижимости и другого имущества организации;
- определение количества и состояния имущества;
- измерение объёмов выполненных или представленных к выполнению работ;
- осуществление расчётов специальными приёмами или способами.

Для проведения этих работ могут привлекаться: оценщики, юристы, инженеры, актуарии. Приглашаемые специалисты должны обладать соответствующей квалификацией, подтверждённой документально, опытом работы в соответствующей области и положительной репутацией.

Объём и условия выполнения экспертных работ согласовываются аудитором с руководством клиента и фиксируются в договоре.

Результаты экспертизы предоставляются в виде письменного заключения и включаются в рабочую документацию аудитора. Заключение эксперта должно быть полным и подробным, чтобы позволить аудитору разобраться в проведённой экспертом работе, получить о ней наиболее полное представление. В заключении эксперта должно быть отражено: наименование клиента, объём проведённой работы, объект, применяемые методы, принятые экспертом предположения, любые неразрешённые существенные сомнения, связанные с проделанной работой, ее результаты.

Если при рассмотрении результатов работы эксперта аудиторской организацией выявляются существенные несоответствия между заключением эксперта и информацией клиента, то необходимо провести дополнительные аудиторские процедуры, подтверждающие обоснованность экспертного заключения или необходимость назначения другого эксперта. В случае невозможности получения заключения эксперта или его неуверенности в каких-либо существенных исследуемых обстоятельствах, а также при наличии неразрешимых разногласий между экспертом, клиентом или аудиторской организацией, аудитор может рассматривать вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения.

В ряде случаев бухгалтерская отчётность клиентов включает показатели одного или нескольких подразделений, аудит отчётности которых проводится другой аудиторской организацией, отличной от основной организации.

В соответствии с ПСАД «Использование работы другой аудиторской организации» *основная аудиторская организация* – это аудиторская организация, отвечающая за подготовку аудиторского заключения о бухгалтерской отчётности организации, включающей показатели одного или нескольких ее подразделений. *Другая аудиторская организация* – любая аудиторская организация, отличная от основной, отвечающая за подготовку аудиторского заключения о показателях подразделений, которые включаются в бухгалтерскую отчётность организации, аудит которой проводит основная аудиторская организация.

Если основная аудиторская организация намерена при проведении аудита клиента использовать результаты работы другой аудиторской организации, то она должна уведомить последнюю о своем решении. Получив такое уведомление, другая аудиторская организация должна сотрудничать с основной.

Основная аудиторская организация имеет право знакомиться с работой другой аудиторской организации. Как правило, такое ознакомление осуществляется в следующих формах:

1) обсуждение с другой аудиторской организацией аудиторских процедур;

2) изучение процедур, применяющихся в других аудиторских организациях (изучаются рабочие документы, опросники, тесты, описание аудиторских процедур);

3) изучение рабочей документации другой аудиторской организации, связанной с аудитом показателей подразделений.

Основная аудиторская организация не обязана предоставлять другой аудиторской организации какую-либо информацию, полученную входе аудита клиента. Вместе с тем, она должна уведомлять другую аудиторскую организацию о том, каким образом будут использованы результаты работы последней, а также осуществлять необходимые меры по координации работы.

В рабочих документах основной аудиторской организации отражаются:

– перечень подразделений, аудит показателей которых проводят аудиторские организации; степень существенности этих показателей для отчётности клиентов;

– наименование других аудиторских организаций;

– выводы относительно несущественности показателей подразделений;

– выводы и подкрепляемые их процедуры, выполняемые основной аудиторской организацией в отношении работы, проведённой другой аудиторской организацией.

Аудиторское заключение о достоверности отчётности, выданное основной аудиторской организацией, как правило, не содержит информации об использовании работы других аудиторских организаций.

4.7. Документирование аудита

Полученные в ходе аудита доказательства подлежат обязательному документированию, то есть отражению в рабочих документах аудитора. Вопросы, связанные с документированием аудита, регулируются федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита» [29]. Под *термином «документация»* в стандарте понимаются рабочие документы и материалы, подготовленные аудитором или полученные и хранимые им в связи с проведением аудита. Данный стандарт устанавливает требования к содержанию, оформлению и хранению рабочей документации, составленной в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен самостоятельно разработать формы и содержание рабочей документации исходя из: характера аудиторского задания; требований, предъявляемых к аудиторским заключениям; характера и сложности деятельности аудируемого лица; характера и состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица; конкретных методов и приемов, применяемых в процессе проведения аудита.

Рабочая документация должна в краткой форме характеризовать годовой бухгалтерский отчет аудируемого лица. На основании предоставленных документов и аудиторских доказательств аудитор принимает решение о том, достаточна ли информация для характеристики финансового и хозяйственного состояния проверяемого лица. Рабочая документация после окончания аудита должна содержать все сведения о проверяемом субъекте и соответствовать установленному стандарту. По каждому проверенному вопросу должен быть составлен отдельный перечень оформленных рабочих документов с указанием разработанного шифра документа или кода.

Стандартом рекомендуется отражать в рабочих документах аудитора:

- информацию об организационно-правовой форме и организационной структуре аудируемого лица;
- копии юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо;
- процедуры, отражающие процесс планирования, включая план и программу аудита;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- оценку аудитором неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- сведения о том, кто и в какие сроки выполнял аудиторские процедуры, и др.

Рабочая документация является собственностью аудиторской организации, проводившей аудит. Для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение

достаточного периода времени (не менее 5 лет), аудиторская организация должна разработать соответствующие процедуры.

4.8. Аудит оценочных значений

В аудиторской практике часто возникают ситуации, когда аудитору приходится иметь дело с показателями бухгалтерского учета, не поддающимися точному измерению. Они называются *оценочными значениями*.

При проверке оценочных значений аудитор должен руководствоваться ФПСАД № 21 «Особенности аудита оценочных значений» [38]. Необходимость создания такого ФПСАД диктуется тем, что оценочные значения делаются в состоянии неопределённости относительно произошедших и возможных событий, опираются на мнения рассчитывающих их должностных лиц. Кроме того, доказательства, подтверждающие оценку таких значений, бывают менее убедительными и труднее добываемыми, чем по отношению к другим элементам бухгалтерской отчётности. При наличии в бухгалтерской отчетности оценочных значений возрастает риск ее существенных искажений

В соответствии с ФПСАД № 21 *оценочными значениями* признаются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей бухгалтерской отчётности, допустимые при отсутствии независимых, внешних по отношению к аудируемому лицу оценок. Например: создаваемые организацией фонды, оценочные резервы; начисленные доходы; амортизационные отчисления по основным средствам, нематериальным активам, в случае, когда аудируемое лицо самостоятельно определяет срок их полезного использования, и др. [38]

Поскольку аудитором должны быть получены достаточные доказательства, подтверждающие оценочные значения, ему необходимо убедиться, что оцениваемые значения являются достоверными и содержат необходимые пояснения. Для других элементов бухгалтерского учёта в роли таких пояснений служат нормативные документы, которые должны содержать достаточно полные и понятные инструкции по их исчислению, а также пояснения к бухгалтерской отчётности.

Аудит оценочных значений необходимо начинать ещё на этапе планирования проверки. Проверка может проводиться с использованием трёх методов:

- 1) анализ и проверка процедуры, используемой для расчёта оценочного значения;
- 2) использование независимой оценки для сравнения с результатами расчётов, сделанных аудируемым лицом;

3) анализ последующих событий для выявления качества оценочных значений.

Если оценочные значения, полученные аудируемым лицом, по мнению аудитора, достаточно точные, то исправлений в бухгалтерской отчётности, повышающих эту точность, не требуется. В противном случае, при существенном различии оценочных значений, полученных аудируемым лицом и определённых аудитором, аудитор необходимо предложить руководству аудируемого лица внести исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую (финансовую) отчётность.

4.9. Аудит в условиях компьютерной обработки данных

В условиях использования компьютерных технологий обработки информации о хозяйственных операциях организации определённое влияние оказывается на организацию системы бухгалтерского учёта и системы внутреннего контроля. Компьютерная обработка данных позволяет использовать для оформления хозяйственных операций наряду с традиционными первичными документами первичные документы на машинном носителе. На практике вместе с традиционными формами счетоводства широко применяются формы учёта с использованием стандартных или оригинальных компьютерных программ обработки учётной информации. Это позволяет реализовать прогрессивные подходы к ведению учёта и формированию отчётности, повысить достоверность учётной информации, скорость её обработки, удобство использования.

Автоматизация складского учета, бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности обуславливает специфику проведения внешнего аудита и оказывает влияние на все этапы аудиторской проверки. Технология аудиторской проверки организаций, применяющих *компьютерную обработку данных (КОД)*, должна быть основана на требованиях правила (стандарта) аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных».

Так, при планировании аудита необходимо учесть степень использования компьютерной техники для решения каждой из задач обработки информации. От аудитора могут потребоваться специальные знания для понимания сущности выполняемых аудируемым лицом операций. Оценивая сложность компьютерной обработки данных, аудиторы должны сравнивать свою подготовку и опыт использования знаний компьютерных программ, применяемых аудируемым лицом. Методы обработки данных могут быть достаточно сложными, и об уровне сложности могут свидетельствовать используемые технические средства, программное обеспечение. В этой связи аудитор должен иметь представление о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения компьютерной техники и о системах обработки экономической инфор-

мации. При отсутствии таких знаний, аудитору следует привлечь к проверке эксперта в области информационных технологий [67].

В процессе изучения системы внутреннего контроля аудиторы дают общую оценку организационной структуре аудируемого лица, системе распределения прав и обязанностей, методам, используемым администрацией для контроля системы бухгалтерского учёта, включая внутренний аудит. Компьютерная обработка данных оказывает влияние на каждый элемент контрольной среды. Понимание организационной структуры аудируемого лица предполагает определение в ней места компьютерной системы. При этом описываются компьютерные ресурсы, включая аппаратные средства, даётся оценка организации компьютерной системы в части деятельности персонала, работающего с техникой, его взаимодействия с другими подразделениями. Описание компьютерных ресурсов позволяет проанализировать работу компьютерной системы, выявить точки доступа к компьютерным ресурсам, используемым для обработки бухгалтерской информации, раскрыть политику администрации в области контроля доступа к компьютерным ресурсам.

Изучение компьютерной системы бухгалтерского учёта предусматривает рассмотрение представленного администрацией описания состава и структуры учётно-аналитических задач, ознакомление с Приказом «Об учётной политике», положением по ведению бухгалтерского учёта с исполнением компьютерной обработки данных, анализ инструментов, методических указаний для пользователей, структуры файлов, входной и выходной информации, блок схем решения задач. Это позволяет сформировать представление об объёмах обрабатываемой информации, о методах управления компьютерными ресурсами, приоритетов их использования, а также об уровне квалификации бухгалтерского персонала, осуществляющего обработку данных с использованием компьютера.

В процессе сбора аудиторских доказательств используются данные, полученные в системе КОД в виде таблиц, ведомостей, регистров бухгалтерского учёта. Их копии с соответствующими пометками могут использоваться аудиторами в качестве рабочей документации. Представление данных о хозяйственных операциях, предварительно введённых в память компьютера, на бумажном носителе позволяет аудитору документально удостовериться в соответствии факта хозяйственной деятельности данным первичных документов. Различные нормативно-справочные показатели могут быть проверены по данным, хранящимся в памяти компьютера [49].

В случае работы аудитора непосредственно в среде КОД клиента видимые следы сбора доказательств будут отсутствовать. Поскольку этот процесс должен быть надлежащим образом задокументирован, аудитору следует позаботиться о создании рабочей документации в традиционном виде или в виде аудиторских файлов на машинных носителях.

Контрольные вопросы

1. С какой целью аудитор собирает аудиторские доказательства?
2. С помощью выполнения каких процедур аудитор получает аудиторские доказательства?
3. Назовите источники получения аудиторских доказательств.
4. Какие виды аудиторских доказательств вы знаете?
5. Кто определяет формы и методы проведения аудиторской проверки?
6. Что понимается под документированием аудиторских процедур?
7. Следует ли аудитору в обязательном порядке получать внешнее подтверждение информации?
8. Каково значение рабочей документации?
9. Какую информацию содержат рабочие документы аудитора?
10. Возможно ли использование материалов другого аудитора и эксперта, каковы взаимоотношения аудитора с ним?
11. Какой документ оформляется в случае привлечения к проверке эксперта?
12. Какие виды искажений финансовой отчетности существуют?
13. Какие события или условия называются факторами риска недобросовестных действий?
14. Каковы индикаторы ошибок и недобросовестных действий?
15. Что представляет собой выборка в аудите?
16. Что такое репрезентативная выборка?
17. Какие методы выборок вы знаете?
18. Как должны строиться взаимоотношения внутреннего и внешнего аудитора?
19. Для чего и когда применяются в аудите аналитические процедуры?
20. Каковы виды аналитических процедур?
21. Что такое оценочные значения и каков их перечень?
22. Каковы процедуры проверки оценочных значений?
23. Какова технология проверок соблюдения нормативных актов?
24. Каковы действия аудитора при выявлении нарушений требований нормативных актов?
25. В какой форме руководство аудируемого лица может представлять разъяснения и заявления?
26. Следует ли считать разъяснения и заявления руководства аудируемого лица абсолютно надежными?
27. Каковы особенности проведения аудиторской проверки у клиента, применяющего компьютерную обработку данных?

Тесты

1. *Имеют ли право аудиторы при проведении аудиторских проверок получать необходимую информацию от третьих лиц?*

- а) имеют право в любой форме и по мере возникновения необходимости;
- б) имеют право только по письменному запросу;
- в) не имеют права, если на это не получено разрешение руководства аудируемого лица.

2. *Преднамеренными искажениями бухгалтерской отчетности являются:*

- а) ошибки в расчетах, арифметические ошибки;
- б) действия, совершенные в корыстных целях для ведения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности;
- в) неправильное отражение в учете фактов хозяйственной деятельности.

3. *Кто определяет формы и методы проведения аудиторских проверок?*

- а) Министерство финансов РФ;
- б) совет по аудиторской деятельности;
- в) аудиторская фирма.

4. *После заключения договора на оказание аудиторских услуг по подтверждению годовой бухгалтерской отчетности, проводимых в обязательном порядке, аудитор установил факт незаконных операций, которые повлекут за собой в ближайшем будущем банкротство контролируемой организации. Какие действия предпримет руководитель аудиторской фирмы?*

- а) расторгнет договор;
- б) расторгнет договор и сообщит в соответствующие органы;
- в) проведет аудиторскую проверку и выдаст соответствующее аудиторское заключение.

5. *Какие из нижеследующих утверждений верны?*

- а) объем выборки зависит от уровня риска обнаружения;
- б) объем выборки не зависит от уровня существенности;
- в) результаты анализа выборочной совокупности экстраполируются на генеральную совокупность.

6. *Рабочую документацию аудита рекомендуется хранить:*

- а) у экономического субъекта вплоть до следующей аудиторской проверки;
- б) в папках (файлах) в аудиторской организации не менее пяти лет;

в) место и срок хранения определяет аудиторская организация по согласованию с аудируемым субъектом.

7. Какие из указанных процедур не относятся к аудиторским процедурам получения доказательств?

- а) инспектирование и аналитические;
- б) документирование и координация;
- в) подтверждение и запрос.

8. Аудитору предоставлена возможность самостоятельно определять формы и методы аудита:

- а) ни в коем случае, это определяется нормативными актами Российской Федерации;
- б) формы и методы аудита определяет руководство аудиторской организации;
- в) да, это его право.

9. Если аудируемое лицо использует компьютерные технологии обработки информации о хозяйственных операциях организации, то внешний аудитор:

- а) при планировании аудита должен учесть степень использования компьютерной техники для решения каждой из задач обработки информации;
- б) должен обладать специальными знаниями для понимания сущности выполняемых аудируемым лицом операций;
- в) оценивая сложность компьютерной обработки данных, должен сравнивать свою подготовку и опыт использования знаний компьютерных программ, применяемых аудируемым лицом;
- г) все вышеперечисленное.

10. Какие факты деятельности аудируемого лица могут указывать на несоблюдение им законодательства?

- а) внеплановая проверка, проводимая органами государственной власти или наложение штрафов и пеней;
- б) вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату, установленную в данной организации или отрасли для данного вида услуг;
- в) закупка по ценам значительно выше или ниже рыночных;
- г) все вышеперечисленные;
- д) такие факты аудитором не анализируются.

11. Аудиторские доказательства – это:

- а) результат анализа указанной информации, на котором основывается мнение аудитора;

б) информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора;

в) информация, полученная аудитором при проведении проверки, на которой основывается мнение аудитора.

12. Какие из перечисленных процедур аудитор может не осуществлять при проверке операций со связанными сторонами?

а) изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных аффилированных лиц;

б) проверить выполнение предпринимаемых аудируемым лицом мер по выявлению аффилированных лиц;

в) изучить организационную структуру аудируемого лица и уточнить в ней место службы внутреннего аудита.

13. Рабочие документы аудитора представляют собой:

а) собственность клиента;

б) собственность аудитора;

в) собственность акционеров.

14. Термин «Рабочая документация» в аудите означает:

а) обязательное документирование аудита, т.е. отражение полученной информации в рабочих документах – собственности аудиторской организации;

б) вся информация аудируемого лица, полученная аудитором для проверки;

в) документы аудируемого лица, проверенные аудитором.

15. Установите, какое из нижеперечисленных доказательств является самым надежным?

а) доказательство об объемах незавершенного производства, полученное при фактическом осмотре аудитором;

б) доказательство образования дебиторской задолженности, полученное от руководителя отдела;

в) доказательство законности дебиторской задолженности, полученное путем телефонного подтверждения;

г) доказательство точности учета запасов, полученное в результате присутствия на проводимой в фирме инвентаризации.

16. Аудиторские доказательства получают в результате проведения:

а) необходимых процедур проверки по существу;

б) комплекса тестов средств внутреннего контроля;

в) комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

17. 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?

а) аудитор является независимым экспертом и вправе принимать решения по этому вопросу по своему усмотрению;

б) да, это предусмотрено правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»;

в) при формировании своего мнения аудитор не должен опираться только на такие разъяснения, не располагая результатами других аудиторских процедур.

18. Какие процедуры могут не осуществляться руководством аудируемого лица при выполнении своих обязанностей по предотвращению и обнаружению фактов несоблюдения нормативных правовых актов России?

а) разработка и функционирование надлежащей системы внутреннего контроля;

б) привлечение специалистов в области права для отслеживания изменений законодательства;

в) привлечение внешних аудиторов для отслеживания изменений законодательства;

г) ведение реестра нормативных правовых актов, которые должны соблюдаться аудируемым лицом.

19. Из нижеперечисленных данных определите, что изучается внешним аудитором в процессе планирования аудиторской проверки для оценки работы службы внутреннего аудита:

а) организационный статус службы внутреннего аудита;

б) обязанности руководителя службы внутреннего аудита;

в) общий план работы службы внутреннего аудита.

Глава 5. ЗАВЕРШЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

5.1. Оценка аудитором результатов проверки

После проведения всех необходимых аудиторских процедур аудиторы оценивают полноту и качество выполнения всех пунктов общего плана и программы аудита. Кроме того, они проводят систематический и аналитический обзор результатов проверки, чтобы сформулировать объективное аудиторское мнение.

Систематизация результатов проверки состоит в приведении в определённую последовательность всех полученных результатов. Её поручают как правило руководителю группы аудиторов. Данные группируются по разделам проверки (в соответствии с пунктами плана), а внутренних разделов – по аналитическим и другим признакам. При необходимости выделяют наиболее существенные ошибки и замечания: неверные учётные записи, отсутствие оправдательных первичных документов, нарушение налогового законодательства и др.

Анализ результатов проверки проводится по полученным данным и имеет несколько целей [67]:

1. *Оценка учётной политики организации.* Учётная политика изучается аудитором на предмет её соответствия в методическом, техническо-организационном аспектах требованиям нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учёт в Российской Федерации, и особенностям деятельности аудируемого лица.

2. *Подтверждение достоверности ведения бухгалтерского учёта по отдельным разделам и счетам.* Правильность ведения бухгалтерского учёта определяется путём установления соответствия фактического порядка ведения учёта, т.е. оформления и отражения на счетах бухгалтерского учёта хозяйственных операций, требованиям нормативных актов.

3. *Оценка соблюдения налогового законодательства.* В процессе такой оценки устанавливается влияние выявленных налоговых нарушений на показатели финансовой (бухгалтерской) отчётности.

4. *Анализ финансового состояния организации.* Выполняется по данным годовой отчётности, балансу, отчёта о прибылях и убытках. Он позволяет определить существование какого-либо серьёзного сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности организации для подготовки бухгалтерской отчётности. 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.

Сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности согласно ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» может возникнуть, если аудитор выявит следующие признаки:

1) *финансовые* – отрицательная величина чистых активов или не выполняются установленные законодательством требования в отношении чистых активов; значительная величина убытков организации от основной деятельности; существенные отклонения значений основных

коэффициентов, характеризующие финансовое положение, от нормальных значений; неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки и др.;

2) *производственные* – увольнение основного управленческого персонала без должной его замены; потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика; существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта и др.

3) *прочие* – несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала, установленных законодательством; судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, невыполнимым для данного лица, и др.

Все материалы проверки, систематизированные, сгруппированные, обобщенные аудитором, подшиваются в папки (аудиторские файлы), после чего аудитор переходит к составлению информации для руководства аудируемого лица по результатам проверки.

5.2. Общение с руководством аудируемого лица на заключительном этапе аудита

Результаты проведённого аудита следует довести до сведения руководства аудируемого лица и его собственников. ФПСАД №22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» обязывает аудитора устанавливать из числа руководства и собственников аудируемого лица надлежащих получателей итоговой информации, которым необходимо своевременно сообщать необходимые сведения [39]. Способ сообщения такой информации, сроки ее представления, конкретные получатели и подлежащие раскрытию вопросы устанавливаются договором.

Как правило информация включает:

- общий подход аудитора к проведению проверки и её объёму, обеспокоенность аудитора ограничением объёмов аудита;
- выбор и изменение руководством аудируемого лица принципов и методов учётной политики, которая может оказать существенное влияние на финансовую отчётность;
- возможное влияние на финансовую отчётность каких-либо значимых рисков и внешних факторов, которые должны быть раскрыты в финансовой отчётности;
- предполагаемые аудитором аудиторские корректировки финансовой отчётности, как внесённые аудиторским лицом, так и предполагаемые;
- существование неопределённостей, касающихся событий или условий, которые могут ставить под сомнение непрерывность деятельности аудируемого лица;

- разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые являются значимыми для финансовой отчетности или аудиторского заключения;
- предполагаемые модификации аудируемого заключения;
- вопросы, освещение которых согласованно в договоре на оказание аудиторских услуг [43].

Аудитор может сообщать информацию в письменной или устной форме. На решение аудитора влияют как существующие договоренности с аудируемым лицом, так и характер, важность и особенности информации, полученной по результатам аудита.

5.3. Виды и содержание аудиторского заключения

По результатам аудиторской проверки аудиторская фирма (аудитор) должна выразить в установленной форме мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации и соответствии порядка ведения ею бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Согласно ст. 6 Закона «Об аудиторской деятельности» *аудиторское заключение* – это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с ФСАД № 2/2010 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности». Данным стандартом определены форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения. Мнение о достоверности отчетности должно выражать собой оценку соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения [36].

В соответствии со стандартом, в аудиторской практике применяются следующие **виды аудиторского заключения** (табл. 1.5):

- 1) аудиторское заключение;
- 2) немодифицированное аудиторское заключение:
 - аудиторское заключение с выражением мнения, не являющегося безоговорочно положительным;
 - аудиторское заключение с отрицательным мнением;
 - аудиторское заключение с отказом от выражения мнения.

Виды аудиторского заключения

Немодифицированное аудиторское заключение	Модифицированное аудиторское заключение	
	без изменения мнения	с изменением мнения
Безоговорочно положительное аудиторское заключение	<p>Модификация посредством включения части, привлекаемой внимание пользователей финансовой отчётности.</p> <p>В части отражаются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) проблемы в отношении соблюдения принципа непрерывности деятельности; 2) неопределённость, прояснение которой зависит от будущих событий; 3) недостаточность пояснений к отчётности 	<p>Особые формы аудиторского заключения:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) мнение с оговоркой; 2) отказ от выражения мнения; 3) отрицательное мнение

Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности в Российской Федерации [36].

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

– факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

– факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудитор обнаружил, что из-за имущественного и финансового положения экономического субъекта возникают серьезные сомнения в его возможности продолжать свою деятельность и исполнять обязатель-

ства в течение как минимум 12 месяцев, эти сомнения должны быть отражены в модифицированном аудиторском заключении, посредством включения части, указывающей на данный аспект.

Аудитор должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей существенного влияния на финансовую отчетность и не раскрытой или раскрытой некорректно в пояснениях к этой отчетности. Например, если, по мнению аудитора, необходимо изменить или дополнить какие-либо пояснения, содержащиеся в проверяемой отчетности, а аудируемое лицо отказывается внести такие коррективы, аудитор должен включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к такой ситуации. Часть, не влияющая на мнение аудитора, обычно включается после части с выражением мнения, и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение [42].

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение. Это происходит в случаях, если по мнению аудитора, существуют обстоятельства, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, например:

- а) имеется ограничение объема работы аудитора;
- б) имеется разногласие с руководством относительно:
 - допустимости выбранной учетной политики;
 - метода применения учетной политики;
 - адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Указанные обстоятельства могут привести к выражению мнения с оговоркой, отрицательному мнению или отказу от выражения мнения.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств...» (указать обстоятельства, которые повлияли на оговорку).

Отказ от выражения мнения происходит в случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отрицательное мнение аудиторы выражают только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что внесение оговорки в ауди-

торское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или отказом от выражения мнения.

Аудиторское заключение является обязательным элементом годовой бухгалтерской отчетности для организаций (индивидуальных предпринимателей), которые подлежат в соответствии с законодательством Российской Федерации обязательному аудиту. При подготовке данного документа, аудитору необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Основные элементы аудиторского заключения включают в себя:

а) наименование документа – «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»;

б) адресата – кому предназначено аудиторское заключение;

в) сведения об аудиторе – организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им деятельности без образования юридического лица; место нахождения: индекс, город, улица и т.д.; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; номер и дата лицензии, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

г) 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;

д) вводную часть;

е) часть, описывающую объем аудита;

ж) часть, содержащую мнение аудитора;

з) ответственность сторон;

и) дату аудиторского заключения;

к) подпись аудитора.

Вводная часть аудиторского заключения содержит перечень проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, указание периода, за который проводилась проверка, цель аудиторской проверки. В данную часть включается заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, а ответст-

венность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации [41].

В части, описывающей объем аудита, указывается, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними стандартами аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с другими документами. Здесь же указывается, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений, проводился на выборочной основе.

В части, содержащей мнение аудитора, приводится оценка принципов и порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности аудируемого лица.

Аудитор должен указать в аудиторском заключении *дату*, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основание полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность события и операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения. После подписания аудиторского заключения в него не должно быть внесено ни одного изменения, не согласованного с аудируемым лицом.

К аудиторскому заключению *прилагается финансовая отчетность*, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

5.4. Аудит событий после отчетной даты

В ходе аудиторской проверки должны быть выявлены и учтены события после отчетной даты. В соответствии с ФПСАД № 10 «События после отчетной даты» *термин «события после отчетной даты»* используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения. Аудитор должен оценить влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность благоприятных и неблагоприятных событий, имевших место после отчетной даты.

ФПСАД № 10 выделяет три периода возникновения событий с различной мерой ответственности аудитора за выявление и оценку событий после отчетной даты:

- 1) события, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения;
- 2) события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской отчетности пользователям;
- 3) события, произошедшие после даты представления бухгалтерской отчетности пользователям.

До даты подписания аудиторского заключения аудиторские организации должны определить, оценить и проверить все существенные обстоятельства и события, которые подлежат отражению в бухгалтерской отчетности.

Процедуры, предназначенные для определения событий, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и включают:

- 1) анализ методов, установленных аудируемым лицом для определения событий после отчетной даты и оценки их влияния на финансовую отчетность;
- 2) изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров, проводимых после окончания отчетного периода;
- 3) анализ последней имеющейся в наличии промежуточной отчетности текущего периода;
- 4) направление запросов юристам аудируемого лица относительно судебных разбирательств и претензий;
- 5) направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты и содержащих вопросы:
 - текущее состояние счетов, которые отражены в учете на основе предварительных данных;
 - принимались ли новые обязательства, заключались ли договоры поручительства;
 - имела ли место или планируется ли продажа активов, выпуск новых акций или долгосрочных обязательств, ликвидация или реорганизация аудируемого лица;
 - имела ли место конфискация государством активов или их гибель;
 - были ли внесены и рассматриваются ли внесения каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок;
 - произошли или могут произойти события, которые могут поставить под вопрос надлежащий характер учетной политики, применяющийся при подготовке отчетности (например, обоснованность допущения непрерывности деятельности).

Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность аудируемого лица, то аудитору следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская фирма не несет ответственности за *события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения*. По завершении аудита она не обязана проводить каких-либо специальных исследований и работ для выявления и анализа таких событий. Ответственность за информирование аудиторской организации о событиях после отчетной даты несет руководство аудируемого лица.

Однако, если аудитору становится известно о событиях или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения и способном оказать существенное влияние на финансовую отчетность, ему следует обсудить эти обстоятельства с руководством аудируемого лица.

В том случае, когда о событиях аудитору становится известно *после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской отчетности пользователям*, ему следует потребовать внесения в бухгалтерскую отчетность соответствующих изменений.

Если руководство аудируемого лица вносит изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитор осуществляет проверку правильности исправлений и предоставляет новое аудиторское заключение по измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено аудируемому лицу, аудитору в аудиторском заключении следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Если аудиторское заключение было выдано аудируемому лицу, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство аудируемым лицом, что финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение по ней не должны представляться третьим лицам.

В том случае, когда о событиях аудитору становится известно *после даты подписания аудиторского заключения и представления бухгалтерской отчетности пользователям*, ему следует потребовать пересмотреть финансовую отчетность и предпринять меры по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение по ней.

5.5. Оформление результатов оказания сопутствующих аудиту услуг

По мере оказания отдельных видов сопутствующих аудиту услуг аудиторские организации и индивидуальные аудиторы должны составлять отчет или аудиторское заключение. Такие требования заложены в ПСАД «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям», ПСАД «Проверка прогнозной финансовой информации» и методике «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами».

Чтобы аудит по специальному аудиторскому заданию был проведен успешно, необходимо подготовить развернутое техническое задание. Содержание, характер и объем проводимых работ должны зависеть от обстоятельств, связанных с возникновением необходимости оказания данной услуги. Аудиторская организация должна заблаговременно убедиться в наличии взаимопонимания с инициатором специального аудита относительно цели, характера работ и содержания заключения. Специалисты аудиторской организации должны понимать, для каких целей предназначено специальное аудиторское задание.

Заключение по специальному аудиторскому заданию состоит из трех частей: вводной, аналитической и итоговой.

Во *вводной части* содержатся сведения об аудиторской организации, краткая характеристика специального аудиторского задания, разграничение ответственности между аудиторской организацией и аудируемым лицом.

В *аналитическую часть* включаются описание выполненной работы, изложение применяемых методов, а также графики, таблицы, отражающие ход и результаты промежуточных расчетов, итоги сверки документации, порядок ее движения и другие вопросы, которые по желанию могут быть вынесены в приложение к заключению.

Итоговая часть должна содержать окончательное мнение аудиторской организации по вопросам, сформулированным в специальном аудиторском задании.

Так, *по проверке отдельных статей финансовой (бухгалтерской) отчетности* в заключении должно содержаться мнение о достоверности во всех существенных аспектах этих статей отчетности и соответствии методов их оценки и порядка ведения бухгалтерского учета аудируемого лица действующим нормативным актам.

По результатам *экспертизы договоров гражданско-правового характера* выражается мнение о соблюдении (несоблюдении) аудируемым лицом конкретных условий договоров.

Заключение по проверке *финансовой информации, подготовленной в соответствии с принципами бухгалтерского учета, отличными от российских*, должно содержать указание на принципы учета, применявшиеся аудируемым лицом при формировании отчетности, и на соответствие отчетности во всех существенных аспектах этим принципам.

Если по специальному аудиторскому заданию проверены *специальные отчеты, представляющие обобщенные данные годовых бухгалтерских отчетов за ряд смежных лет*, то в аудиторском заключении отражается мнение аудиторской организации о соответствии во всех существенных аспектах отчета о деятельности аудируемого лица за ряд смежных лет бухгалтерской отчетности, на основании которой он был составлен.

Заключение аудиторской организации *по специальному аудиторскому заданию, проведенному по поручению государственных органов*, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством Российской Федерации. Выводы в таком заключении должны быть изложены в той последовательности, в которой вопросы поставлены органом, поручившим задание. Каждый вывод должен содержать выявленные аудиторской организацией факты, а также связь этих фактов с нарушением каких-либо правовых норм. В том случае, если такая связь имеется, в заключении указываются нарушенный нормативный акт, период нарушения, обстоятельства, способствовавшие выявленному нарушению, должностные лица, несущие ответственность за нарушение с точки зрения бухгалтерского учета, сумма материального ущерба.

По результатам проведения *налогового аудита* может быть подготовлено заключение или отчет, в котором аудиторская организация выражает мнение о степени полноты и правильности исчисления, отражения в учете и перечисления в бюджет налоговых платежей.

Еще один вид сопутствующей аудиту услуги – *проверка прогнозной финансовой информации*, под которой понимается информация о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств аудируемого лица или отдельных сторонах его финансово-хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная исходя из допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством аудируемого лица.

При проверке прогнозной финансовой информации аудитору необходимо:

- установить, применимы ли допущения, принятые при подготовке прогнозной финансовой информации;
- убедиться в том, правильно ли подготовлена прогнозная финансовая информация исходя из принятых допущений;
- выяснить, адекватно ли представлена такая информация.

По результатам проверки составляется отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации, к обязательным реквизитам которого относятся: название документа «Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации», адрес и телефоны аудиторской организации, дата отчета, указание на то, что проверка проводилась в соответствии с ПСАД, указание на ответственность руководства аудируемого лица за содержание прогнозной финансовой информации, указание на отсутствие или наличие фактов, свидетельствующих о неприменимости допущений, принятых при подготовке прогнозной финансовой информации, указание на то, что фактические результаты могут существенно отличаться от прогнозируемых, мнение аудиторской организации в

отношении правильности подготовки информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления, подпись аудитора [43].

В итоговом документе следует использовать выражение мнения в форме «негативной уверенности», которая подчеркивает, что аудиторы не ставили целью подтвердить верность прогноза, а искали наличие или отсутствие погрешностей в логике рассуждений или цепочке доказательств клиента, аргументирующего то или иное развитие событий с финансовой точки зрения.

Если аудиторская организация считает, что она достаточно компетентна в данном вопросе, то ей разрешается выразить мнение о том, будут ли достигнуты аудируемым лицом прогнозируемые результаты.

Контрольные вопросы

1. Каковы действия аудитора на завершающем этапе аудиторской проверки? Какими аудиторскими стандартами следует пользоваться аудитору?

2. Какие факты финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица могут вызвать у аудитора сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности?

3. В какой форме происходит общение аудитора и клиента на завершающем этапе проверки и какие документы при этом составляются?

4. Что представляет собой аудиторское заключение?

5. Назовите основные элементы аудиторского заключения.

6. Поясните назначение аудиторского заключения.

7. Кому представляется аудиторское заключение?

8. Каково содержание аудиторского заключения?

9. Сколько и какие формы аудиторского мнения предусмотрены ПСАД № 6?

10. Что такое модифицированное аудиторское заключение и в каких случаях оно представляется?

11. Каким образом может быть модифицировано аудиторское заключение?

12. Какие обстоятельства определяют вид аудиторского заключения: безоговорочно положительное, модифицированное.

13. Как полнота информации, предоставленная аудитору, может повлиять на вид аудиторского заключения?

14. Что такое события после отчетной даты?

15. Какие процедуры должен применить аудитор для выявления событий, произошедших до даты подписания отчетности и неопределенных обязательств, требующих внесения исправлений или раскрытия в пояснительной записке?

16. Что такое налоговый аудит?

17. Что понимается под датой представления бухгалтерской отчетности?

18. Как должен поступить аудитор, если руководитель аудируемого лица отказывается внести поправки по результатам проверки, носящие существенный характер?

19. Как должен поступить аудитор, если ему стало известно о событиях, произошедших за период после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления бухгалтерской отчетности пользователям?

20. Какие меры должен предпринять аудитор в случае, если руководитель аудируемого лица не предпримет мер по исправлению ошибок и неточностей, установленных в ходе проверки, или отражению всех существенных обстоятельств, обнаруженных после даты представления бухгалтерской отчетности?

21. Как должен поступить аудитор, если ему стало известно о событиях, произошедших за период после даты подписания аудиторского заключения и после даты представления бухгалтерской отчетности пользователям?

22. Какие специальные аудиторские задания могут быть поручены аудиторской организации?

23. В чем заключается проверка прогнозной финансовой информации в ходе аудита и каковы процедуры проверки?

24. Какие документы составляются аудитором по результатам выполнения специальных аудиторских заданий?

25. Какова суть проверки прогнозной финансовой информации? Какие документы составляются по мере оказания услуг по проверке прогнозной финансовой информации?

Тесты

1. Аудиторское заключение должно быть датировано:

а) ранее даты утверждения бухгалтерской отчетности руководством аудируемого лица;

а) не ранее даты утверждения бухгалтерской отчетности руководством аудируемого лица;

б) датой завершения аудиторской проверки, но не ранее даты утверждения бухгалтерской отчетности руководством аудируемого лица;

в) любой датой, согласованной между аудитором и руководством аудируемого лица.

2. Если аудитор высказал в заключении безоговорочно положительное мнение, означает ли это, что в непрерывности деятельности аудируемого лица нет сомнений:

а) да, безоговорочно положительное мнение аудитора в аудиторском заключении гарантирует соблюдение клиентом допущения непрерывности деятельности;

б) нет, безоговорочно положительное мнение аудитора в аудиторском заключении не является гарантией соблюдения клиентом допущения непрерывности деятельности;

в) безоговорочно положительное мнение аудитора в аудиторском заключении может гарантировать соблюдение клиентом допущения непрерывности деятельности, в случае, если приемлемость данного допущения была продекларирована руководством хозяйствующего субъекта при утверждении отчетности, исследована аудитором в ходе аудита и есть надежные доказательства, подтверждающие способность аудируемого лица функционировать в обозримом будущем.

3. Руководство фирмы – клиента, сославшись на коммерческую тайну, не разрешило аудитору проверять достоверность некоторых существенных показателей отчетности. При этом руководство клиента выдало аудитору письменное подтверждение дирекции фирмы о том, что данные показатели достоверны. Как быть с аудиторским заключением, если других проблем в ходе проверки не возникло?

- а) выразить безоговорочно положительное мнение, так как есть письменное подтверждение дирекции;
- б) выразить отрицательное мнение;
- в) выразить мнение с оговоркой;
- г) отказаться от выражения мнения.

4. Какие из перечисленных признаков не вызывают сомнения у аудитора в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица:

- а) отрицательная величина чистых активов;
- б) неспособность погашать кредиторскую задолженность в установленные сроки;
- в) значительные убытки от основной деятельности;
- г) своевременная выплата дивидендов.

5. По результатам проведенного аудита аудитор пришел к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не является критически существенным и глубоким. В этом случае аудитор должен сформировать в аудиторском заключении:

- а) отказ в выражении мнения;
- б) отрицательное мнение;
- в) мнение с оговоркой.

6. Входит ли в обязанности аудитора непременно выдавать клиенту аудиторское заключение по результатам обязательного аудита?

- а) нет;
- б) да, это записано в Законе «Об аудиторской деятельности в РФ»;
- в) в зависимости от условий договора на проведение аудита;
- г) нет, если выявленные несоответствия не позволяют подтвердить бухгалтерскую отчетность.

7. Установите, какое обстоятельство не влияет на способность аудитора выразить безоговорочно положительное мнение о достоверности отчетности аудируемого лица:

- а) имеется ограничение объема работы аудитора;
- б) имеется разногласие аудитора с руководством аудируемого лица относительно метода применения учетной политики;
- в) имеется разногласие аудитора и председателя ревизионной комиссии аудируемого лица о правильности оформления плана ревизии.

8. Запись о невозможности подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности делается в случае, если:

- а) проверка не была завершена по вине экономического субъекта;
- б) в ходе проверки не удалось установить достоверность отчетности;
- в) экономическим субъектом в ходе проверки не были устранены существенные нарушения в ведении бухгалтерского учета.

9. К основным элементам аудиторского заключения не относится:

- а) адресат;
- б) сведения об аудиторе;
- в) вводная часть;
- г) часть, содержащая мнение аудитора;
- д) аналитическая часть.

10. В части аудиторского заключения, описывающей объем аудита, содержится информация:

- а) о законодательных и нормативных актах, в соответствии с которыми был проведен аудит;
- б) о составе подлежащей аудиту отчетности;
- в) о составе группы специалистов, участвовавших в проверке.

11. До даты подписания аудиторского заключения аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих доказательств о событиях, предшествующих:

- а) дате подписания аудиторского заключения;
- б) дате подписания отчетности;
- в) дате составления отчетности;
- г) дате заключения договора о проведении аудиторской проверки.

12. Если до даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, аудитору следует:

- а) выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете;
- б) отказаться от выражения мнения о достоверности отчетности;
- в) потребовать отражения указанных событий в отчетности.

13. Информация, полученная по результатам аудита, представляет собой:

а) сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые являются одновременно важными для руководства и представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой отчетности;

б) сведения, являющиеся результатом анализа собранных в ходе проверки аудиторских доказательств;

в) отчет аудитора о проделанной в ходе проверки работы по сбору аудиторских доказательств.

14. Информация, полученная по результатам аудита и представляемая руководству и собственникам аудируемого лица, содержит:

а) описание процедур, специально направленных на поиск необходимой для управления аудируемым лицом информации;

б) только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита;

в) все вопросы, подлежащие аудиту, и результаты их проверки.

15. Структура, содержание, порядок представления аудиторского заключения регламентированы:

а) договором между аудиторской и аудируемой организациями;

б) соответствующим Федеральным стандартом аудиторской деятельности;

в) внутрифирменным стандартом аудиторской деятельности

г) Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

16. Определите положения, которые необходимо выполнять аудиторской организации при оказании сопутствующих аудиту услуг в соответствии с Правилом «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним».

а) рекомендуется подготовить типовые формы отчетности по наиболее часто выполняемым видам работ или услуг;

б) определить границы ответственности аудиторской организации и экономического субъекта;

в) разработать внутренние стандарты по услугам, сопутствующим аудиту;

г) приобрести лицензию на оказание услуг, сопутствующих аудиту.

Часть 2. ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ

Тема 1. АУДИТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ

Целью аудита учетной политики является установление соответствия принятой учетной политики требованиям действующего законодательства и особенностям деятельности организации.

Источниками информации для аудиторской проверки являются: приказ (распоряжение) об утверждении учетной политики на предприятии, должностные инструкции работников бухгалтерии, рабочий план счетов бухгалтерского учета, график (схема) документооборота, первичные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, и др.

В процессе проверки аудиторам следует руководствоваться следующими нормативными документами: Закон «О бухгалтерском учете»; ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», План счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению [6], Положения по бухгалтерскому учету 5/01 [11], 6/01 [12], 9/99 [14], 10/99 [15] и др.

Учетная политика предполагает целостность системы ведения бухгалтерского учета на предприятии и охватывает все его составляющие:

- *методическую*, связанную с определением порядка отражения отдельных хозяйственных операций в учете в соответствии с действующим законодательством;
- *налоговую*, позволяющую систематизировать данные налогового учета для правильного исчисления налогооблагаемой базы и конкретизировать варианты расчетов с бюджетом по налогам и сборам;
- *организационную*, затрагивающую вопросы построения и определения места бухгалтерской службы в системе управления предприятием;
- *техническую*, определяющую способы работы с документацией и информацией.

В табл. 2.1 приведен пример программы проверки формирования методологического раздела учетной политики.

При проверке соответствия разработанных положений учетной политики действующему законодательству аудитор рассматривает следующие основные вопросы:

1. Соответствие учетной политики Плану счетов бухгалтерского учета и правилам ведения бухгалтерского учета, изложенным в Законе «О бухгалтерском учете» и Положениях по бухгалтерскому учету.
2. Наличие и содержание внутреннего приказа или распоряжения об учетной политике.

3. Обеспечение выполнения принципиальных положений организации бухгалтерского учета на предприятии.

4. Целесообразность и правомерность применения способов бухгалтерского учета, принятых учетной политикой.

5. Последовательность выполнения предприятием положений учетной политики.

6. Соответствие учетной политики условиям хозяйственной деятельности и совершаемым предприятием операций.

Таблица 2.1

**Программа проверки формирования методических аспектов
учетной политики**

Проверка способа ведения бухгалтерского учета	Источник информации	Аудиторские процедуры
1	2	3
Начисление амортизации объектов основных средств	Приказ по учетной политике, ведомости начисления амортизации.	Инспектирование (проверка документов, арифметические расчеты).
Ускоренная амортизация объектов основных средств (для субъектов малого предпринимательства)	Приказ по учетной политике, учредительные документы, ведомости начисления амортизации	Инспектирование (проверка документов, проверка расчетов, арифметические расчеты)
Переоценка групп однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости	Приказ по учетной политике, документальное подтверждение рыночных цен, расчеты путем индексации	Инспектирование (проверка наличия документов, подтверждающих рыночные цены, арифметические расчеты)
Учет затрат по ремонту объектов основных средств	Приказ по учетной политике, ремонтные ведомости, ведомости учета затрат, обороты по счетам	Инспектирование (проверка первичных документов по существу, проверка учетных записей)
Начисление амортизации нематериальных активов	Приказ по учетной политике, ведомости начисления амортизации	Инспектирование (проверка документов, арифметические расчеты)

1	2	3
Оценка материально-производственных запасов при отпуске в производство и ином выбытии, а также на конец отчетного периода	Приказ по учетной политике, карточки складского учета материалов, первичные документы на отпуск материалов со склада, Главная книга	Инспектирование (проверка первичных документов по существу, проверка учетных записей)
Классификация затрат на производство продукции (работ, услуг)	Приказ по учетной политике, регистры аналитического учета затрат на производство продукции (работ, услуг)	Инспектирование (проверка документов, изучение внутренней управленческой документации)
Порядок распределения косвенных расходов, учтенных на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»	Приказ по учетной политике, ведомости распределения косвенных расходов, расчет коэффициентов распределения, обороты по счетам 25,26, Главная книга	Инспектирование (проверка расчетов, пересчет), аналитические процедуры
Порядок списания коммерческих расходов (расходов на продажу)	Приказ по учетной политике, ведомость распределения расходов на продажу, обороты по счету 44, Главная книга	Инспектирование (проверка расчетов, арифметические расчеты)
Порядок списания расходов будущих периодов	Приказ по учетной политике, обороты по счету 97, Главная книга	Инспектирование (проверка учетных записей, арифметические расчеты)
Оценка в учете незавершенного производства	Приказ по учетной политике, ведомости инвентаризации незавершенного производства, карточки учета затрат, обороты по счету 20, Главная книга	Инспектирование (проверка ведомостей инвентаризации, проверка расчетов, арифметический пересчет)

1	2	3
Оценка в учете готовой продукции	Приказ по учетной политике, ведомость выпуска готовой продукции, обороты по счетам 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция», расчет отклонений, Главная книга	Инспектирование (проверка первичных документов, проверка расчетов, арифметические расчеты)
Признание в учете выручки от реализации продукции (работ, услуг)	Приказ по учетной политике, договора, контракты, обороты по счету 90 субсчет «Выручка»	Инспектирование (проверка документов, проверка правильности корреспонденции счетов)
Создание резервов по сомнительным долгам	Приказ по учетной политике, акты сверки расчетов, акты инвентаризации дебиторской задолженности, обороты по счету 63 «Расчеты по претензиям»	Инспектирование (проверка документации, участие в инвентаризации, пересчет, проверка учетных записей)
Создание резервов предстоящих расходов	Приказ по учетной политике, сметы расходов на капитальный ремонт, сметы расходов на гарантийный ремонт, обороты по счету 96 «Резервы предстоящих расходов»	Инспектирование (проверка документации, пересчет, проверка учетных записей)

При аудите учетной политики предприятия аудитор должен убедиться, что при ее разработке соблюдены принципы бухгалтерского учета: имущественной обособленности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Аудитор изучает рабочий план счетов предприятия,

который должен содержать синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности, полноты и достоверности отражения информации в учете и отчетности.

Проверка форм первичных учетных документов, используемых коммерческим предприятием (организацией) осуществляется с целью выявления оснований для записей в регистрах бухгалтерского учета. Предприятие может самостоятельно разрабатывать формы первичных учетных документов только для оформления тех хозяйственных и финансовых операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности. При проверке предусмотренных учетной политикой предприятия правил документооборота, аудитор должен убедиться, что разработанные предприятием положения не противоречат нормативным документам Министерства финансов РФ. Порядок изучения технологии обработки информации зависит от выбранного предприятием варианта компьютерной обработки данных.

Проверка используемых предприятием методов оценки видов имущества и обязательств является важной аудиторской процедурой, поскольку эти методы непосредственно связаны с обеспечением достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. В учетной политике предприятия должно быть отражено, что имущество учитывается на соответствующих счетах бухгалтерского учета в оценке, которая определяется для объектов:

- внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал – по условиям договора между сторонами;
- полученных безвозмездно – экспертным путем или по данным, полученным из уполномоченных органов;
- приобретенных за плату – исходя из фактически произведенных затрат, включая расходы по доставке, таможенные пошлины и сборы, невозмещаемые налоги, регистрационные сборы, а также все расходы по доведению объектов до состояния возможного использования.

В ходе аудита налоговой составляющей учетной политики аудитор должен ознакомиться с соответствующими элементами этой политики и предвидеть их налоговые последствия. При рассмотрении *налоговой учетной политики*, аудитор изучает следующие ее элементы:

- 1) метод начисления амортизации объектов основных средств (линейный и нелинейный);
- 2) ускоренная амортизация объектов основных средств, являющихся предметом договора лизинга;
- 3) амортизация объектов основных средств по пониженным нормам;
- 4) способ начисления амортизации нематериальных активов (линейный, нелинейный);

5) способ оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство (по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени закупок, по себестоимости последних по времени закупок);

6) порядок списания расходов будущих периодов (признаются в том отчетном периоде, в котором они возникли или списываются равномерно и пропорционально в течение налогового периода);

7) распределение прямых расходов на остатки незавершенного производства (по методу плановой (нормативной) себестоимости, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье за минусом технологических потерь);

8) распределение прямых расходов на остатки готовой продукции на складе (по методу плановой (нормативной) себестоимости или пропорционально доле остатков в общем объеме выпущенной за текущий месяц продукции в натуральных измерителях);

9) определение даты реализации продукции (товаров, работ, услуг) для цели исчисления налога на добавленную стоимость (по мере отгрузки продукции и предъявления покупателю расчетных документов или по мере поступления денежных средств);

10) определение даты получения дохода от реализации продукции (товаров, работ, услуг) для цели исчисления налога на прибыль;

11) создание резервов по сомнительным долгам;

12) резервы предстоящих расходов (на выплату отпускных сотрудникам организации);

13) метод списания на расходы организации стоимости выбывших ценных бумаг (по себестоимости первых по времени приобретения или по себестоимости последних по времени приобретения);

14) выбор показателя для расчета доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения организации (среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда);

15) порядок учета убытка, полученного в предыдущем налоговом периоде, при определении налоговой базы текущего налогового периода.

Применяемая предприятием учетная политика раскрывается в пояснительной записке к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. По результатам рассмотрения документов, в которых изложена учетная политика предприятия, и анализа ее применения в текущей деятельности аудитор делает выводы о качестве и полноте содержания этих документов, об эффективности их использования на предприятии и приводит свои выводы и рекомендации в информации руководству аудируемого лица. При этом целесообразно проверить выполнение рекомендаций аудита, проводимого ранее. Это важно для оценки как степени исправления обнаруженных недостатков, так и поведения клиента и его отношения к рекомендациям аудитора.

Вопросы и задания по теме

1. Цель и источники информации аудита учетной политики организации.
2. Каким требованиям должна соответствовать принятая на предприятии учетная политика?
3. Основные элементы учетной политики, которые должен проверить аудитор.
4. Составить программу аудита формирования организационных основ учетной политики.
5. Составить программу аудита налоговых аспектов учетной политики с указанием источников информации и аудиторских процедур.

Тема 2. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Целью аудита операций с основными средствами является проверка правильности оценки основных средств, отражения в учете операций по движению основных средств, начислению амортизации и отражения затрат на ремонт основных средств предприятия.

Для достижения цели аудита необходимо последовательное решение следующих задач:

- изучение условий хранения и эксплуатации основных средств, их состава и структуры;
- подтверждение правильности оформления и отражения в учете операций с основными средствами;
- подтверждение расчетов начисленной амортизации по основным средствам и достоверности отражения ее в учете;
- установление объемов, выполненных ремонтов основных средств и правомерности отражения ремонтов по их проведению в учете в зависимости от выбранного метода;
- подтверждение итогов проведенной в отчетном году переоценки основных средств;
- оценка качества проведенной перед составлением годового отчета инвентаризации основных средств.

Источниками информации при осуществлении проверки являются:

- Положение об учетной политике предприятия;
- договоры купли-продажи основных средств;
- акты приемки законченного строительства объектов основных средств приемочной комиссией (ф. № КС-14), в случае возведения объектов основных средств организацией;
- акты о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. № ОС-1);

- акты о приеме-передаче здания (сооружения) (форма № ОС-1а);
- акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1б);
- акты о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС -14);
- акты о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15);
- акты о выявленных дефектах оборудования (ф. № ОС-16);
- накладные на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2);
- акты о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3);
- инвентарные карточки учета объекта основных средств (форма № ОС-6) и инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6а);
- инвентарная книга учета объектов основных средств (форма № ОС-6б);
- акты о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4);
- акты о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а);
- акты о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4б); разработочные таблицы (форма № 6 по расчету сумм амортизационных отчислений);
- дефектные ведомости;
- наряд-казак на ремонт основных средств;
- договоры на передачу, получение в аренду основных средств;
- учетные регистры по счетам 01, 02, 03, 20, 25, 26, 07, 08, 97, 91, 98 и др.;
- Главная книга;
- Бухгалтерская отчетность организации – бухгалтерский баланс и баланс; приложения к нему.

Следует отметить, что вышеназванные формы первичной учетной документации должны быть утверждены Приказом руководителя организации и Приказом по Учетной политике.

Приступая к проверке, аудитору следует обращать особое внимание на соответствие практики учета основных средств требованиям следующих нормативных актов: Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [12], утвержденного приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (в ред. приказа МФ РФ № 147н от 12.12.2005 г.); Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н [53]; 25-й главы «Налог на прибыль организации» Налогового кодекса РФ [2].

В процессе аудита основных средств аудитор должен выяснить:

1) выполняются ли при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств одновременно следующие условия, сформулированные в ПБУ 6/01 (в ред. приказа МФ РФ № 147н от 12.12.2005 г.):

– использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

– использование в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

– организацией не предполагается последующая перепродажа данных объектов;

– способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

2) обоснованы ли способы начисления амортизации по вновь поступившим основным средствам;

3) организован ли эффективный аналитический учет основных средств;

4) ведутся ли инвентарные карточки;

5) соблюдается ли график документооборота по движению основных средств;

б) правильно ли построен и ведется налоговый учет операций с основными средствами.

Проверка условий хранения и эксплуатации основных средств предполагает получение сведений о том, за кем закреплены отдельные объекты, как организована их охрана и использование. Для этого следует провести осмотр производственных помещений или опрос сотрудников предприятия. В процессе изучения учетных данных (инвентарных карточек) аудитор устанавливает наличие объектов основных средств по отдельным классификационным группам (производственные, непроизводственные, собственные и арендуемые и т.д.) и местам размещения (подразделениям и материально-ответственным лицам). Выясняя правильность организации аналитического учета основных средств, следует обратить внимание на наличие инвентарных номеров, технической документации, сроки поступления и оприходования основных средств. Эти данные получают на основании технических паспортов и актов приема-передачи основных средств и сопоставляют с записями по счету 01 «Основные средства» и информацией из инвентарных карточек.

Далее необходимо установить соответствие остатков по синтетическим счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 60 «Расчеты с поставщиками», 91 «Прочие доходы и расходы», отраженных в Главной книге, аналогичным данным аналитического учета и бухгалтерского баланса. При расхождении данных аналитического и синтетического учета определяются их причины, виновные лица и экономические последствия. При этом следует проанализиро-

вать, привело ли соответствующее искажение в бухгалтерском учете к занижению или завышению налогооблагаемой базы по налогу на имущество, и сделать соответствующий перерасчет.

Важным этапом проверки является проверка операций по движению основных средств. Поступление объектов основных средств должно быть проверено с точки зрения законности, целесообразности и правильности отражения в учете. При этом объем проводимых процедур аудитор определяет самостоятельно на основе его субъективной классификации операций с основными средствами на типичные и нетипичные, исходя из повторяемости операций, целей создания и функционирования предприятий, сложностей при налогообложении.

Проверка типичных операций может проводиться выборочным путем, а нетипичных – сплошным методом. Отражение в учете операций по оприходованию основных средств проверяется на основании различных договоров (купли-продажи, учредительных, дарения, мены и т.д.) и актов приема-передачи основных средств. Кроме первичных документов источником информации являются обороты по счетам. Аудитор должен проверить соблюдение корреспонденции счетов, предусмотренной Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению. Все затраты, связанные с приобретением, созданием объектов основных средств и доведением их до состояния возможного использования собираются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом должна соблюдаться следующая корреспонденция счетов:

Дт 08 Кт 60 – оприходованы полученные от поставщика объекты основных средств;

Дт 19 Кт 60 – отражен в учете НДС, подлежащий уплате поставщику основных средств, согласно счету-фактуре;

Дт 08 Кт 98 – оприходованы по рыночной стоимости безвозмездно полученные основные средства;

Дт 08 Кт 75 – оприходован объект основных средств, полученный в качестве взноса в уставный капитал организации;

Дт 08 Кт 10, 23, 70, 69, 76, 71 – списаны в качестве капитальных расходов затраты на транспортировку и доведение объекта основных средств до состояния, пригодного к использованию.

На основании указанных бухгалтерских записей аудитор проверяет формирование первоначальной стоимости объектов основных средств.

После принятия основных средств к учету и оформления акта приемки-передачи делается бухгалтерская запись Дт 01 Кт 08. На счете 01 «Основные средства» основные средства будут числиться до момента их выбытия или списания с баланса организации вследствие операций по выбытию объектов. На основании данных бухгалтерского учета и первичных учетных документов проверяется своевременность зачисления объектов в состав основных средств.

Операции по списанию основных средств отражаются в учете на основании актов приема-передачи основных средств и актов на списание основных средств. При этом основанием для отражения выбытия основных средств может быть их продажа (договор купли-продажи), безвозмездная передача некоммерческим организациям (договор дарения), передача в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации (учредительные документы), прекращение использования вследствие морального или физического износа (приказ руководителя предприятия и заключение экспертной комиссии), ликвидация при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации (приказ руководителя организации), выявление недостачи или порчи при инвентаризации, иные случаи.

В процессе проведения аудита амортизационных отчислений аудитор осуществляет проверку правильности начисления амортизации по отдельным объектам основных средств и в целом расчет за отчетный период. Аудитору следует подтвердить правильность применяемых норм и сумм начисленной амортизации. Аудитор должен учитывать, что по вновь вводимым объектам основных средств может применяться один из следующих методов начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) [12].

Применение одного из этих методов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. При определении срока амортизации предприятие должно исходить из срока полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Он определяется исходя из технических характеристик объекта основных средств, условий эксплуатации и предполагаемого физического и морального износа. Срок полезного использования в целях налогообложения определяется предприятием самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию основных средств в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной постановлением Правительства РФ. Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные для отнесения активов к основным средствам и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов [12]. Для проверки со-

блюдения этого положения ПБУ 6/01 аудитор должен изучить положения приказа по учетной политике, инвентарные карточки, акты приема-передачи основных средств, а также организацию надлежащего контроля за движением этих объектов для обеспечения сохранности их в производстве и при эксплуатации.

Проверяя начисление амортизации, аудитору следует учитывать, что амортизация не начисляется по:

- объектам основных средств некоммерческих организаций;
- объектам жилищного фонда;
- объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам;
- продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям;
- многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, и т.д.

По указанным объектам основных средств производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете 010 «Износ основных средств». Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Путем арифметического пересчета сумм амортизационных отчислений по отдельным объектам и сопоставления полученных результатов с данными разработочных таблиц расчета амортизации, анализа указанной в учетных регистрах корреспонденции счетов, аудитор выясняет правомерность применения методики расчета и норм амортизации и определение величины амортизационной стоимости объектов. Аудитор также проверяет корреспонденцию счетов по начислению амортизации по объектам основных средств.

Следующим направлением аудита операций с основными средствами является проверка правильности учета затрат на ремонт основных средств. При этом аудитор должен установить наличие планов и смет на ремонты, акта сдачи-приемки основных средств, договоров подряда, актов технологического осмотра зданий и сооружений, правомерности и своевременности составления этих документов и соблюдение норм расхода материалов, расценок по оплате труда ремонтных рабочих. При этом аудитор должен учитывать, что затраты на ремонт основных средств могут отражаться одним из следующих способов:

1. В соответствии с нормами действующего законодательства (ПБУ 6/01) при проведении всех видов ремонтных работ затраты по ним относятся на счета издержек в том периоде, в котором они возникли.

2. При проведении внеплановых ремонтов расходы по их осуществлению могут относиться сначала на счет 97 «Расходы будущих периодов» и затем равномерно списываться на затраты предприятия в течение периода, оставшегося до конца отчетного года.

Выбранный вариант учета затрат на ремонт основных средств должен быть зафиксирован в учетной политике предприятия. Аудитору следует убедиться, в том, что затраты на ремонт основных средств производственного назначения отнесены на себестоимость, а непроизводственного назначения – на прочие расходы.

В ходе проверки аудитору следует убедиться, правильно ли сформирована проектно-сметная документация на проведение ремонта и выяснить не производится ли под видом ремонта новое строительство, модернизация и реконструкция действующих основных средств. Эти затраты должны относиться на капитальные вложения, учитываться по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и на основании формы № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств» увеличивать первоначальную стоимость основных средств. В бухгалтерском учете должна быть сделана запись Дт 01 Кт 08. Если объект основных средств имеет несколько частей, учитываемых как отдельные инвентарные объекты и имеющие разный срок полезного использования, аудитор проверяет, чтобы замена каждой такой части при восстановлении учитывалась как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта. Данная ситуация является особенно актуальной при замене отдельных частей таких объектов основных средств, как морские суда.

Проверка правильности переоценки основных средств в зависимости от их количества может быть осуществлена сплошным порядком или выборочно. Для этого путем прослеживания первичных документов, проверки арифметических расчетов, обоснованности примененных коэффициентов определяется восстановительная стоимость объектов и сравнивается со стоимостью, указанной в ведомости переоценки. Если переоценка осуществлялась не по коэффициентам, то рыночная стоимость объектов должна быть подтверждена документами.

В процессе подтверждения достоверности проводимой инвентаризации аудитор оценивает учетную политику на предмет обоснования сроков и порядка проведения инвентаризации основных средств. Изучаются предоставленные инвентаризационные и сличительные ведомости. Если в процессе инвентаризации не установлены отклонения, то можно сделать вывод, либо о формальном характере инвентаризации либо об эффективной системе внутреннего контроля. Для подтверждения того или иного мнения аудитор может провести выборочную ин-

вентаризацию основных средств. При этом в состав выборки включаются легко реализуемые, дорогостоящие основные средства. Результаты выборочной инвентаризации распространяют на всю проверяемую совокупность основных средств и делают выводы о качестве проведения инвентаризации.

При проверке налогообложения операций с основными средствами аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:

1. *Порядок определения стоимости амортизируемого имущества.* Первоначальная стоимость основных средств в целях бухгалтерского и налогового учета определяется одинаково. Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок по состоянию на 1 января 2002 года. Указанная переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30% от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 года (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 года, произведенной по решению предприятия и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 году). Величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 года, отраженная предприятием в учете в 2002 году, не признается доходом (расходом) предприятия в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации. Проведенные предприятием переоценки в последующих отчетных периодах после вступления в силу главы 25 НК РФ, также не признаются доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения и не принимаются при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации [2].

2. *Правильность включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп.*

Аудитор должен проверить, соответствует ли срок полезного использования, исходя из которого начисляется амортизация в целях налогообложения, тем срокам, которые приведены в классификации основных средств, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации № 1 от 01.01.2002 г. (в ред. постановления Правительства Российской Федерации от 09.07.2003 г. № 415).

В соответствии с п. 3 ст. 258 НК РФ амортизируемые основные средства (имущество) объединяются в амортизационные группы:

- 1 группа – срок полезного использования от 1 до 2 лет включительно;
- 2 группа – срок полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

3 группа – срок полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

4 группа – срок полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

5 группа – срок полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

6 группа – срок полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

7 группа – срок полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

8 группа – срок полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

9 группа – срок полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

10 группа – срок полезного использования свыше 30 лет.

Если аудитор обнаружит, что на предприятии не соответствуют принятые сроки полезного использования установленным классификационным группам, он должен определить степень влияния этой ошибки на сумму амортизационных отчислений a , следовательно, на величину расходов в целях налогообложения.

3. Методы и порядок расчета сумм амортизации.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется предприятиями ежемесячно в порядке, установленном статьей 259 НК РФ. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества. Линейный метод начисления амортизации может применяться к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8–10 амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам предприятие вправе применять один из методов, указанных в п. 1 статьи 259 НК РФ (т.е. линейный или нелинейный). Аудитор должен изучить приказ по учетной политике в целях налогообложения и проверить, соблюдается ли предприятием выбранный метод начисления амортизации по группам объектов основных средств [2].

В процессе аудиторской проверки возникают следующие типичные ошибки:

- несвоевременное оприходование основных средств;
- неправильное определение первоначальной стоимости объектов основных средств;
- начисление износа по полностью амортизированным объектам основных средств;
- отсутствие дефектных актов и смет на проведение капитального ремонта;

- некорректная корреспонденция счетов при отражении операций по выбытию основных средств;
- неправильное исчисление налогооблагаемой прибыли при реализации объектов основных средств;
- формальное проведение инвентаризаций основных средств;
- переоценка объектов основных средств без наличия документов, подтверждающих реальность рыночных цен, и т.д.

4. *Начисление НДС при реализации основных средств, а также восстановление принятого к возмещению НДС по приобретенным основным средствам при передаче их в качестве вклада в уставный капитал другой организации.*

При проверке данного вопроса аудитор должен пользоваться положениями 21 главы Налогового кодекса РФ, введенными в действие с 01.01.2006 года.

Вопросы и задания по теме

1. Назовите источники информации и нормативную базу для аудита операций с основными средствами.
2. Назовите основные направления аудита при проверке наличия основных средств на предприятии.
3. Назовите основные направления аудита движения основных средств с указанием источников информации и методов получения аудиторских доказательств.
4. Определите перечень основных направлений аудита налогообложения операций с основными средствами и источники информации для него.
5. Сформируйте план и программу аудита операций с основными средствами.

Тема 3. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ

Цель аудита операций с нематериальными активами состоит в проверке организации бухгалтерского учета операций по поступлению, использованию, амортизации и выбытию объектов нематериальных активов (НМА) аудируемого лица.

Для того чтобы сформировать объективное мнение по результатам данного направления аудита, аудитор должен решить ряд задач:

- изучить состав и структуру нематериальных активов по данным регистров бухгалтерского учета;
- подтвердить исключительное право собственности на объекты нематериальных активов;

- подтвердить первичную оценку систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета нематериальных активов;
- установить правомерность и полноту отражения в учете операций с нематериальными активами в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации;
- подтвердить правильность начисления и отражения в учете амортизации по нематериальным активам;
- оценить своевременность проведения и качество инвентаризации нематериальных активов.

Источниками информации для аудитора в процессе аудита операций с нематериальными активами являются:

- приказ (положение) об учетной политике предприятия;
- договоры, подтверждающие передачу исключительных прав собственности на объекты нематериальных активов и авторские договоры;
- акты приемки-передачи нематериальных активов;
- учредительные договоры о внесении объектов нематериальных активов в уставный капитал;
- свидетельства о регистрации прав, выданные Роспатентом; карточки учета нематериальных активов (форма № НМА-1);
- разработочные таблицы по расчету амортизационных отчислений;
- регистры бухгалтерского по счетам 04,05,91,60,76 и др.;
- Главная книга;
- финансовая отчетность организации.

Приступая к аудиторской проверке, аудиторам следует учитывать, что к нематериальным активам, в соответствии с ПБУ 14/2007, могут быть отнесены следующие объекты [19]:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Помимо этого, к нематериальным активам могут относиться:

- организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);
- положительный гудвилл (деловая репутация организации).

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- наличие правильно оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Поскольку на практике операции с нематериальными активами на многих предприятиях бывают немногочисленными, аудиторские процедуры представляют собой сплошное изучение системы их учета.

В ходе проверки операций с нематериальными активами аудиторы должны получить ответы на следующие вопросы:

- правильно ли произведена классификация нематериальных активов на соответствующие группы;
- своевременно ли приходятся и принимаются к использованию объекты нематериальных активов;
- обоснован ли порядок начисления амортизации по вновь поступившим объектам нематериальных активов;
- соблюдается ли график документооборота по учету нематериальных активов;
- проводится ли инвентаризация объектов нематериальных активов.

Как правило, для получения ответов на эти вопросы аудиторы проводят тестирование, по итогам которого определяется, как относится на практике администрация к организации учета и обеспечению сохранности и эффективной эксплуатации нематериальных активов на предприятии.

Примерная программа аудита операций с нематериальными активами приведена в табл. 2.2.

Программа аудита операций с нематериальными активами

№ п/п	Направления и процедуры проверки	Источники информации
1	Проверка соблюдения положений учетной политики в области НМА	Учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета
2	Проверка правильности определения первоначальной стоимости НМА в зависимости от источников поступления	Договоры передачи исключительных прав, учредительные договоры, соглашения, счета-фактуры, акты о приеме-передаче
3	Проверка наличия и полноты оформления первичных документов, отражающих приобретение нематериальных активов	Акты о приеме-передаче, акты ввода в эксплуатацию, карточки учета НМА, накладные
4	Проверка соответствия используемых способов начисления амортизации требованиям бухгалтерского и налогового учета	Приказ по учетной политике, ПБУ 14/2007, Глава 25 НК РФ
5	Проверка правильности начисления и отражения в учете амортизации по НМА	Ведомости начисления амортизации НМА, карточки учета НМА, обороты по счетам 04, 05, регистры бухгалтерского учета
6	Проверка правильности документального оформления и отражения в учете операций по выбытию нематериальных активов	Договоры, акты о приеме-передаче НМА, обороты по счетам 91, 04, 05
7	Проверка правильности расчетов по налогообложению при отражении операций по движению нематериальных активов	Договоры на передачу исключительных прав, платежные документы, счета-фактуры, карточки по счетам 19, 68
8	Проверка соответствия отчетных показателей соответствующим показателям в регистрах аналитического и синтетического учета	Бухгалтерский баланс (ф. № 1), приложение к балансу (№ 5), главная книга, карточки по счетам 05, 04

В ходе проверки аудиторы применяют следующие **аудиторские процедуры**:

1. Изучение объектов нематериальных активов и документов, подтверждающих право собственности на них. Для этого аудитор изучает договоры о передаче исключительных прав на объекты интеллектуальной деятельности, учредительные документы, подтверждающие обоснованность отнесения организационных расходов к нематериальным активам.

2. Проверка данных регистров учета нематериальных активов и сверка их со счетами Главной книги. Аудитор сверяет остатки по счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов» на основании данных Главной книги с соответствующими журналами-ордерами или другими регистрами бухгалтерского учета, используемыми на предприятии (анализ счета, карточка счета и т.д.).

3. Проверка первичных документов по движению нематериальных активов с целью подтверждения наличия всех необходимых реквизитов, достоверности арифметических расчетов и соответствия осуществляемых операций действующему законодательству. Аудитор проверяет акты приема-передачи нематериальных активов и карточку по учету нематериальных активов (форма № НМА-1). Даты, проставленные в карточке учета нематериальных активов на поступление и списание (выбытие) нематериальных активов, должны соответствовать датам подписания актов приема-передачи объектов.

4. Анализ правильности начисления амортизации нематериальных активов и достоверности отражения ее на счетах бухгалтерского учета. Аудитор должен ознакомиться с выбранным способом отражения в учете начисления амортизации нематериальных активов, который зафиксирован в приказе по учетной политике.

Особое внимание в ходе проверки должно уделяться правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов с учетом способа их поступления на предприятие.

Варианты первоначальной оценки нематериальных активов зависят от способа их поступления на предприятие.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату у других организаций и лиц, складывается из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению нематериальных активов до состояния, в котором они пригодны к использованию (за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов). Эти затраты подтверждаются договорами на передачу исключительных прав на объекты интеллектуальной деятельности, счетами-фактурами, первичными документами по начислению заработной платы, начислению страховых взносов и др.

По нематериальным активам, полученным безвозмездно, первоначальная стоимость определяется исходя из рыночных цен на дату принятия к бухгалтерскому учету, подтвержденных соответствующими государственными органами (например, органами статистики) или экспертным путем с привлечением профессионального оценщика (имеющего соответствующую лицензию и аттестат). Основанием для получения таких нематериальных активов служат договоры дарения, подтверждающие передачу исключительных прав собственности и факт ее отчуждения.

Оценка нематериальных активов, полученных в качестве вклада участников в уставный капитал, осуществляется по договоренности сторон, возможно с привлечением оценщика, с отражением в учредительном договоре.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма всех фактических расходов на их создание или изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). К таким затратам могут относиться: стоимость израсходованных материальных ресурсов, оплата труда с начислениями, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов и свидетельств, и др.

Затраты, связанные с приобретением и созданием нематериальных активов, носят капитальный характер и до принятия этих объектов на учет отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» как долгосрочные инвестиции. Синтетический учет нематериальных активов осуществляется на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов».

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета аудитор должен изучить обороты по счету 08 субсчет «Приобретение (создание) нематериальных активов».

Схема корреспонденции счетов, используемая в системе бухгалтерского учета аудируемого лица при отражении поступления нематериальных активов, должна соответствовать требованиям Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета и содержать следующие бухгалтерские записи:

Дт 08 Кт 60 – оприходованы нематериальные активы, приобретенные у правообладателя;

Дт 19 Кт 60 – отражен в учете НДС по приобретенным нематериальным активам;

Дт 08 Кт 98 – оприходованы нематериальные активы, полученные по договору дарения (безвозмездно);

Дт 08 Кт 75 – оприходованы нематериальные активы, внесенные учредителями в качестве вклада в уставный капитал;

Дт 08 – Кт 10, 70, 69, 76 – отражены расходы по созданию объекта нематериального актива;

Дт 04 Кт 08 – на основании акта введен в эксплуатацию объект нематериального актива.

Проверяя порядок начисления и учета амортизации нематериальных активов, следует учитывать, что она относится на соответствующие счета учета затрат на производства по нормам, рассчитанным предприятием самостоятельно, исходя из срока полезного использования.

Начисление амортизации по нематериальным активам (подлежащим амортизации) для целей бухгалтерского учета может производиться:

- линейным способом, исходя из норм амортизации, определенных на основе срока полезного использования нематериальных активов;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Срок использования нематериальных активов можно определить как период, в течение которого их использование призвано приносить доход организации и служить для выполнения целей деятельности организации. Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

При проверке правильности расчета срока полезного использования нематериальных активов следует исходить из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;

– ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход). Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. Срок полезного использования нематериальных активов должен утверждаться распоряжением или приказом руководителя организации;

- по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации).

Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации. Следовательно, аудитор должен проверить правильность определения срока полезного использования нематериальных активов по каждому объекту.

Изучая структуру нематериальных активов, аудитору необходимо обратить внимание на возможное ошибочное отнесение к нематериальным активам других видов расходов, например лицензий. Для этого необходимо составить подробный список нематериальных активов, принятых на учет экономическим субъектом с указанием срока полезного использования каждого объекта с указанием нормы амортизации и фактически начисленной амортизации. Эти данные подвергаются арифметической проверке, а состав нематериальных активов инвентаризации [74].

Не менее важным разделом проверки является изучение правильности отражения в учете выбытия нематериальных активов.

Нематериальные активы могут выбывать с предприятия:

- 1) в результате реализации;
- 2) вследствие списания по причинам нецелесообразности дальнейшего использования;
- 3) в результате безвозмездной передачи;
- 4) как финансовые вложения в уставные капиталы других организаций;
- 5) в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество);
- 6) при ликвидации нематериальных активов в результате аварий, стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств;
- 7) при списании нематериальных активов в результате выявленной недостачи, хищения;
- 8) при передаче в доверительное управление; и др.

В процессе проверки операций по выбытию аудитору необходимо дать оценку достоверности документирования операций, корреспонденции счетов и начисленным налогам.

Все операции, связанные с выбытием нематериальных активов, отражаются с использованием счета. По дебету счета 91.2 отражается остаточная стоимость выбывающего объекта и расходы, связанные с выбытием (заработная плата с начислениями, расходы сторонних организаций, НДС от реализации и др.). По кредиту счета 91.1 учитываются доходы от реализации и прочего выбытия основных средств. При этом следует учитывать, что убыток, возникающий при списании полностью амортизированных нематериальных активов, не уменьшает налогооблагаемую прибыль отчетного периода.

Выявленные в ходе проверки ошибки фиксируются в рабочей документации аудитора.

К наиболее типичным можно отнести следующие ошибки:

- неправомерное включение хозяйственных средств в состав нематериальных активов объектов учета;
- неправильное формирование первоначальной стоимости объектов нематериальных активов;

- необоснованное определение срока полезного использования нематериального актива;
- неправильное начисление амортизации по отдельным объектам нематериальных активов;
- отсутствие первичных документов или оформление их с нарушением установленных требований.

Вопросы и задания по теме

1. Что является источниками информации при аудите нематериальных активов?
2. Какие аудиторские процедуры используются при проверке документального оформления операций с нематериальными активами?
3. Назовите источники проверки обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам.
4. Что является источниками информации при проверке правильности формирования первоначальной стоимости объектов нематериальных активов?
5. На основании каких источников можно проверить правильность начисления амортизации по нематериальным активам?
6. Какие методы получения аудиторских доказательств можно использовать при проверке выбытия нематериальных активов?
7. Составьте план и программу аудита операций с нематериальными активами.

Тема 4. АУДИТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Целью аудиторской проверки операций с производственными запасами аудируемого лица является изучение правильности организации учета поступления и использования на предприятии материалов, товаров или готовой продукции, в зависимости от специфики деятельности организации.

Для достижения поставленной цели аудитор должен последовательно решить следующие задачи:

- изучить состав материальных ценностей;
- ознакомиться с организацией складского хозяйства и условиями хранения материалов;
- подтвердить правильность оценки материалов в текущем учете и отчетности;
- изучить порядок отражения в учете операций по поступлению, использованию и реализации материально-производственных запасов;

– оценить качество проводимых инвентаризаций материальных ценностей;

Источниками информации для аудитора в процессе аудита МПЗ являются:

- положение об учетной политике предприятия;
- договоры поставки;
- номенклатура-ценник;
- книги покупок и продаж;
- договоры с материально-ответственными лицами;
- первичные документы по движению материалов: товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, доверенности (формы № М-2 и № М-2а); приходные ордера (форма № М-4), акты о приемке материалов (форма № М-7), накладные на отпуск материалов на сторону (форма № М-15), лимитно-заборные карты (форма № М-8), требования-накладные (форма №М-11), карточки складского учета материалов (форма № М-17);
- инвентаризационные описи материально-производственных запасов и сличительные ведомости;
- учетные регистры по счетам 10, 15,16, 19, 25, 26, 41, 91, 60, 76 и др.;
- Главная книга и бухгалтерская отчетность организации.

Аудитору при проверке бухгалтерского учета операций с материально-производственными запасами следует пользоваться следующими нормативными документами: ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным приказом Минфина РФ от 9.06.2001 № 44н [11], Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н [54], Постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а.

Проверка сохранности и использования товарно-материальных ценностей на предприятии начинается с ознакомления с работой материального отдела бухгалтерии. Объектами внимания аудитора являются: состав, подчиненность и квалификация учетных кадров; перечень используемых нормативных документов; наличие графика (схемы) документооборота; обоснованность выбора в учетной политике организационных, методических и технических аспектов по данному участку учета; наличие схем отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций с материалами; используемые методы внутреннего контроля (инвентаризация, документирование, партионный раскрой и др.) для проверки отклонений фактического расхода материалов от норм; соблюдение сроков проведения инвентаризаций товарно-материальных ценностей и порядок оформления их результатов.

Аудитору следует убедиться в наличии оформленных договоров с материально-ответственными лицами, журналов регистрации приходно-расходных документов, приказов об утверждении состава инвентаризационных комиссий и порядке проведения инвентаризаций.

Сохранность сырья и материалов зависит от условий хранения. Поэтому на следующем этапе аудитор проводит проверку состояния складского хозяйства на предприятии. Аудитор выясняет число и размещение складских помещений, их емкость, наличие условий для хранения ценностей, обеспеченность пожарно-охранной сигнализацией, несоизмерительным оборудованием, тарой и т.д. Если в ходе проверки у аудитора сложилось мнение о неудовлетворительном состоянии хранения ценностей на складах, он может порекомендовать руководству провести выборочную инвентаризацию некоторых групп материалов (дефицитных, дорогостоящих), закрепленных за конкретными материально-ответственными лицами.

Для подтверждения первичной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета материалов аудитор на основе полученной информации заполняет заранее разработанные тесты. По результатам тестирования устанавливается оценка надежности систем и сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования аудита. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, то необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. Аудитор определяет объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур и уточняет аудиторский риск.

Аудитор изучает, в результате каких операций материально-производственные ресурсы поступают на предприятие и осуществляется их расход. Все эти операции могут быть классифицированы аудитором на типичные и нетипичные. Типичные операции проверяются выборочно, а нетипичные подвергаются сплошному изучению. Контрольные процедуры в обоих случаях направлены на анализ документации, подтверждающей операции по движению материалов, и оценку правильности отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета.

Проверяя организацию бухгалтерского учета материальных ресурсов на предприятии, аудитор, на основе изучения и сопоставления данных первичных расчетно-платежных документов (счетов-фактур, накладных и т.д.) и первичных документов по движению материалов (приходные ордера, акты, лимитно-заборные карты, накладные на внутреннее перемещение и др.), устанавливает полноту оприходования производственных запасов, правильность их классификации и оценки, обоснованность списания на расходы. Аудитору необходимо обратить внимание на правильность классификации материалов на предприятии. В зависимости от конкретных функций и назначения в производственном процессе материалы подразделяются на следующие группы: сырье

и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара и тарные материалы, запасные части, прочие материалы, строительные материалы, инвентарь [6].

Аудитор проверяет, все ли необходимые реквизиты указаны в документации, правильно ли выполнены арифметические расчеты, соответствуют ли действующему законодательству хозяйственные операции. Отсутствие какого-либо обязательного реквизита ведет к тому, что такой документ нельзя считать оправдательным и делать на его основании какие-либо записи в бухгалтерском учете.

Проверяя учетную политику предприятия в части учета материалов, аудитор должен убедиться в том, что учетная политика разработана в целях бухгалтерского учета и налогового учета. В учетной политике в целях бухгалтерского учета должны быть закреплены следующие положения:

- формы первичных учетных документов, которые не предусмотрены законодательством Российской Федерации;
- порядок и сроки проведения инвентаризации;
- рабочий план счетов, в котором предусмотрены все необходимые субсчета к счету 10 «Материалы»;
- учет заготовления материалов: с использованием счетов 15 и 16 или без их использования;
- метод оценки материалов при списании их в производство (по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости или ФИФО). В учетной политике для целей налогообложения предприятию необходимо закрепить метод определения стоимости материалов при их списании в производство.

Аудитору следует убедиться в соблюдении принятых на предприятии способов учета или оценки материалов, закрепленных в учетной политике.

Особое внимание аудитором уделяется проверке правильности оценки материалов при оприходовании. В соответствии с ПБУ 5/01, в бухгалтерском учете в стоимость материалов включаются все расходы, связанные с приобретением и заготовлением материалов. При этом аудитор должен учесть, что перечень расходов, которые формируют первоначальную стоимость материалов, в бухгалтерском и налоговом учете не одинаков.

Объектом проверки для аудитора будут служить аналитика и обороты по дебету и кредиту счета 10 «Материалы» (если предприятие в учетной политике не предусмотрело использование счетов 15 и 16) или счета 15 «Заготовление материальных ценностей».

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи:

Дт 10(15) Кт 60 – оприходованы материалы, поступившие от поставщиков, в том числе иностранных, в рубли стоимость материальных

ценностей пересчитывается по курсу ЦБР на дату совершения хозяйственной операции (перехода права собственности на импортируемое имущество);

Дт 19 Кт 60 – учтен НДС по приобретенным материальным ценностям, в том числе НДС, уплаченный на таможне при импорте (по ГТД);

Дт 10(15) Кт 76/ субсчет «Расчеты с транспортной организацией» – включены транспортные расходы в стоимость приобретенных материальных ценностей;

Дт 19 Кт 76/ субсчет «Расчеты с транспортной организацией» – учтен НДС по транспортным расходам;

Дт 10(15) Кт 76/ субсчет «Расчеты с комиссионером» – включено комиссионное вознаграждение в стоимость материалов;

Дт 19 Кт 76/ субсчет «Расчеты с комиссионером» – учтен НДС по услугам комиссионера;

Дт 10(15) Кт 71 – оприходованы материалы, купленные через подотчетное лицо согласно авансовому отчету.

Если предприятие использует для текущего учета материалов учетные цены, то аудитор должен проверить, чтобы на учетную стоимость оприходованных материалов была сделана запись Дт 10 Кт 15. В этом случае возникшие отклонения списываются: Дт 16 Кт 15 – если фактическая стоимость превышает учетную или Дт 15 Кт 16 – если учетная стоимость превышает фактическую.

При проверке аудитором могут быть обнаружены ситуации, когда материалы приобретаются у российских организаций, а стоимость материалов выражены в условных денежных единицах. В соответствии с ПБУ 5/01 суммовые разницы увеличивают (положительные) или уменьшают (отрицательные) первоначальную стоимость приобретенных материалов. Суммовые разницы, образовавшиеся при покупке материалов (работ, услуг), в налоговом учете включают в состав прочих доходов и расходов (ст. 250 ст. 265 НК РФ) [2].

Обязательному контролю подлежит обоснованность применения налоговых вычетов по НДС по приобретенным материальным ценностям. Необходимо помнить, что для возмещения НДС компания должна быть плательщиком НДС, кроме того, нельзя возместить НДС по приобретенным материальным ценностям, которые были использованы при производстве:

- товаров (работ, услуг), реализованных за пределами Российской Федерации;

- имущества, работ или услуг, с которыми провели операции, не считающиеся реализацией (ст. 146 НК РФ) [2].

Обоснованность списания материальных ресурсов в расход выясняется по данным соответствующих первичных документов (накладных, требований на отпуск, лимитно-заборных карт и др.). Аудитору

необходимо установить правильность оценки материальных ресурсов по таким операциям. Оценка должна производиться в соответствии с методом, закрепленным в учетной политике предприятия ФИФО (по себестоимости запасов, купленных первыми), метод себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости). Для целей бухгалтерского учета допускается применение одного из методов для каждой группы запасов в течение отчетного года. В налоговом учете можно использовать только один из методов для всех материалов – то есть все материалы нужно списывать одинаково.

Правильность списания материальных ресурсов на производственные нужды по количеству и стоимости аудитор может проверить путем составления балансовых расчетов. Для этого сравнивается количество отпущенных сырья и материалов по нормам с выходом готовой продукции в натуральном выражении (с учетом технологических отходов по нормам).

Если в отчетном периоде производилась уценка отдельных производственных запасов, то в наличии должны быть акты (ведомости) инвентаризации, протоколы инвентаризационной комиссии, сведения о рыночных ценах, приказы руководителя, подтверждающие обоснованность такой операции.

Операции с материально-производственными запасами относятся к классу типичных операций, в виду чего правильность применяемых схем корреспонденции счетов по списанию МПЗ со склада устанавливается аудитором, как правило, выборочно, путем контроля записей в учетных регистрах по счетам 20, 25, 26, 44 и др. и сопоставления их с данными первичных расходных документов.

Если предприятием в отчетном периоде осуществлялась розничная продажа товаров, учтенных на счете 41, аудитор должен выяснить правильность принятия товаров к учету, расчета торговой наценки и пропорциональности ее списания по реализованным товарам, полноты исчисления налогов. Объектами контроля являются приходно-расходные документы и учетные регистры по счетам 41, 42, 90, 50, 51, 62, 68 и др.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации аудитора, где определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

К типичным ошибкам при организации бухгалтерского учета материальных ценностей можно отнести:

- отсутствие заключенных договоров о материальной ответственности с материально-ответственными лицами;
- неправильное оформление документов по приходу и расходу товарно-материальных ценностей;
- отсутствие ведения аналитического учета движения материалов в бухгалтерии;

- неправильное исчисление фактической себестоимости заготовления материалов;
- списание в расход не принятых к учету материальных ценностей (не оформленных приходными документами);
- отсутствие норм расхода материалов или их несоблюдение;
- несоблюдение принятого в учетной политике варианта учета материальных ценностей;
- нерегулярное проведение сверки данных по движению материальных ценностей в бухгалтерии и на складах предприятия;
- непроведение ежегодной инвентаризации материальных ценностей;
- хранение на складах большого количества неиспользуемых материалов;
- неправильное списание материально-производственных запасов по направлениям затрат;
- арифметические ошибки.

Вопросы и задания по теме

1. Назовите нормативные документы, регламентирующие порядок учета операций с материально-производственными запасами.
2. Назовите источники информации для аудитора при аудите операций с материально-производственными запасами.
3. Какие операции можно квалифицировать как типичные, и что можно отнести к нетипичным операциям в классе операций с материально-производственными запасами?
4. Назовите аудиторские процедуры, используемые при аудите операций с материально-производственными запасами.
5. Сформулируйте основные направления аудита операций с материально-производственными запасами в программе аудита.

Тема 5. АУДИТ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Цель аудита учета расходов по обычным видам деятельности – установление обоснованности формирования и правильности учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

В процессе проверки расходов по обычным видам деятельности аудиторам необходимо решить следующие задачи:

- 1) оценить обоснованность применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

- 2) подтвердить достоверность оформления и отражения в учете прямых и накладных (косвенных) расходов;
- 3) оценить качество инвентаризаций незавершенного производства.
- 4) произвести арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на производство;
- 5) проверить ведение регистров налогового учета и отражение в них информации на основе первичных документов.

Аудиторская проверка должна подтвердить соответствие ведения бухгалтерского учета требованиям ПБУ 10/99 «Расходы организаций» [15] и налогового учета требованиям гл. 25 Налогового кодекса РФ [2].

Источники информации: Положение об учетной политике; карточки (ведомости) по заказам; разработочные таблицы (по распределению заработной платы, страховых взносов, услуг вспомогательного производства, расчета амортизации основных средств); ведомости распределения общепроизводственных, общехозяйственных расходов; листки-расшифровки, справки-расчеты о распределении расходов будущих периодов; акты (ведомости) инвентаризации незавершенного производства; ведомости сводного учета затрат на производство; учетные регистры (журналы-ведомости по счетам 20, 23, 21, 25, 26, 28, 29, 97, 96 и др., Главная книга, Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах и др.

До начала документальной проверки аудитору необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности. На основе анализа учетной политики и особенностей производства аудитор выясняет обоснованность применяемого на практике метода учета производственных затрат и варианта сводного учета затрат.

Если в процессе проверки установлено, что в учетной политике обоснован метод учета затрат, отвечающий требованиям технологического процесса, а фактически использование элементов этого метода не осуществляется, аудитор должен зафиксировать данное отклонение в рабочих документах и определить его влияние на формирование себестоимости продукции. Если описанный в учетной политике метод учета затрат не соответствует особенностям технологического процесса, то аудитор может порекомендовать клиенту ряд изменений, которые позволят организовать производственный учет в соответствии с требованиями нормативных документов.

Для подтверждения первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство продукции, аудитор на основе полученной информации заполняет заранее разработанные тесты. По результатам тестирования устанавливается оценка надежности систем и сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования аудита. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, то необходимо скорректировать объем и порядок про-

ведения других аудиторских процедур. Аудитор определяет для себя объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур и уточняет аудиторский риск.

Подтверждая достоверность оформления и отражения в учете прямых и накладных расходов, аудитор выясняет обоснованность отнесения каждого вида затрат на себестоимость продукции, правильность разграничения затрат по отчетным периодам и объектам учета, соответствие выполненной корреспонденции счетов бухгалтерского учета установленным нормативными документами. При этом изучаются рабочие документы, уже сформированные аудитором при проверке операций по заготовлению и расходованию, с денежными средствами, расчетных операций.

При проверке обоснованности отнесения затрат на себестоимость продукции аудитору следует руководствоваться основными принципами формирования себестоимости, отраслевыми Инструкциями, а также главой 25 НК РФ. Для целей налогообложения по налогу на прибыль некоторые из затрат принимаются только в пределах установленных норм (например, суточные при командировках, представительские расходы и др.).

Объектом проверки для аудитора являются обороты по счету 20 «Основное производство». В дебет данного счета списываются прямые расходы на основании первичных документов и косвенные расходы после распределения в разрезе конкретных видов продукции.

Аудитор проверяет, чтобы в учете были сделаны следующие записи:

Дт 20 Кт 10 – списаны материалы на производство продукции на основании первичных документов;

Дт 20 Кт 16 – списаны отклонения, относящиеся к использованным материальным ценностям, учтенным по учетным ценам;

Дт 20 Кт 70 – начислена заработная работникам за изготовление продукции по всем основаниям на основании первичных документов;

Дт 20 Кт 70 – начислены страховые взносы;

Дт 20 Кт 25 – списывается часть общепроизводственных расходов, относящаяся к конкретному виду выпускаемой продукции на основании ведомости распределения.

Аудитору необходимо изучить организацию аналитического учета по счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» и выяснить: правильность разграничения производственных затрат по отчетным периодам; соблюдение выбранного метода и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты производства; правильность включения в себестоимость амортизации по основным средствам, нематериальным активам, других расходов; обоснованность распределения общепроизводственных расходов по объектам калькуляции; организацию учета отходов и брака и др.

Далее следует проанализировать состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов. На основании первичных документов необходимо проверить правильность распределения по конкретным счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещений, заработную плату административно-управленческого персонала подразделений и предприятия в целом, страховых взносов, расходов на оплату информационных, консультационных и аудиторских услуг и т.п. Изучая первичные документы и знакомясь с организацией на предприятии учета расхода тепловой, электрической энергии аудитор должен установить обоснованность списания таких затрат на производственные и непроизводственные нужды. Обоснованность включения в издержки расходов на оплату информационных, консультационных и аудиторских услуг устанавливается путем изучения содержания заключенных договоров на оказание определенных услуг, актов сдачи-приемки выполненных работ и др. [61]

Аудитору следует изучить правильность формирования различных резервов предстоящих расходов (например, на оплату очередных отпусков сотрудников, на вознаграждения за выслугу лет и др.), учет которых ведется на счете 96. В течение года расходы и выплаты должны производиться за счет соответствующих резервов. Аудитор выясняет правильность использования каждого резерва, своевременности доначисления недостающих и списания излишне начисленных сумм по ним, правильного отражения хозяйственных операций в учете.

Таким образом, аудитор подтверждает правильность распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов в соответствии с порядком, закрепленным в учетной политике организации.

В процессе изучения затрат аудитору важно убедиться, что они правильно документально оформлены и отражены на счетах бухгалтерского учета. Первичные документы, подтверждающие учет каждого вида затрат, должны содержать все обязательные реквизиты.

В ходе аудита следует проверить состояние учета незавершенного производства (НЗП), своевременность и правильность его инвентаризации и оценки, безошибочность отражения результатов инвентаризации в учете. Аудитор может провести выборочную инвентаризацию незавершенного производства: если предприятие применяет полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство, то проверяются наиболее дорогостоящие полуфабрикаты. Если в ходе проверки выявлены существенные отклонения (свыше 5% от проверяемой номенклатуры), то можно сделать вывод о формальном характере проводимых инвентаризаций [74]. Подтверждая достоверность оценки НЗП, аудитор осуществляет арифметический контроль его объема в натуральном и стоимостном выражении. Оценка правильности исчисления себестоимости продукции выполняется путем арифметического контроля дан-

ных ведомости сводного учета затрат. Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора и определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Примерами типичных ошибок, выявляемых в ходе проверки затрат на производство могут быть:

- несоответствие применяемого метода учета затрат, обусловленному учетной политикой;
- недостоверная оценка остатков незавершенного производства;
- неправильное разграничение расходов по отчетным периодам;
- необоснованное (без документального оформления, либо сверх нормативное) включение в себестоимость отдельных видов затрат.

Вопросы и задания по теме

1. Назовите источники информации для аудита расходов по обычным видам деятельности.
2. Охарактеризуйте систему нормативного регулирования затрат организации.
3. Сформулируйте основные направления аудита расходов по обычным видам деятельности и сформируйте программу аудита.
4. Составьте программу аудита учета затрат на производство.

Тема 6. АУДИТ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

Под калькуляцией понимается порядок последовательного включения затрат на производство продукции (работ, услуг) и способы определения себестоимости отдельных видов продукции.

Задача калькулирования – определить затраты, которые приходятся на единицу продукции. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляции выпускаемой продукции. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, нормативную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей. Таким образом, объектом калькулирования являются издержки, связанные с производством конкретного вида продукции, включаемые в ее себестоимость и являющиеся основой ценообразования.

Целью аудита является проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства, входящих в себестоимость продукции, которые, в конечном счете, влияют на процесс ценообразования и, следовательно, размер финансового результата от реализации продукции.

Источниками информации для проведения аудита являются:

- плановые, нормативные и фактические калькуляции;
- сметы производственных расходов;
- нормы использования сырья и материалов, действующие на предприятии;
- нормы производственных отходов;
- действующие на предприятии учетные регистры по распределению заработной платы, начислению амортизации, распределению общехозяйственных и общепроизводственных расходов;
- журналы-ведомости по учету затрат и др.;
- Главная книга, бухгалтерская финансовая отчетность организации.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из планируемых норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Разновидностью плановых являются сметные калькуляции, которые составляют на изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат), которые соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже.

Отчетные или фактические калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета фактических затрат на производство продукции (работ) и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ.

В фактическую себестоимость продукции включаются и неплановые непроизводительные расходы по следующим статьям:

- основное сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- зарплата производственных рабочих;
- отчисления в социальные фонды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;

- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы.

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей – полную ее себестоимость.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами. Выбор метода калькулирования себестоимости определяется спецификой производства, наличием незавершенного производства, номенклатурой выпускаемой продукции, длительностью производственного цикла.

На предприятиях промышленности применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулировании фактической себестоимости продукции.

Аудитору необходимо проверить:

- правильность классификации затрат: на производство продукции (основные и накладные); по способу включения в себестоимость продукции (прямые и косвенные); по составу (одноэлементные и комплексные; по отношению к объему производства (условно-переменные и условно-постоянные); по периодичности возникновения (текущие и единовременные);

- правильность выделения объектов калькулирования;

- правильность учета затрат на производство продукции по статьям калькуляции;

- правильность ведения синтетического и аналитического сводного учета затрат на производство;

- правильность разграничения затрат по отчетным периодам;

- правильность применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

- правильность составления бухгалтерских проводок по учету затрат на производство;

- соответствие записей аналитического и синтетического учета по балансовым счетам: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» записям в Главной книге [6].

Особое внимание аудитору следует уделить при проверке правильности применения выбранного предприятием варианта калькулирования: по полной или усеченной себестоимости. Для целей калькулирования себестоимости продукции допустимо использовать оба варианта. При первом варианте в течение отчетного периода на счетах учета затрат на производство собираются прямые (20) и накладные расходы (25, 26). По окончании отчетного периода накладные расходы распределяются между объектами калькулирования и списываются на счет 20 –

таким образом в учете формируется полная фактическая себестоимость выпущенной продукции. При втором варианте, общехозяйственные расходы, собранные на счете 26, списываются без распределения на уменьшение выручки от реализации продукции (в дебет счета 90/2).

При осуществлении проверки следует учитывать принципиальные различия в признании расходов предприятия в бухгалтерском и налоговом учете.

Наиболее распространенными ошибками при калькулировании фактической себестоимости продукции (работ, услуг) являются:

- отнесение на себестоимость расходов, имеющих иные источники покрытия (прибыль, капитальные вложения);
- расходов, не имеющих документального подтверждения.

Вопросы и задания по теме

1. Что является целью аудита калькулирования себестоимости продукции?
2. Назовите объекты проверки при аудите калькулирования себестоимости продукции.
3. Что является источниками информации при аудите обоснованности калькулирования себестоимости продукции?
4. Составьте программу аудита калькулирования себестоимости продукции.

Тема 7. АУДИТ ВЫПУСКА И РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Целью аудита выпуска готовой продукции и ее реализации является контроль за правильностью бухгалтерского учета выпуска и движения готовой продукции, ее оценки и исчисления выручки от ее реализации покупателям.

Источниками информации для проверки операций, отражающих выпуск готовой продукции и ее реализацию, являются:

- Положение об учетной политике предприятия;
- карточки складского учета готовой продукции;
- прейскурант цен;
- договоры на поставку продукции, счета-фактуры, товарные накладные;
- книга продаж;
- выписки с расчетных счетов в банках с приложенными первичными документами;
- кассовые документы о поступлении наличной выручки от покупателей;

- учетные регистры по счетам 20, 40, 43, 45, 50, 51, 62, 90 и др.;
- Главная книга, бухгалтерская (финансовая) отчетность организации и др.

Приступая к аудиту выпуска продукции, аудитор изучает положения учетной политики предприятия, выясняя, как организован учет выпуска продукции (с использованием счета 40 «Выпуск продукции» или без применения данного счета), как оценивается продукция, определяются и списываются отклонения фактической себестоимости от плановой (нормативной). Если аудитор выяснит, что учетной политикой предусмотрен вариант учета выпуска готовой продукции с использованием счета 40, он должен определить, какая стоимость на предприятии принята за учетную: плановая или нормативная, и чем это обосновано.

Для проверки объема производства продукции и полноты ее оприходования используются данные первичных документов и производственных отчетов, регистров аналитического и синтетического учета. При этом показатели фактического выхода и сдачи на склад готовой продукции (по фактической себестоимости), учтенные по дебету счета 43 «Готовая продукция», сравнивают с оборотами по кредиту счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства». При возникновении серьезных сомнений в полном оприходовании выпускаемой продукции, аудиторы могут, исходя из данных о фактическом расходе материалов и нормативов затрат на единицу продукции, составить альтернативный баланс выхода готовой продукции. Если аудитор выявляет случаи производства и вывоза неучтенной готовой продукции с проверяемого предприятия, он должен определить материальный ущерб в размере реализованной неучтенной продукции.

Фактическое движение готовой продукции анализируется по данным производственных отчетов, отчетов о движении материальных ценностей на складах, накладных на отпуск или передачу готовой продукции.

Отгрузка готовой продукции по фактической себестоимости определяется как алгебраическая сумма отгрузки по учетным ценам и отклонений. Сумма отклонений рассчитывается исходя из уровня среднего процента отклонения, который определяется как отношение суммы отклонения фактической себестоимости от учетной цены к сумме остатка готовой продукции по учетной цене на начало периода и ее выпуска за период по учетной цене. Перерасход отражается на счетах 43 «Готовая продукция» (40 «Выпуск продукции») и 90-2 «Себестоимость продаж» обычной записью, а экономия – сторнировочной.

Аудитор проверяет, чтобы в учете выпуск готовой продукции был отражен следующими бухгалтерскими записями:

Дт 43 Кт 40 – оприходована на склад выпущенная из производства готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Дт 40 Кт 20 – списывается фактическая стоимость выпущенной готовой продукции;

Дт 90.2 Кт 43 – списывается нормативная (плановая) себестоимость отгруженной со склада покупателям готовой продукции;

Дт 43 Кт 40 – списывается положительное отклонение (перерасход) в стоимости оприходованной на склад готовой продукции;

Дт 90.2 Кт 40 – списывается положительное отклонение (перерасход) в стоимости отгруженной покупателям готовой продукции;

Дт 40 Кт 43 – списывается отрицательное отклонение (экономия) в стоимости оприходованной на склад готовой продукции;

Дт 40 Кт 90.1 – списывается отрицательное отклонение (экономия) в стоимости отгруженной покупателям готовой продукции.

Если предприятие ведет учет выпуска готовой продукции без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», необходимо составлять расчет фактической стоимости отгруженной продукции с распределением отклонений между отгруженной покупателям продукцией и остатками готовой продукции на складе предприятия (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Расчет фактической стоимости отгруженной продукции

Но- мер стро- ки	Показатели	По учетным ценам	Отклонения	По фактиче- ской стоимо- сти
1	Остаток продукции на складе на начало отчетного периода	6000	– 2000	4000
2	Выпущено продукции из производства	60 000	– 11 200	48 800
3	Итого (стр. 1+стр. 2)	66 000	– 13 200	52 800
4	Коэффициент отклонений $13200/66000*100\%$		– 0,2 %	
5	Отгружено продукции в отчетном периоде	62 000	– 12 400	49 600
6.	Остаток продукции на конец отчетного периода на складе	4000	– 800	3200

Проверяя правильность учета отгруженной продукции, аудитор должен убедиться в наличии договоров на поставку продукции и правильности их оформления, наличии документов на отгрузку продукции, правильности установления отпускных цен, полноте регистрации выписанных счетов-фактур, соблюдении сроков оплаты покупателями за поставленную продукцию.

Поскольку классы операций по реализации продукции носят систематический характер и являются типичными, они могут контролироваться выборочно. В выборку следует включать операции из разных отчетных периодов, по различным покупателям и разнообразной продукции (работам, услугам).

В процессе проверки выясняется также наличие договоров поставки, в которых предусмотрен отличный от общеустановленного порядок перехода права собственности на поставляемую продукцию от продавца к покупателю: не в момент отгрузки, а в момент оплаты. В соответствии с российским законодательством такие ситуации могут возникнуть при передаче товара (продукции) на комиссию или при отгрузке продукции на экспорт (при условиях поставки, отличных от поставок группы F). Продукция, отгруженная по таким договорам, до момента ее оплаты должна учитываться на счете 45 «Товары отгруженные». Аналитический учет на этом счете должен быть организован в разрезе покупателей. Источником информации для аудитора являются отгрузочные документы, ведомости отгрузки готовой продукции, счета-фактуры и др. Аудитор на основании выписок банка с расчетного, валютного счетов, приходных кассовых ордеров и других документов проверяет оплату отгруженной продукции и отражение этих сумм по кредиту счета 90 субсчет 1 «Выручка».

Проверяя правильность отражения корреспонденции счетов по операциям продажи и определения дохода по моменту оплаты продукции, аудитор должен убедиться в том, что сделаны **следующие бухгалтерские записи:**

Дт 45 Кт 43 – списана фактическая стоимость отгруженной покупателям готовой продукции;

Дт 45 Кт 76 – отражена стоимость транспортных расходов, оплачиваемых сторонней организацией сверх отпускной цены;

Дт 50,51 – Кт 90/1 – поступление денежных средств от покупателей;

Дт 90/2 – Кт 45 – списана фактическая стоимость реализованной продукции;

Дт 90/2 – Кт 26 – списаны управленческие расходы;

Дт 90/2 – Кт 44 – списаны расходы на продажу;

Дт 90/3 – Кт 68 субсчет «НДС» – начислен налог на добавленную стоимость с реализации;

Дт 90/9 – Кт 99 – отражена прибыль от продажи;

или

Дт 99 – Кт 90/9 отражены убытки от продажи.

Если бухгалтерский учет выручки от реализации осуществляется традиционно, т.е. по методу начисления («по отгрузке»), то аудиторы должны проконтролировать полноту отражения операций по реализации (отгрузке) продукции по кредиту счета 90-1 «Выручка» независимо от ее оплаты. Для этого аудитор по журналу хозяйственных операций или журналам-ордерам проверяет корреспонденцию счетов Дт 62 Кт 90.1, которая должна отражаться на основании предъявленных покупателям счетов-фактур.

Аудиторам также следует удостовериться (по данным учетных регистров по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Продажи») в правильности отражения в учете выручки от реализации продукции методом начисления («по отгрузке») в соответствии с требованиями нормативных документов, а также определения выручки для целей налогообложения в соответствии с принятой учетной политикой.

Отдельному контролю подвергаются и расходы на продажу, которые связаны со сбытом продукции. Они учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Распределение таких расходов должно производиться пропорционально стоимости реализованной (отгруженной) продукции по фактической себестоимости или учетным ценам, кроме расходов на тару и транспортировку, которые списываются прямым путем.

Примерная программа аудита выпуска и реализации готовой продукции представлена в табл. 2.4.

Таблица 2.4

Программа аудита выпуска и реализации готовой продукции.

№ п/п	Направления проверки	Источник информации (объект аудиторской проверки)	Аудиторская процедура
1	2	3	4
1	Проверка положений учетной политики в части закрепленного способа учета готовой продукции	Приказ по учетной политике	Инспектирование (изучение положений учетной политики, соответствующих правилам ведения бухгалтерского учета)

Продолжение табл. 2.4

1	2	3	4
2	Выборочная проверка наличия и правильности оформления договоров поставки	Договоры, контракты	Инспектирование (проверка договоров по формальным признакам и по существу отраженных положений)
3	Подтверждение достоверности, законности и экономической целесообразности отражения хозяйственных операций (отгрузки, продажи готовой продукции, произведенных расходов на продажу)	Счета-фактуры, накладные, приходные кассовые ордера, транспортные накладные, карточки складского учета, ведомости аналитического учета, обороты по счетам 20, 26, 44, 43, 40, 90, 51, 50, 62 и др.	Инспектирование (проверка документов по формальным признакам, арифметическая проверка, сопоставление документов)
4	Проверка документального оформления движения готовой продукции на складе.	Карточки складского учета готовой продукции, накладные на отпуск, счета-фактуры	Инспектирование (проверка документов, выборочная инвентаризация), аналитическая процедура (анализ товарного баланса)
5	Проверка правильности организации учета выпуска и продажи готовой продукции, списания себестоимости проданной продукции, поступления выручки от продажи	Приказ по учетной политике, аналитические ведомости учета затрат на производство, аналитические ведомости отгрузки продукции и расчетов с покупателями, регистры синтетического и аналитического учета по счетам 40, 43, 45, 90, 62, 99 Главная книга	Инспектирование (проверка учетных записей, арифметический контроль, пересчет)

1	2	3	4
6	Проверка своевременности и полноты списания себестоимости проданной продукции и расходов на продажу.	Расчет фактической себестоимости отгруженной (проданной) продукции, данные синтетического и аналитического учета по счетам 40, 43, 45, 90, 44	Инспектирование (проверка и контроль документов и бухгалтерских записей), пересчет
7	Выборочная проверка правильности оформления отгрузочных документов и их отражения в учете	Счета-фактуры, накладные, книга продаж, аналитическая ведомость отгрузки готовой продукции и расчетов с покупателями	Инспектирование (проверка первичных документов по существу, арифметический контроль)
8	Проверка соответствия цен, указанных в отгрузочных документах, ценам в прейскуранте и договорах	Счета-фактуры, накладные, договора, прейскурант цен	Инспектирование (проверка документов по существу, контроль документов), наблюдение за оформлением документов
9	Проверка данных регистров учета отгрузки готовой продукции и продажи. Сверка данных по регистрам со счетами бухгалтерского учета в Главной книге	Аналитические ведомости отгрузки готовой продукции, данные синтетического и аналитического учета по счетам 40, 43, 45, 90	Инспектирование (проверка учетных записей), пересчет, наблюдение
10	Проверка правильности формирования показателей формы № 2	Главная книга, «Отчет о финансовых результатах»	Пересчет, инспектирование, аналитические процедуры
11	Анализ динамики финансового результата от продажи готовой продукции и факторов, влияющих на него. Выявление областей потенциального риска, оценка эффективности деятельности предприятия	Бухгалтерская и статистическая отчетность предприятия за ряд лет, производственные отчеты, бизнес-план, регистры аналитического и синтетического учета, отчет о финансовых результатах	Аналитические процедуры (трендовый анализ, факторный анализ, горизонтальный и вертикальный анализ и другие аналитические процедуры)

Аналогичному контролю подвергаются и расходы на продажу, которые связаны со сбытом продукции. Они учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Распределение таких расходов должно производиться пропорционально стоимости реализованной (отгруженной) продукции по фактической себестоимости или учетным ценам, кроме расходов на тару и транспортировку, которые списываются прямым путем.

Как свидетельствует аудиторская практика, **типичными ошибками, которые выявляются в ходе проверки выпуска готовой продукции и ее реализации, являются следующие:**

- включение в состав готовой продукции части незавершенного производства;
- применение различных методов оценки продукции в квартальных отчетах;
- ведение бухгалтерского учета реализации продукции «по оплате»;
- неправильное исчисление фактической себестоимости реализованной продукции;
- несоблюдение установленного учетной политикой метода определения выручки для целей налогообложения;
- некорректная корреспонденция счетов.

Вопросы и задания по теме

1. Что является источниками информации при аудите движения готовой продукции?
2. В соответствии с какими документами ведется бухгалтерский учет отгрузки и реализации готовой продукции?
3. Как влияет способ учета отгруженной продукции на методику аудита данных операций?
4. Какие аудиторские процедуры используются при аудите движения готовой продукции?
5. Сформулируйте основные направления аудита готовой продукции и сформируйте программу аудита.

Тема 8. АУДИТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Цель аудита финансовых результатов и распределения прибыли – установление достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков предприятия, законности распределения и использования прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения.

Источниками информации для аудита являются:

- Положение об учетной политике предприятия,

- учредительные документы, протоколы собраний акционеров (учредителей);
- бухгалтерская (финансовая) отчетность организации;
- декларации по налогу на прибыль;
- Главная книга, учетные регистры по счетам 84, 90, 91, 99, 68, и др.

Конечный финансовый результат организации (прибыль или убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также от прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

Счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» предназначены для систематизации и накопления информации о доходах и расходах по ведению обычных видов деятельности организации. На счете 90 «Продажи» формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющей основную цель создания организации. Он представляет собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции (работ, услуг). На счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются все доходы и расходы от прочей деятельности, такие как доходы в виде процентов от вклада организации в ценные бумаги и участия в уставных капиталах других организаций, от сдачи имущества в аренду и его реализации, штрафы, пени, неустойки, полученные за нарушение контрагентами условий хозяйственных договоров, кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности и др. К прочим расходам относятся расходы, связанные с реализацией имущества (например, его балансовая стоимость), с истекшим сроком исковой давности дебиторская задолженность, штрафы, пени, неустойки, подлежащие уплате другим организациям и т.д. Полный перечень прочих доходов и расходов приведен в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации».

По окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» переносится на счет 99 «Прибыли и убытки». Непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки» находят отражение доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами в деятельности организации. Прямо на счет 99 «Прибыли и убытки» также относятся суммы платежей налога на прибыль. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

В результате, на счете 99 «Прибыли и убытки» выявляется чистая прибыль организации, которая является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Эта величина заключительными записями декабря, которые называются *реформацией баланса*, переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Распределение прибыли подразумевает начисление дивидендов, отчисление средств в резервные фонды организации, покрытие убытков

прошлых лет по решению акционеров акционерного общества (участников общества с ограниченной ответственностью) или в соответствии с учредительными документами. Все эти операции отражаются в учете по дебету счета 84 в корреспонденции со счетами 75 «Расчеты с учредителями» (на сумму начисленных дивидендов) и 82 «Резервный капитал» (на сумму отчислений в резервные фонды). После отражения указанных операций сальдо по счету 84 показывает сумму нераспределенной прибыли.

Аудитору необходимо проверить:

- наличие приказа по учетной политике с указанием метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета;
- правильность определения предприятием предполагаемой прибыли и выручки от реализации продукции (работ, услуг) для исчисления авансовых платежей в бюджет;
- правильность определения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятия;
- правильность отражения в учете убытков, полученных от безвозмездной передачи основных средств и прочих активов;
- правильность отражения в учете финансовых санкций;
- правильность отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду;
- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Не менее важное значение должно быть уделено аудиторами проверке прибыли (убытков) от прочих операций.

В ходе проверки необходимо установить:

- правильность и полноту отражения доходов (убытков) от присужденных или признанных должниками штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, а также от возмещения причиненных убытков;
- соблюдение условий по договорам займов и полноту получения доходов по всем видам займов;
- правильность отражения доходов (расходов) от курсовых разниц по операциям с валютой;
- правомерность списания убытков от стихийных бедствий;
- правильность списания долгов и дебиторской задолженности;

- правильность получения и документального оформления доходов от долевого участия в других предприятиях;
- правильность и полноту получения дивидендов по акциям и доходов по облигациям и другим ценным бумагам;
- полноту перечисления и получения доходов от сдачи имущества в аренду (в случае, если сдача объектов в аренду не признается одним из видов основной деятельности);
- правильность отнесения на прочие доходы и расходы других операций;
- соответствие записей синтетического и аналитического учета по счетам 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» записям в Главной книге и формах бухгалтерской отчетности. Проверка направления использования прибыли, аудиторы должны подтвердить, что в отчетном периоде распределялась и использовалась только прибыль, полученная в предыдущих годах. Авансовое использование прибыли текущего года недопустимо.

При рассмотрении вопросов, связанных с начислением и уплатой налога на прибыль, аудиторам следует учитывать, что порядок записей на счетах учета расчетов по уплате в бюджет налога на прибыль претерпел изменения. В течение года суммы авансовых платежей налога на прибыль отражаются по кредиту счета 51 «Расчетные счета» и дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Суммы фактически причитающихся платежей (согласно расчетам) записывают по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 68 (субсчет «Налог на прибыль») определяется сумма задолженности по платежам в бюджет или переплаты. Погашение долга отражается записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета». Когда сумма переплаты засчитывается в счет начисленных платежей следующего периода, никакие дополнительные записи не делаются. Если сумма переплаты возвращается организации из бюджета, то в учете производится запись по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В таблице 2.5 представлены основные направления аудита хозяйственных операций по учету прочих доходов и расходов, финансовых результатов и использования прибыли. Здесь рассмотрены источники информации, которые рекомендуется использовать аудитору и процедуры аудита.

**Программа аудита формирования финансовых результатов
и использования прибыли**

№ п/п	Направления и процедуры аудита	Источники информации
1	2	3
1	Проверка полноты и правильности определения прибыли (убытка) от продаж	Обороты по счетам 90 и 99, Главная книга
2	Проверка правильности расчетов и отнесения процентов на финансовые результаты.	Кредитные договоры, договоры займа, обороты по счетам 66, 67, 91
3	Проверка наличия разрешения собственника на сдачу имущества в аренду, определение состава расходов, которые возлагаются на арендодателя	Обороты по счетам 91/2, 76, 02, 10, 70, 69 и др., договоры аренды
4	Проверка наличия разрешения собственника на участие в уставном капитале других организаций, правильности оценки передаваемого имущества, отражения операции на счетах бухгалтерского учета	Обороты по счетам 91, 01, 01, 04, 05, 10 и др., учредительные договоры, накладные на отпуск материалов, акты приема-передачи основных средств и нематериальных активов
5	Проверка правильности начисления причитающихся к получению доходов от участия в деятельности в уставном капитале других организаций, а также своевременности их перечисления	Обороты по счетам 91, 76, учредительные договоры, протоколы собрания учредителей
6.	Проверка правильности определения и обоснованности сумм начисленных штрафных санкций за нарушение условий договоров	Обороты по счетам 91, 76, карточки учета расчетов с поставщиками, договоры, решения судебных органов
7.	Проверка правильности и обоснованности отражения в учете операций по безвозмездному получению (передаче) активов, проверка наличия документов, проверка правильности определения стоимости получаемых (выбывающих) объектов для целей бухгалтерского и налогового учета	Обороты по счетам 91, 98, 08, 10, 58, 51 и др., договоры дарения (безвозмездной передачи) инвентарные карточки, расходные накладные, счета-фактуры

1	2	3
8	Проверка правильности и своевременности оприходования материальных ценностей, выявленных при инвентаризации, проверка определения рыночной стоимости данного имущества	Обороты по счетам 91, 10, 01 и др., инвентаризационные и сличительные ведомости, акты оприходования материальных ценностей
9	Проверка правильности начисления и своевременности перечисления налогов и иных платежей, относимых на финансовый результат деятельности (налог на имущество)	Обороты по счетам 91, 68, 51, карточки учета расчетов с бюджетом, налоговые декларации, платежные поручения
10	Проверка правильности определения и отражения в учете курсовых разниц при переоценке остатков по счетам, выраженным в иностранной валюте	Обороты по счетам 52, 57, 60, 62, 71, 76 и др., бухгалтерские справки-расчеты, журналы-ордера 2, 7, 6, 11, 15
11	Проверка правомерности списания сумм дебиторской и кредиторской (депонентской) задолженностей, по которым истек срок исковой давности, наличия документов, подтверждающих обоснованность оформления данных операций	Обороты по счетам 60, 62, 71, 76, 91 и др., бухгалтерские справки-расчеты
12	Проверка правильности и правомерности определения сальдо прочих доходов и расходов (Дт 91/9 кт 99, Дт 99 Кт 91/9)	обороты по счетам 99 и 91, Главная книга
13	Проверка правомерности отнесения потерь и расходов к чрезвычайным и правильности их документального оформления. Проверка правомерности отнесения доходов к чрезвычайным и правильности их документального оформления	Обороты по счету 99, акты, бухгалтерские справки-расчеты определения результатов, документы, подтверждающие факт обращения в правоохранительные органы, решения государственных органов исполнительной власти

1	2	3
14	Проверка правильности начисления налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 и НК РФ. Проверка отражения в учете штрафов и пеней по налогам и иным обязательным платежам в бюджет, правильности уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль	Обороты по счетам 68, 99, 77, 09 и др., налоговые декларации, справки-расчеты бухгалтера регистры налогового учета и др.
15	Проверка правильности отражения сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по результатам работы за год	Обороты по счетам 99, 84, 75 Главная книга
16	Проверка использования прибыли в соответствии с приказом по учетной политике, учредительными документами и решениями собрания акционеров (начисление дивидендов, образование фондов и резервов)	Приказ по учетной политике, протоколы собрания акционеров, учредительные документы, обороты по счетам 84, 82, 75 и др.

Типичными ошибками, выявляемыми в процессе аудиторских проверок формирования и использования финансовых результатов, являются:

- включение в состав расходов от обычной деятельности операционных и внереализационных расходов;
- необоснованное применение льгот по налогу на прибыль;
- неправомерное использование прибыли текущего отчетного периода;
- неверные корреспонденции счетов.

Вопросы и задания по теме

1. Назовите источники информации при аудите формирования финансовых результатов.
2. Назовите состав прочих доходов и расходов, подлежащих проверке при аудите финансовых результатов.
3. Сформулируйте основные направления аудита формирования финансовых результатов и использования прибыли.
4. Назовите основные процедуры используемые аудитором при проверке правильности отражения в учете прочих доходов и расходов.
5. Сформируйте программу аудита прочих доходов и расходов и финансовых результатов организации.

Тема 9. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

9.1. 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.

Основные направления аудита кассовых операций:

- проверка правильности оформления первичных документов и их обобщения в учетных регистрах;
- проверка обоснованности хозяйственных операций;
- проверка правильности отражения операций на счетах синтетического и аналитического учета;
- проверка соблюдения лимита остатка денег в кассе и расчета наличными деньгами в пределах установленных норм.

Источниками информации для аудиторов являются:

- Положение об учетной политике предприятия;
- кассовая книга, приходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости, выписки банка;
- учетные регистры по счету 50;
- Главная книга;
- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о движении денежных средств.

Кассовые операции целесообразно проверять сплошным методом.

Аудиторская проверка кассовых операций организуется в такой последовательности:

- инвентаризация кассы и обследование условий хранения денежных средств;
- проверка правильности документального оформления операций;
- проверка полноты и своевременности оприходования денежных средств;
- аудиторская проверка правильности списания денег в расход;
- проверка соблюдения кассовой и финансовой дисциплины;
- проверка правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета;
- оформление результатов проверки.

В приходных и расходных кассовых ордерах проверяется правильность заполнения, отражение корреспонденции счетов, подписи, регистрация в журнале приходных/расходных ордеров, целевое использова-

ние наличных денег, есть ли две подписи – руководителя и главного бухгалтера, фактическое получение денег: соответствует ли дата получения, отражен ли документ, удостоверяющий личность получателя (паспорт, военный билет).

Журнал регистрации приходных и расходных документов проверяется с точки зрения его оформления, он должен быть прошнурован, пронумерован, в нем должно быть указано количество листов, подпись руководителя, регистрация в момент выписки ордера.

В журнале-ведомости по счету 50 «касса» проверяется правильность отражения хозяйственных операций, арифметическая точность расчетов и соответствие данным кассовой книги.

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 производит предварительную оценку соблюдения в организации кассовой дисциплины, выявляет наиболее уязвимые участки, планирует состав основных контрольных процедур, определяет особенности ведения учета в организации.

Прибыв на место проверки, аудитор сразу проводит инвентаризацию денежных средств, хранящихся в кассе.

Результаты инвентаризации оформляют актом, который подписывают кассир и главный бухгалтер организации. Акт является письменным, аудиторским доказательством, и его данные необходимы для дальнейшей проверки.

Одновременно с инвентаризацией проводится проверка условий хранения денежных средств, в ходе которой аудитор выясняет: обеспечена ли сохранность денег при доставке из банка и во время выдачи заработной платы; имеется для хранения денег и других ценностей в кассе сейф или несгораемый шкаф; застрахована ли касса организации; соблюдаются ли правила хранения ключей от сейфа (несгораемого шкафа); соблюдается ли установленный лимит хранения денежной наличности по отдельным датам. Лимит остатка денег в кассе – предельное значение количества денег в кассе – зависит от среднедневного поступления денег в кассу.

Лимит остатка кассы устанавливается руководителем организации и оформляется соответствующим приказом. Следует помнить, что превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение 5 рабочих дней в период выплаты заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности работникам организации.

В соответствии с действующим законодательством РФ, предельный размер расчета наличными деньгами между юридическими лицами установлен в размере 100 000 руб. по одной сделке.

Как правило, денежные средства поступают в кассу из банка, от работников организации в оплату услуг, как остатки неиспользованных авансов и др. [26]

При проверке правильности отражения в балансе денежных средств не следует ограничиваться только сопоставлением их остатков по Главной книге с балансовыми данными. Необходимо провести сплошную проверку правильности ведения кассовых операций (не менее чем за 3–4 месяца) с проверкой всех необходимых учетных регистров и первичных документов. Это позволит также сделать определенные выводы о правильности ведения бухгалтерского учета на предприятии и определить круг тех операций (и счетов), проверке которых должно быть уделено особое внимание.

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 хранятся у главного бухгалтера предприятия в условиях, исключающих возможность их утери. Испорченные чеки должны быть погашены надписью «аннулировано» и хранятся подклеенными к корешкам чеков.

Направления использования денежных средств и их целевое назначение организация определяет по своему усмотрению. Однако коммерческие банки могут проверять целевое использование организациями полученных в банках денежных средств и при необходимости предъявлять к ним соответствующие требования.

Аудитор тщательно проверяет полноту оприходования выручки от реализации продукции основного производства, общественного питания, услуг вспомогательных и обслуживающих производств, жилищно-коммунального хозяйства, если данные хозяйства имеют место на исследуемом предприятии. При этом он сверяет записи в кассовой книге, приходных кассовых ордерах с отчетами, накладными и счетами (счетами-фактурами) по реализации продукции (работ, услуг).

Целью *аудита денежных документов* является проверка наличия денежных документов и их оценки, правильность отражения в учете денежных документов, подтверждение правильности отражения в учетных регистрах движения денежных документов (счет 50/3 – денежные документы, счет 50/2 – операционная касса), соответствие данных учетных регистров данным Главной книги.

На счете 50-3 учитываются почтовые марки и марки государственных пошлин и сборов, оплаченные, но не выданные путевки в дома отдыха и санатории, проездные билеты, извещения о денежных переводах, не поступивших на счета в банке или в кассу, и др.

При проверке необходимо убедиться, во-первых, в фактическом наличии этих денежных документов, и, во-вторых, установить, кому предназначены билеты и путевки и за счет каких средств они оплачены.

Следует иметь в виду, что перед составлением бухгалтерского баланса производится **переоценка всех денежных статей бухгалтерского учета, выраженных в иностранных валютах**. Среди них:

- остатки средств на текущих валютных счетах предприятия, открытых в банках на территории страны и за ее пределами;

- остатки средств на специальных счетах предприятия, открытых на территории страны и за рубежом; платежные документы – векселя, тратты, аккредитивы, чеки и т.п.;

- остатки наличных денежных средств в кассе предприятия; денежные документы; денежные средства в пути;

- дебиторская задолженность (по расчетам с покупателями и заказчиками за товары, работы и услуги, по выданным авансам, расчетам со своими работниками по суммам, выданным под отчет на служебные командировки, и др.);

- ценные бумаги (облигации, депозитные сертификаты и др.); задолженность по займам, предоставленным предприятием другим предприятиям и организациям; кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками за товары и услуги, по полученным авансам, по страхованию и др.);

- задолженность по краткосрочным, среднесрочным и долгосрочным кредитам банков и других кредитных учреждений;

- задолженность по займам, полученным предприятием у других предприятий и организаций (кроме банков и иных кредитных учреждений).

Типичные ошибки, выявляемые при аудите кассовых операций:

- отсутствие договора о полной материальной ответственности с лицом, исполняющим обязанности кассира;

- несоблюдение установленного лимита расчетов наличными деньгами между юридическими лицами;

- отсутствие первичных кассовых документов;

- оформление кассовых документов с нарушением установленных требований;

- некорректное отражение кассовых операций в учетных регистрах;

- формальное проведение инвентаризации кассы;

- арифметические ошибки при подсчете оборотов и остатков;

- несоответствие данных синтетического учета по счету 50 данным «Отчета о движении денежных средств».

9.2. Аудит денежных средств на счетах в банках

Целью аудита операций по движению денежных средств на банковских счетах является проверка правильности организации учета операций по расчетному, валютному и прочим счетам в банках.

Для достижения данной цели аудиторам необходимо решить следующий круг задач:

- установить количество открытых расчетных и валютных счетов в банках;
- проверить законность совершения операций по каждому счету;
- определить обоснованность операций по поступлению и списанию средств с банковских счетов предприятия;
- проверить правильность отражения в учете расчетных операций;
- оценить состояние платежно-расчетной дисциплины.

Источниками проверки являются: Положение об учетной политике предприятия, выписки банка по валютным, расчетным и специальным счетам с приложенными первичными документами, журнал регистрации платежных поручений, учетные регистры к счету 51, 52, 55, 56, 57, Главная книга, Бухгалтерский баланс, Отчет о движении денежных средств.

Аудит операций на расчетном счете. Целью проведения аудита операций на расчетном счете является проверка правильности оформления расчетных документов в банке, подтверждение целесообразности совершенных операций, соответствие перечисленных сумм кредиторской задолженности суммам оплаты согласно договору, соответствие остатка денег на расчетном счете данным баланса предприятия, проверка правильности обобщения всех хозяйственных операций на синтетических и аналитических счетах и их формирование в журнале-ведомости по счету 51 и в Главной книге.

Источниками информации для аудитора являются: платежные поручения, платежные требования, корешки чековой книжки на получение наличных денег, ведомость по счету 51, Главная книга.

При проверке операций по расчетным счетам особое внимание следует обратить на соблюдение действующего законодательства. В ходе проверки аудитором сверяются остатки на счетах по выпискам банка и по учетным регистрам, а также обороты и остатки по счетам в учетных регистрах и Главной книге. При наличии расхождений выясняются их причины. Аудит операций, совершенных в отчетном периоде, осуществляется путем анализа выписок с приложением к ним платежных документов. Такая проверка позволяет выявить списание средств без документов или операции, отражающие перечисление средств на одни цели, в то время как приложенные к ним документы свидетельствуют об использовании их в других целях. Одновременно изучаются по существу

банковские документы. Необходимо выяснить: допускаются ли незаконные банковские операции; достоверность документов на получение ссуд или предоставление займов; правильность и законность операций с аккредитивами, векселями и др.

Для учета банковских операций на расчетном счете используется счет 51 «Расчетный счет». При проверке поступивших на счета денежных средств следует установить правильность их учета и полноту зачисления. Перечисленную покупателям выручку сверяют с записями в учетных регистрах по счетам 90, 91 и 62. Выясняется также правильность указания корреспонденции счетов по зачислению денежных средств на счета в банках, своевременность выделения НДС по поступившим суммам выручки, авансов и др. Суммы, не подтвержденные документально, должны учитываться обособленно на счете 76 по соответствующему субсчету.

В процессе аудита осуществляется контроль операций по списанию денежных средств с расчетного счета и других банковских счетов, правильность корреспонденции счетов. Особое внимание обращается на своевременность и полноту оприходования в кассу полученных из банка наличных денег, законность перечисления средств по счетам поставщиков и прочих кредиторов. Такие операции должны быть подтверждены документально (договорами, актами сдачи-приемки выполненных работ, накладными на материальные ценности и др.). Правильность корреспонденции счетов по списанию денежных средств с расчетного и других счетов проверяется по данным учетных регистров по счетам 51, 55. По счету 57 выясняется реальное отражение средств, направленных для зачисления на расчетный счет (путем инкассации, сдачи в вечернюю кассу и др.). Выявленные в процессе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора, в которых и определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Аудит операций на валютном счете

Целью аудита операций на валютном счете является проверка:

- соблюдения валютного законодательства РФ;
- своевременности представления платежных поручений на обязательную продажу части экспортной валютной выручки;
- правильности отражения операций покупки и продажи иностранной валюты на счетах бухгалтерского учета;
- правильности и своевременности определения и отражения в учете курсовых разниц;
- соответствия оборотов и остатков по выпискам банка с валютного счета, оборотам и остаткам счета 52 по Главной книге;
- полноты и своевременности зачисления валютной выручки на транзитный счет в уполномоченном банке.

Источники информации для проведения проверки: выписки банка с валютных счетов, платежные поручения; поручения банку на продажу иностранной валюты, поручения на перечисление иностранной валюты, заявления на покупку иностранной валюты, заявление на снятие наличной иностранной валюты в кассу предприятия, журнал-ведомость по счету 52, обороты по счету 52 в разрезе субсчетов по видам валютных счетов, Главная книга.

При проведении аудита операций по валютным счетам уточняется количество валютных счетов, сверяются остатки по счетам, указанные в выписках банка и учетных регистрах, а также обороты и остатки по счетам в учетных регистрах и в Главной книге. При наличии расхождений выясняются их причины. Проверяется соблюдение действующего валютного законодательства. Следует обратить внимание на полноту и своевременность зачисления валютной выручки организаций-экспортеров, являющихся резидентами, на их валютные транзитные счета в уполномоченных банках. Для этого сумма поступающей валютной выручки в течение года сравнивается со стоимостью экспорта товаров по контрактам. Изучая контракты с иностранными партнерами по экспортным операциям, аудитор должен обратить внимание на наличие в них определенных условий:

- 1) валюта цены и способ определения цены;
- 2) валюта платежа;
- 3) установление курса пересчета (в случаях, когда валюта цены и валюта платежа не совпадают);
- 4) финансовые условия расчетов, т.е. форма расчетов (аккредитив, инкассо и т.д.).

При осуществлении внешнеэкономической деятельности на современном этапе ее развития предприятия не обязаны продавать экспортную выручку на внутреннем валютном рынке. Однако в добровольном порядке продать валюту организация имеет право в любые удобные для себя сроки и в любой сумме.

Аудитор проверяет правильность отражения данных операций на счетах бухгалтерского учета и правомерность применения курсов ЦБ РФ для пересчета хозяйственных операций в рубли, а также отражения в составе прочих расходов организации сумм уплаченной банку комиссии за проведение операций по продаже валюты и разницы между курсом ЦБ РФ и коммерческим курсом, установленным уполномоченным банком.

В учете организации должны быть сформированы следующие бухгалтерские записи:

Дт 57 Кт 52 субсчет «Текущий валютный счет» – направлена на продажу часть валютной выручки на основании распоряжения банку;

Дт 51 Кт 57 – зачислены на расчетный счет организации денежные средства от продажи иностранной валюты;

Дт 91/2 Кт 57 – отнесена в состав прочих расходов разница между курсом ЦБ РФ и коммерческим курсом, установленным уполномоченным банком;

Дт 91/2 Кт 52, 51 – отражены расходы, связанные с продажей иностранной валюты (комиссионное вознаграждение банку).

Аудитором изучается использование предприятием собственной валютной выручки. Изучается также использование предприятием собственных валютных средств (путем сравнения перечисленной валюты со стоимостью импортированных товаров); сохранность наличной иностранной валюты и материальных ценностей, приобретенных за валюту; соблюдение сроков исполнения иностранным партнером обязательств по контрактам, в счет которых производились авансовые платежи за границу в валюте; правильность расчетов с подотчетными лицами по командировочным расходам в иностранной валюте.

Отдельным вопросом проверки является аудит правильности отражения на счетах операций покупки иностранной валюты на внутреннем валютном рынке за рубли. Объектом проверки для аудитора будут обороты по счетам: 76 субсчет «Расчеты с банком», 57, 52 субсчет «Текущий валютный счет», 51. Аудитор должен проверить целевое использование валютных денежных средств, правильность отражения в учете операций по покупке иностранной валюты и отражение в составе прочих расходов организации сумм уплаченной банку комиссии за проведение операций по покупке валюты и разницы между курсом ЦБ РФ и коммерческим курсом, установленным уполномоченным банком.

В учете организации должны быть сформированы следующие бухгалтерские записи:

Дт 57 Кт 51 – направлены денежные средства на покупку иностранной валюты на основании распоряжения банку о покупке валюты;

Дт 52 Кт 57 – зачислены на текущий валютный счет организации денежные средства в валюте;

Дт 91/2 Кт 57 – отнесена в состав прочих расходов разница между курсом ЦБ РФ и коммерческим курсом, установленным уполномоченным банком;

Дт 91/2 Кт 52, 51 – отражены расходы, связанные с покупкой иностранной валюты (комиссионное вознаграждение банку).

Денежные средства на валютных счетах в банке подлежат пересчету по мере изменения курса иностранной валюты, котируемому ЦБ РФ. Курсовые разницы, формируемые при пересчете, отражаются в составе прочих доходов и расходов и влияют на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, ввиду чего они также попадают под пристальное внимание аудитора и требуют подтверждения как с точки зрения суммы,

так и с точки зрения правильности отражения их на счетах бухгалтерского учета.

Формирование бухгалтерских записей должно быть отражено в учете следующим образом:

Дт 52 Кт 91/1 – отражена в составе прочих доходов положительная курсовая разница при переоценке остатков средств на валютном счете;

Дт 91/2 Кт 52 – отражена в составе прочих расходов отрицательная курсовая разница при переоценке остатков средств на валютном счете.

Выявленные в ходе аудита отклонения от установленных правил ведения бухгалтерского учета фиксируются в рабочих документах.

В заключение устанавливается правильность отражения в учетных регистрах валютных операций. Обнаруженные нарушения аудитор регистрирует в рабочих документах и определяет их количественное влияние на показатели отчетности.

При проверке денежных средств и банковских операций аудитор также проверяет реальность и законность операций по счету 57 «Переводы в пути». На этот счет иногда относят просроченную дебиторскую задолженность, что ведет к искажению показателей финансовой отчетности. По счету 57 проверяется реальное отражение средств, отправленных разными путями (через отделения связи, путем инкассации, в вечернюю кассу банка и т. д.) для зачисления на расчетный счет, но не зачисленных по назначению.

Аудит операций на специальных счетах в банках. Объектом проверки для аудитора являются обороты по счету 55. Аудитор проверяет, на какие цели предприятию открываются специальные счета в банке.

Если специальные счета открываются для зачисления государственной помощи (целевого бюджетного финансирования), то аудитор должен проверить, имеются ли у предприятия основания для получения такого финансирования. Если предприятию уже зачислены бюджетные средства на счет, то целью аудита является проверка целевого использования и обоснованного списания средств со специального счета.

Зачисление средств целевого бюджетного финансирования отражается записями:

Дт 55 Кт 86 или Дт 55 Кт 76 – в зависимости от принятого в организации варианта учета поступления средств целевого финансирования.

При открытии аккредитивных счетов аудитор изучает договор с предприятием по аккредитивной форме расчетов, заявление на открытие аккредитивного счета, соответствие выплаченных со счета сумм товарно-транспортным накладным, оформленным при отгрузке продукции (товара).

В бухгалтерском учете делаются записи на открытие аккредитивного счета Дт 55 Кт 51. При использовании средств на основании выписок банка делаются записи по кредиту счета 55.

К типичным ошибкам при проверке операций по счетам в банках можно отнести:

- отсутствие приложений к платежным документам, послужившим основанием для совершения операций;
- перечисление авансов по бестоварным счетам, без предварительного оформления договора и по другим сомнительным операциям;
- наличие исправлений в платежных документах;
- нарушение порядка покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке РФ;
- неправильный пересчет курса валюты;
- тексты платежных документов, послуживших основанием для оплаты с валютного счета, не переведены на русский язык;
- некорректные корреспонденции счетов, отражающих движение денежных средств.

Вопросы и задания по теме

1. Назовите основные направления аудита кассовых операций.
2. Назовите источники информации при аудите кассовых операций.
3. Опишите порядок проведения инвентаризации кассы.
4. Сформулируйте основные направления аудита на банковских счетах (расчетном, валютном, специальном).
5. Сформулируйте программу аудита денежных средств.

Тема 10. АУДИТ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Основная цель аудита финансовых вложений – проверка организации учета операций с ценными бумагами. Основными задачами аудита является установление полноты и своевременности оформления всех необходимых документов по передаче прав на ценные бумаги и соблюдения требований налогового законодательства. При аудите финансовых вложений можно выделить четыре основных направления:

- 1) аудит вложений в ценные бумаги;
- 2) аудит вложений в уставные капиталы других организаций;
- 3) аудит вложений в совместную деятельность;
- 4) аудит вложений в займы.

Для того чтобы сформулировать объективное мнение о достоверности и законности операций, осуществленных на предприятии с финансовыми вложениями, аудитор должен:

- 1) изучить состав финансовых вложений по данным первичных документов и учетных регистров;
- 2) подтвердить первичную оценку системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений;

- 3) установить правильность отражения в учете операций с финансовыми вложениями;
- 4) подтвердить достоверность начисления, поступления и отражения в учете доходов по операциям с финансовыми вложениями;
- 5) оценить качество инвентаризаций финансовых вложений.

Источниками информации при аудите финансовых вложений являются:

- Положение об учетной политике организации;
- сертификаты акций, облигации, векселя и другие ценные бумаги;
- договоры купли-продажи ценных бумаг, депозитные договоры, договоры займа, книги (реестры) регистрации ценных бумаг;
- данные синтетического и аналитического учета по счетам 58, 59, 91, 76 и др.;
- Главная книга, бухгалтерская финансовая отчетность организации. Аудитор должен проверить, чтобы учет финансовых вложений был организован в соответствии с требованиями ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» [24].

В начале проверки аудитор должен: проанализировать данные первичных документов и учетных регистров, выяснить состав финансовых вложений предприятия (краткосрочные и долгосрочные; государственные, муниципальные и корпоративные ценные бумаги; паи, акции, облигации, депозиты, предоставленные займы, вклады в уставные капиталы других предприятий и др.); ознакомиться с организацией учета и хранения ценных бумаг; на основе анализа доходности установить экономическую целесообразность финансовых вложений, исследовать влияние отвлечения средств на показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Для подтверждения первичной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений аудитор на основе полученной информации заполняет заранее разработанные тесты, по результатам тестирования устанавливает надежность системы внутреннего контроля и сравнивает ее с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования аудита. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, то необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. Аудитор определяет для себя объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур и уточняет аудиторский риск.

На следующем этапе аудитор рассматривает хозяйственные операции, в результате которых произошло изменение размера и состава финансовых вложений на предприятии (предоставление и возврат займов, осуществление вклада в уставный капитал и т.п.). Аудитор производит взаимную сверку документов, которыми оформлялось движение финансовых вложений: договоры, акты приемки-передачи, ценные бумаги,

сертификаты ценных бумаг и др. Аудитору следует обратить внимание на соответствие документов действующему законодательству и наличие всех необходимых реквизитов, а также правильность произведенных арифметических расчетов. Аудитор оценивает правильность формирования стоимости ценных бумаг, выясняет состав затрат, связанных с их приобретением и отражаемых по дебету счета 76 субсчет «Приобретение ценных бумаг» или по дебету счета 58 на аналогичном субсчете. Если в счет оплаты за приобретенные ценные бумаги передаются готовая продукция, основные средства и другое имущество, то эти операции отражаются в учете с использованием счета 91. Аналогичная методика используется при учете вкладов в уставный капитал других организаций. При этом следует проверить правильность отражения в учете разницы между договорной стоимостью и балансовой стоимостью переданного имущества в счет вклада в уставный (складочный) капитал. Эта разница списывается на счет 99. Сальдо по счету 58 должно подтверждаться аналитической информацией о составе, количестве и стоимости ценных бумаг, указанной в книге регистрации (учета) ценных бумаг.

Аудитору следует подтвердить соответствие метода оценки себестоимости ценных бумаг, применяемого при их списании (выбытии), методу, зафиксированному в учетной политике предприятия. Для этого изучаются аналитические данные к счету 58, отражающие количество и себестоимость приобретенных и реализованных (выбывших) ценных бумаг. Необходимо проверить правильность отражения в учете фактической себестоимости ценных бумаг и финансовых результатов при их реализации.

Аудитору следует установить правильность формирования, использования и учета резервов под обесценение ценных бумаг, отражаемых на счете 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», для чего ему необходимо запросить расчеты, подтверждающие основание для создания или использования резерва под обесценение ценных бумаг.

Особое внимание должно быть уделено проверке предоставления предприятием займов другим юридическим лицам. При проверке правильности отражения в учете доходов по операциям с финансовыми вложениями аудитор должен обратить внимание на полноту и своевременность выполнения учетных записей. При отражении доходов в учете должен применяться принцип «начисления».

Аудитор должен оценить качество проведенных на предприятии инвентаризаций финансовых вложений. Аудитору целесообразно самостоятельно провести такую инвентаризацию по отдельным эмитентам. Если результаты инвентаризаций, проведенных аудитором и сотрудниками предприятия, совпадают, то можно сделать вывод о качественной инвентаризации финансовых вложений.

Обнаруженные в ходе проверки ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации аудитора и определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Наиболее **типичными ошибками, которые выявляются в ходе проверки операций с финансовыми вложениями, являются следующие:**

- отсутствие документов, подтверждающих фактические финансовые вложения;
- несоблюдение выбранного учетной политикой метода оценки финансовых вложений при их списании;
- оформление документов с нарушением установленных требований;
- фиктивные документы и операции;
- некорректная корреспонденция счетов при отражении финансовых вложений в учете;
- неправильное исчисление фактической себестоимости ценных бумаг;
- несвоевременное отражение доходов по операциям с ценными бумагами;
- несовпадение данных синтетического и аналитического учета финансовых вложений.

Вопросы и задания по теме

1. Назовите источники информации и аудиторские процедуры, используемые при аудите финансовых вложений.
2. Назовите нормативный документ, регламентирующий учет финансовых вложений и основные принципы отражения информации о них в системе бухгалтерского учета организации и ее бухгалтерской финансовой отчетности.
3. Сформулируйте основные направления аудиторской проверки и составьте программу аудита финансовых вложений.

Тема 11. АУДИТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

11.1. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками

Основная цель проверки данного вида расчетов – установить правильность ведения учета расчетов с покупателями и заказчиками за реализованную (отгруженную) продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

В ходе аудита расчетов с покупателями и заказчиками должны быть решены следующие задачи:

- проверка правильности оформления первичных документов по реализации продукции, выполнению работ, оказанию услуг с целью

подтверждения обоснованности возникновения дебиторской задолженности;

- контроль за выполнением условий договоров и контрактов;
- подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности;
- оценка правильности оформления и отражения в учете предъявленных претензий.

Источниками информации при аудите расчетов с покупателями и заказчиками являются:

- Положение об учетной политике;
- договоры поставки продукции (работ, услуг); накладные; счета-фактуры, копии платежных документов;
- акты сверки расчетов, и акты их инвентаризации;
- протоколы о зачете взаимных требований;
- книга продаж;
- учетные регистры по счетам 62, 76;
- Главная книга;
- бухгалтерская отчетность организации.

Чтобы наметить направления проверки и области углубленного контроля, аудитору необходимо получить предварительное представление о состоянии расчетов на предприятии. Для этого следует установить наличие на предприятии необходимой нормативной базы, состав применяемых первичных документов, порядок их заполнения, состояние аналитического учета и технологии обработки первичных документов по учету расчетных операций. Для подтверждения первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций с покупателями и заказчиками аудитор на основе полученной информации заполняет заранее разработанные тесты. Тесты позволяют установить, насколько контроль расчетных операций отвечает современным требованиям, а их учет выполняет поставленные перед ним задачи.

При проверке расчетов с покупателями и заказчиками используются приемы фактического и документального контроля, аналитические процедуры, логический анализ, устные опросы должностных лиц по отдельным вопросам данного раздела программы аудита.

В процессе проверки выясняются наличие и правильность оформления договоров на поставку продукции, гарантийных писем от покупателей. По данным первичных расчетно-платежных документов, актов инвентаризации расчетов и учетных регистров по счету 62 устанавливается достоверность, законность и реальность; задолженности за реализованную (отгруженную) продукцию (работы, услуги).

При аудите расчетов с использованием различных форм безналичных расчетов выясняется наличие всех оправдательных документов, а при необходимости проводятся встречные сверки в банке или у покупа-

теля. Особое внимание обращается на правильность отражения в учете и налогообложении операций с использованием векселей.

Путем отслеживания и арифметического контроля устанавливается правильность ценообразования при реализации продукции (работ, услуг), использования наценок, взаимозачетов, векселей. Осуществляется проверка правильности аналитического учета по счету 62, который должен обеспечивать возможность получения информации о реальной задолженности покупателей, в том числе обеспеченной векселями. Изучаются также имеющиеся факты просроченной дебиторской задолженности, выясняются причины неплатежей.

Следует также установить наличие дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, и причины ее возникновения. Аудитор должен проверить правильность отражения в учете сумм неистребованной дебиторской задолженности по договорам поставки (купли-продажи и др.), срок исполнения по которым покупателями был превышен. В случае, если такая задолженность не обеспечена гарантиями или залогами, она должна быть отнесена в разряд сомнительной, а по истечении трех лет с момента возникновения быть списана в состав прочих расходов и отнесена на забалансовый счет 007, где будет учитываться в течение 5 лет в ожидании восстановления платежеспособности должника, по истечении указанного срока она должна быть аннулирована.

Если Учетной политикой организации предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам, аудитору необходимо проверить правильность формирования, использования и восстановления неиспользованного данного вида оценочного резерва. При проверке достоверности отражения в бухгалтерской финансовой отчетности показателя «дебиторская задолженность» необходимо помнить, что сумма дебиторской задолженности должна быть отражена в бухгалтерском балансе организации за минусом созданного резерва по сомнительным долгам. Созданный резерв формируется заключительными записями декабря под каждую задолженность дебитора, признанную сомнительной, включается в состав прочих расходов организации и сопровождается бухгалтерской записью:

Дт 91/2 «Прочие расходы» – Кт 63 «Резерв по сомнительным долгам» – на сумму каждого долга, признанного сомнительным.

Списание за счет резерва суммы сомнительной дебиторской задолженности сопровождается записью:

Дт 63 «Резерв по сомнительным долгам» – Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму сомнительного долга.

Следует помнить, что в случае восстановления платежеспособности должника и возврата задолженности, сумма неиспользованного резерва подлежит восстановлению и отражается в учете записью:

Дт 63 «Резерв по сомнительным долгам» – Кт 91/1 «Прочие доходы» – восстановлена сумма резерва по сомнительным долгам.

Следует проанализировать также правильность оформления и отражения в учете полученных авансов, отражаемых на счете 62 субсчет «Авансы полученные». Аудитор путем изучения первичных документов и учетных регистров выясняет правильность ведения аналитического учета авансов, соответствие данных аналитического и синтетического учета, правильность уплаты НДС с авансов полученных.

На заключительном этапе аудита расчетов с покупателями и заказчиками исследуется и оценивается правильность корреспонденции счетов по расчетам с покупателями и заказчиками.

Как типичные ошибки при аудите расчетов по данному направлению могут быть квалифицированы:

- отсутствие договоров на поставку продукции, работ или услуг;
- отсутствие, неполное или неправильное оформление первичных расчетно-платежных документов;
- неправильное определение налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость;
- некорректная корреспонденция счетов бухгалтерского учета;
- недостоверность аналитического учета;
- формальный подход к проведению инвентаризации расчетов и несвоевременное выявление дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, задолженности, невозможной к взысканию и, как следствие, недостоверное отражение информации о дебиторской задолженности в составе имущества организации в бухгалтерской финансовой отчетности организации.

11.2. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками

Основная цель аудиторской проверки данной группы расчетов – установить правильность организации и ведения бухгалтерского учета с поставщиками и подрядчиками за товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и оказанные услуги.

В ходе аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитор должен:

- проверить правильность оформления первичных документов по приобретению товарно-материальных ценностей и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности;
- подтвердить своевременность погашения и правильность отражения на счетах бухгалтерского учета кредиторской задолженности;
- оценить правильность оформления и отражения в учете предъявленных претензий.

Источниками информации для данного направления аудита являются:

- Положение об учетной политике;
- договоры поставки продукции (работ, услуг); накладные; счета-фактуры и другие первичные документы;
- акты сверки расчетов и акты их инвентаризации;
- протоколы о зачете взаимных требований;
- копии платежных документов;
- книга покупок;
- учетные регистры по счетам 60 и 76;

Главная книга и бухгалтерская отчетность организации [58].

Для того чтобы наметить направления проверки, области углубленного контроля, аудитору необходимо получить предварительное представление о состоянии расчетов на предприятии, для чего он должен установить наличие на предприятии необходимой нормативной базы, перечень применяемых первичных документов, порядок их заполнения, состояние аналитического учета и порядок обработки первичных документов по учету данной группы расчетных операций. Тесты позволяют установить, насколько контроль расчетных операций отвечает требованиям норм законодательства, а их учет выполняет поставленные перед ним задачи.

При проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками используются приемы фактического и документального контроля, аналитические процедуры, логический анализ, устные опросы должностных лиц по отдельным вопросам данного раздела аудиторской программы.

Аудиторская проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками предусматривает изучение договоров поставки продукции и других хозяйственных договоров на оказанные предприятию услуги, выполненные работы. Помимо соблюдения формы договора проверяются полнота и своевременность исполнения сторонами обязательств вне зависимости от срока договора. Аудитор должен установить: наличие договоров поставки по проведенным сделкам, правильность их оформления, дату возникновения и причину образования просроченной задолженности.

Аудитор, как правило, выборочно проверяет расчетные операции с поставщиками по данным учетных регистров по счету 60 и расчетно-платежные документы. В состав выборки включаются поставщики, расчетные операции с которыми осуществляются систематически, или суммы расчетов с которыми существенны. В процессе проверки выясняются дата проведения и характер операции, правильность применения цен, наценок по поступившим ценностям, полнота их оприходования, обоснованность выделения «входного» НДС, правильность отражения его в учете, обоснованность его возмещения из бюджета.

При поступлении ТМЦ, на которые не получены расчетные документы (неотфактурованные поставки), устанавливается, не числятся ли эти поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути (дебиторская задолженность). Определяется, проводились ли инвентаризация и сверка расчетов, предъявлялись ли штрафные санкции поставщикам при нарушении договорных обязательств, обоснованность начисленных или полученных сумм штрафных санкций, правильность списания сомнительных долгов. При необходимости может быть проведена контрольная инвентаризация ценностей и расчетов, встречная сверка документов и регистров учета на проверяемом предприятии у поставщика.

Аудитору также следует проверить правильность корреспонденции счетов, указанной в учетных регистрах. Кредитовые записи по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» сверяют с дебетовыми записями по счетам 08 «вложения во внеоборотные активы», 10 «материалы», 19 «НДС», 20 «основное производство», 41 «товары». Дебетовые записи по счету 60 сверяют с кредитовыми записями по счетам учета денежных средств (или счетам 62,76 при товарообменных операциях).

Данные синтетического учета должны быть подтверждены аналитическими данными, а итоговые записи по оборотам и остаток по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» сверяются с данными Главной книги и бухгалтерским балансом.

Особое внимание уделяется операциям с использованием векселей, отражение которых в учете часто производится с ошибками. Аудитору следует учитывать, что выданные векселя отражаются у предприятия на отдельном субсчете счета 60, а налоговый вычет по НДС применяется только после оплаты векселя.

Полнота оприходования поступивших от поставщиков ТМЦ, обоснованность использования налоговых вычетов по НДС контролируются с помощью таких приемов, как прослеживание, сопоставление и др.

Обоснованность расчетов с подрядчиками на выполняемые работы должна подтверждаться, кроме заключенных договоров, наличием проектно-сметной документации, актов сдачи-приемки выполненных работ, счетов-фактур.

По задолженности с каждым поставщиком и подрядчиком необходимо выявить соблюдение срока исковой давности. В случае его наступления и невостребованности задолженности кредитором, задолженность подлежит зачислению на счет 91 «прочие доходы».

Особое внимание должно быть уделено случаям списания с кредита счета 60 на себестоимость продукции, работ, услуг сумм, не относящихся к производственной деятельности организации.

Следует проанализировать также правильность оформления и отражения в учете выданных авансов, отражаемых на счете 60 Авансы выданные.

Аудитор путем изучения первичных документов и учетных регистров выясняет: обоснованность выдачи авансов (в том числе в валюте), правильность ведения аналитического и синтетического учета [58].

К типичным ошибкам, выявляемым в процессе аудиторской проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками можно отнести:

- отсутствие договоров с поставщиками или неправильное их оформление;
- составление фиктивных документов (договоров, накладных, актов);
- отражение на счетах бухгалтерского учета нереальной дебиторской и кредиторской задолженности;
- несоответствие данных в счетах поставщиков данным учета предприятия;
- неправильное или неправомерное отражение на счетах учета сумм НДС, выделенных в счетах поставщиков;
- некорректная корреспонденция счетов бухгалтерского учета.

11.3. Аудит расчетов с бюджетом по налогам и сборам и органами социального страхования

Цель аудита расчетов предприятия с бюджетом по налогам и сборам и с Фондами социального страхования по страховым взносам – подтверждение правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и иных платежей, а также страховых взносов на пенсионное, социальное и медицинское страхование.

Источниками информации для проверки расчетов с бюджетом и органами социального страхования служат и должны запрашиваться аудитором в ходе проверки следующие первичные документы и регистры:

- Положение об учетной политике предприятия;
- Главная книга, Бухгалтерский баланс и Отчет о финансовых результатах;
- декларации по отдельным налогам и сборам;
- расчетные ведомости по начислению заработной платы;
- журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур;
- книги покупок и продаж;
- учетные регистры по счетам 19, 68, 69, 70, 76, 90, 91, 99 и др.

В ходе аудиторской проверки, по каждому уплачиваемому предприятием в бюджет налогу и взносу в фонды социального страхования аудитору надлежит проверить:

- правильность исчисления налогооблагаемой базы;
- правильность применения налоговых ставок;
- правомерность применения льгот при расчете и уплате налогов;

- правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей;
- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 68, 69;
- правильность составления налоговых деклараций.

Приступая к проверке расчетов с бюджетом и органами социального страхования в качестве информационной базы, аудиторы должны использовать нормативные документы с учетом всех внесенных в них изменений и дополнений.

На начальном этапе целесообразно выяснить состав налогов аудируемого лица, внимательно изучив, по каким налогам и платежам предприятие ведет расчеты с бюджетом и органами социального страхования. Так, для учета расчетов с бюджетом в бухгалтерском учете используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», к которому в соответствии со спецификой деятельности субъекта хозяйствования могут быть открыты следующие субсчета:

- расчеты по налогу на доходы физических лиц;
- расчеты по налогу на прибыль;
- расчеты по НДС;
- расчеты по налогу на имущество;
- расчеты по налогу на рекламу;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- транспортный налог; и др.

Начиная проверку, следует ознакомиться с результатами предыдущих аудиторских и налоговых проверок предприятия. Это позволит выяснить характер ошибок, если такие были допущены в учете в предыдущем отчетном периоде, и наметить объекты для углубленного контроля.

В процессе подтверждения правильности исчисления отдельных налогов аудиторы выполняют расчет налогооблагаемой базы и сравнивают полученные показатели с данными предприятия. Правильность применения на предприятии ставок по различным налогам и сборам устанавливается аудиторами путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными документами для соответствующих условий (виды деятельности, группы продукции и товаров, льготы и т.д.).

Выясняя правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей, аудиторы изучают записи в учетных регистрах по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Аналитический учет организуется по каждому налогу, сбору и платежу на соответствующих субсчетах указанных счетов. Особое внимание должно быть уделено установлению правильности отнесения налогов на соответствующие источники их уплаты (за счет выручки, себестоимости, валовой прибыли

ли или прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения, заработной платы персонала и др.).

При осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов аудиторам необходимо проверить правильность формирования и отражения цен в договорах, заключенных с покупателями. В соответствии с Налоговым кодексом РФ, для целей налогообложения принимается цена товаров (работ, услуг) указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Однако при отклонении цен более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) аудиторы могут рекомендовать руководству предприятия доначислить налог на прибыль и пени, либо посчитать суммы недоначисленных налогов отклонением.

Важное значение придается и проверке учета прочих доходов организации, которые подлежат включению в налогооблагаемую базу преимущественно по моменту их начисления (признания), независимо от поступления денежных средств. Расходы же по этим операциям учитываются для целей налогообложения, как правило, при условии фактической оплаты.

Оценивая правильность составления налоговой отчетности, аудиторы проверяют наличие в ней всех установленных форм, полноту их заполнения, производят пересчет отдельных показателей, осуществляют взаимную сверку показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности. Кроме того, аудиторы должны установить соответствие данных аналитического учета по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» данным синтетического учета в Главной книге и показателям отчетности.

В ходе аудита расчетов по социальному страхованию и обеспечению аудитор проверяет своевременность отчислений и полноту уплаты взносов по существующим ставкам: в Фонд социального страхования – 5,1%, в Фонд обязательного медицинского страхования – 2,9%, в Пенсионный Фонд РФ – 22%.

Аудит предполагает проверку расчетов сумм отчислений и их налогооблагаемую базу, правомерность ее формирования из различных уплачиваемых работникам сумм – для проверки используются данные счетов синтетического и аналитического учета – 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Как свидетельствует аудиторская практика, типичными ошибками, которые выявляются в ходе проверки расчетов с бюджетом по налогам и сборам и органами социального страхования, являются:

- неверное исчисление налогооблагаемой базы по отдельным налогам;
- неправомерное возмещение «входящего» НДС;

- ненадлежащее ведение учета (искажение выручки от реализации, отсутствие отдельного учета выручки облагаемой и необлагаемой НДС);
- неправильное определение и предоставление налоговых льгот;
- несоответствие данных аналитического учета по отдельным налогам данным синтетического учета и показателям отчетности;
- нарушение сроков платежей по налогам;

11.4. Аудиторская проверка расчетов с персоналом по оплате труда

Цель аудита расчетов с персоналом по оплате труда – проверка соблюдения действующего законодательства о труде, правильность начисления заработной платы и удержаний из нее, документального оформления и отражения в учете всех видов расчетов между работодателем и его работниками.

Аудиторская проверка расчетов с персоналом является весьма трудоемкой для средних и крупных предприятий по причине их разнообразия и систематического характера. Данная группа расчетов помимо взаимоотношений предприятия со своими работниками по поводу оплаты труда включает также расчеты по выданным в подотчет суммам на хозяйственные, командировочные и другие расходы по прочим операциям (представленным ссудам, возмещению причиненного ущерба и др.).

Учет этих расчетов осуществляется на счетах: 70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и др. Аналитический учет ведется по каждому сотруднику на соответствующем счете [73].

Основные задачи аудита расчетов с персоналом по оплате труда:

- подтверждение достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям и отражениям их в учете;
- установление законности и полноты удержаний из заработной платы и из других выплат сотрудникам в пользу предприятия, бюджета, Пенсионного фонда, других юридических и физических лиц;
- проверка организаций аналитического учета расчетов с персоналом и взаимосвязи аналитического и синтетического учета;
- оценка мер, принимаемых администрацией по своевременному взысканию задолженности с работников (по подотчетным суммам, по фактам недостач и порчи ценностей, возврату ссуд и др.).

Источниками информации для аудиторской проверки расчетов с персоналом являются:

- штатное расписание;
- Коллективный договор и Положение о премировании;

- приказы о приеме на работу и увольнение сотрудников, отпуска, совмещение и замещение должностей;
- трудовые договоры и соглашения (договоры гражданско-правового характера, возмездного оказания услуг и др.);
- табели учета использования рабочего времени, наряды, путевые листы;
- листки временной нетрудоспособности;
- расчетные и платежные ведомости, лицевые карточки сотрудников и налоговые карточки;
- договоры на выдачу ссуд, исполнительные листы, личные заявления сотрудников на предоставление налоговых вычетов и удержания из заработной платы;
- учетные регистры по счетам 70, 68, 69, 73, 76;
- Главная книга, бухгалтерский баланс; и др.

Приступая к проверке расчетов с персоналом по оплате труда и по другим операциям, аудитор должен выяснить, какие формы и системы оплаты труда применяются на предприятии; имеется ли внутреннее положение об оплате труда работников и коллективный трудовой договор; размер списочного и среднесписочного состава работников; как организован учет расчетов по оплате труда (состав и квалификация бухгалтеров, обеспеченность нормативными материалами, средства контроля за их работой и способ обработки учетной информации).

Достоверность произведенных работникам начислений заработной платы и других выплат (премий, материальной помощи, подарков и т.д.) проверяется, как правило, выборочно, так как данный класс операций считается типичным для любой организации, а совершение их носит систематический характер. Для этого в выборку включаются данные по различным категориям работающих или уволенных сотрудников (руководителей, специалистов, рабочих), по основным видам начислений (удельный вес которых, как правило, превышает 5% от общей суммы заработной платы) и по разным временным периодам (обычно, за один месяц каждого квартала). Проверке подвергаются расчетные и платежные ведомости, лицевые счета сотрудников, а также первичные учетные документы по учету труда и заработной платы – табели учета рабочего времени, наряды и др., на основании которых произведены начисления заработной платы. Особое внимание обращается на правомерность их формирования, правильность заполнения, соответствие требованиям норм законодательства.

При повременной оплате труда выясняется обоснованность применения тарифных ставок и соблюдения условий контрактов, а при сдельной – выполнение количественных и качественных показателей, правильность применения норм и расценок.

При проверке первичных документов устанавливается полнота заполнения всех реквизитов, наличие подписей лиц, ответственных за учет выполненных работ, отсутствие в документах подчисток, не оговоренных исправлений. Анализируя наряды на сдельную работу по датам их выдачи, сопоставляя фамилии рабочих в нарядах и табелях учета рабочего времени с данными учета личного состава, аудитор определяет, нет ли случаев включения в них подставных лиц, повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам. Методом арифметического контроля устанавливаются ошибки в подсчетах в первичных документах или расчетных ведомостях.

Следует обратить особое внимание на правильность оформления и начисления различных выплат работникам. К ним относятся выплаты стимулирующего характера (премии, вознаграждения по итогам работы за год и др.), выплаты компенсирующего характера (надбавки и доплаты за работу в ночное время, сверхурочное и др.), выплаты за непроработанное время – оплата очередных, дополнительных и учебных отпусков, простоев не по вине работника и т.п.

Аудитор должен учитывать, что начисление премий должно быть подтверждено приказом руководителя, предусмотрено в договоре, контракте или Положении о премировании. Простои не по вине рабочего, оформленные листком о простое, оплачиваются не ниже $2/3$ тарифной ставки разряда (оклада) работника.

Доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий труда оформляются нарядом на сдельную работу, в котором указывается дополнительные технологические операции, не предусмотренные технологическим процессом. Листком на доплату подтверждаются выплаты за несоответствие фактических условий работы запланированным.

Полный (неисправимый) и частичный (исправимый) брак в производстве не по вине работника, подтвержденный актом, оплачивается соответственно в размере $2/3$ тарифной ставки разряда (оклада) работника и (в зависимости от процента годности продукции) не менее $2/3$ части тарифной ставки повременщика соответствующего разряда за время, необходимое на изготовление этой продукции по норме.

Оплата работнику за работу в ночное время производится в повышенном размере, устанавливаемом в коллективном договоре или в положении об оплате труда. Работа за сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующее время – в двойном размере. Работа в праздничные и выходные дни производственным рабочим-сдельщиком оплачивается не менее чем по двойным сдельным расценкам, а работникам-повременщикам – не менее, чем по двойной часовой или дневной ставке сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы времени, и по одинарной, если работа выполнялась в пределах месячной нормы рабочего времени.

По желанию работника вместо оплаты ему может быть предоставлен отгул.

Оплата ежегодного отпуска начисляется из расчета среднего заработка за 12 предыдущих месяцев, предшествующих месяцу ухода в отпуск, и количества дней отпуска. Средний заработок определяется путем деления фактически начисленной суммы оплаты труда за 12 месяцев на 12 и на среднее количество рабочих дней по графику за расчетный период, составляющий на сегодняшний день 29,3.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается на основании листка временной нетрудоспособности медицинского учреждения. Размеры пособия зависят от среднего заработка за два предшествующих болезни года работы, количества дней болезни и непрерывного стажа работы. При непрерывном стаже работы до пяти лет размер пособия равен 60%, до восьми лет – 80%, свыше восьми – 100% заработка. При начислении пособия по временной нетрудоспособности следует помнить, что первые три дня болезни сотрудника оплачиваются за счет организации-работодателя, последующие за счет органов социального страхования.

При проверке правильности расчета среднего заработка следует учитывать, что в его сумму включаются все виды оплат, кроме оплат за работу, выполненную в сверхурочное время, в праздничные дни, по совместительству, за непроработанное время, премий, не входящих в фонд оплаты труда, и других выплат, носящих единовременный характер.

Особое внимание уделяется проверке выплат по договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера (комиссии, поручения, аренды имущества у физических лиц и др.). Устанавливается правильность оформления договора, экономическая целесообразность их заключения, реальность полученных по ним результатов и выгод для предприятия, правильность расчетов по договорам, налогообложению и отражения в учете.

Особое внимание уделяется удержаниям из заработной платы. Пристальному вниманию аудитора удержания подвергаются в виду того, что с одной стороны, удержания обязательные – в виде налога на доходы физических лиц – составляют налоговую нагрузку организации, а неправильность исчисления налогов влечет за собой налоговые последствия, с другой – удержания по инициативе организации способны ущемить права сотрудников, в случае их необоснованности или неправильного расчета. Согласно нормам трудового права, общая сумма всех удержаний из заработной платы работника не должна превышать 50 % месячного заработка.

Основным видом удержания, которому при проверке уделяется внимание, является налог на доходы физических лиц. При этом осуще-

ствляется арифметический контроль сумм удержанного налога, подтверждается правомерность применения налоговых вычетов, предусмотренных действующим законодательством. При этом необходимо помнить, что право на вычет сотрудники имеют лишь при предоставлении документов, подтверждающих это право. Так, например, вычет на детей в размере 1000 рублей на первого и второго ребенка, и 3000 рублей на третьего и последующих детей, может предоставляться при наличии личного заявления сотрудника и заверенных копий Свидетельств о рождении детей до достижения ими 18-летнего возраста, либо справки из учебного заведения о наличии у них статуса студента дневного отделения. Право на вычет перестает действовать при достижении совокупного заработка сотрудника нарастающим итогом с 1-го января каждого календарного года суммы в размере 280 000 рублей.

Кроме того, аудиторы в ходе проверки устанавливает случаи неуплаты, либо неполного удержания налога на доходы физических лиц с сумм материальной помощи, подарков, с компенсационных выплат сверх установленных норм (по командировочным и другим расходам), с разницы между рыночной стоимостью товаров и ценой реализации при продаже их сотрудникам по льготной цене и др.

Удержания по исполнительным листам должны производиться только при их наличии либо на основании личного заявления работника. Удержания за товары, проданные в кредит, и по ссудам осуществляются на основании поручения-обязательства или договора.

Далее устанавливается правильность указанной в учетных регистрах корреспонденции счетов и сумм начисленной заработной платы и удержаний данных аналитического и синтетического учета по начисленной, выплаченной и депонированной заработной плате. Для этого осуществляется арифметический контроль в размере табельных номеров итоговых записей по расчетным ведомостям показателя «К выдаче», который определяется как разница между показателями «Итого начислено» и «Итого удержано». Сумма невыплаченной в конце месяца заработной платы должна соответствовать кредитовому сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выявленные отклонения фиксируются в рабочей документации аудитора с определением их влияния на показатели себестоимости и налогооблагаемой прибыли организации.

Типичными ошибками при аудите расчетов с персоналом по оплате труда являются:

- отсутствие документов, подтверждающих законность начисления заработной платы и ее выплаты сотрудникам организации (приказов, распоряжений, договоров подряда и т.п.);
- предоставление налоговых вычетов по НДФЛ без соответствующих оснований;

- ошибки при расчете среднего заработка для начисления сумм отпускных или компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении;
- ненадлежащее ведение бухгалтерского учета (неправильная корреспонденция счетов, расхождения между данными аналитического и синтетического учета и т.п.);
- неправомерное списание потерь от хищений и порчи ценностей сверх норм естественной убыли на издержки (или за счет прибыли организации) вместо отнесения их на виновных лиц.

11.5. Аудит расчетов с подотчетными лицами

Расчеты с подотчетными лицами возникают по суммам денежных средств, выданных сотрудникам организации на хозяйственные, командировочные, представительские расходы, на оплату поставщикам за продукцию (работы, услуги) и др. и учитываются на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами» [73].

Цель аудита расчетов с подотчетными лицами – проверка соблюдения действующего законодательства и правильности организации бухгалтерского учета в области данного класса хозяйственных операций.

В качестве основных, можно определить следующие задачи аудита расчетов с подотчетными лицами:

- подтверждение первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами;
- проверка организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами;
- подтверждение достоверности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами;
- подтверждение правомерности отнесения на затраты расходов, связанных со служебными командировками и целевого расходования подотчетных сумм.

Источники информации для аудитора:

- Положение об учетной политике предприятия;
- список лиц, которым разрешено получение наличных денег из кассы;
- авансовые отчеты; журнал регистрации авансовых отчетов;
- приказы о направлении сотрудников в командировку;
- сметы представительских расходов и приказы об утверждении смет;
- Главная книга, бухгалтерский баланс, отчет о движении денежных средств;
- журнал-ведомость по счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

В ходе проверки аудитор должен:

- 1) подтвердить целесообразность расходов, произведенных подотчетными лицами, правильность их оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета;
- 2) проверить правильность организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами.

Приступая к проверке, аудитор принимает решение о методе проверки: сплошной или выборочный. Условием применения выборочного контроля является высокая, по мнению аудитора, эффективность функционирования системы внутреннего контроля. В выборку включаются авансовые отчеты различных подотчетных лиц, по различным направлениям расходов и относящиеся к разным отчетным периодам. При сплошной проверке авансовых отчетов аудитор устанавливает суммы, выдаваемые отдельным сотрудникам в подотчет, назначение и фактическое использование авансов, наличие приказов о направлении сотрудников в командировку, правильность оформления и своевременность представления авансовых отчетов, наличие в них оправдательных документов, сроки возврата в кассу неиспользованных сумм и правильность составления корреспонденции счетов по операциям с подотчетными лицами.

Должное внимание необходимо уделить авансовым отчетам по командировкам, особенно зарубежным, при этом аудитору необходимо изучить все оправдательные документы, подтверждающие произведенные расходы, – счета за проживание, авиа-, железнодорожные и другие билеты. Отчет по зарубежной командировке должен содержать приложения, подтверждающие служебный характер поездки, – проекты договоров с иностранными партнерами, протоколы встреч и переговоров, расписание работы выставок и т.д., при этом все документы должны быть переведены на русский язык, в противном случае отнесение их на затраты недопустимо.

Необходимо помнить, что выдавать денежные авансы лицам, не отчитавшимся по ранее выданным суммам, недопустимо.

Особое внимание обращается аудитором на такие операции, как расчеты с водителями за приобретенные ими ГСМ, запасные части и т.п. Списание израсходованных на эти цели сумм без предоставления оправдательных документов на себестоимость не допускается.

Выявляя нарушения, аудитор регистрирует их в рабочих документах и определяет сумму заниженной для налогообложения прибыли, а также дополнительных платежей по страховым взносам и налогу на доходы физических лиц.

Проверяя организацию аналитического учета расчетов с подотчетными лицами, аудитор должен учитывать, что сроки, на которые выдаются денежные средства в подотчет, устанавливаются приказом руко-

водителя предприятия и фиксируются в приказе об учетной политике. Для контроля за сохранностью имущества предприятия целесообразно также отдельным приказом определить состав должностных лиц, которым разрешено получать наличные денежные средства на хозяйственные и представительские расходы.

Достоверность записей должна быть подтверждена по итогам взаимной сверки сумм сальдо и оборотов по подотчетным лицам в аналитическом учете с суммами сальдо и оборотов по счету 71.

К типичным ошибкам, выявленным в ходе аудита, можно отнести:

- нарушения порядка выдачи подотчетных сумм;
- нарушения при оформлении командировочных расходов (отсутствии приказов (распоряжений) о направлении в командировку, отсутствии аналитического учета командировочных расходов в пределах норм и сверх норм и т.д.);
- нарушения норм Налогового кодекса РФ при оформлении командировочных расходов;
- нарушения при приобретении через подотчетное лицо материальных ценностей, оплате работ, услуг;
- нарушения порядка ведения синтетического учета расчетов с подотчетными лицами (некорректная корреспонденция счетов бухгалтерского учета, неправильное выведение остатков на конец отчетного периода, несоответствие записей в авансовых отчетах и ведомости по счету 71 или других регистрах) и др.

11.6. Аудит расчетов по кредитам и займам

Целью аудиторской проверки является установление правильности ведения расчетов по полученным кредитам и займам, а также их отражения в отчетности предприятия.

Источниками информации для проверки учета расчетов по кредитам и займам являются:

- Положение об учетной политике предприятия;
- кредитные договоры, договоры займа, договоры поставки продукции (работ, услуг);
- акты сверки расчетов, протоколы о зачете взаимных требований, акты инвентаризации расчетов, векселя, копии платежных документов, учетные регистры по счетам 66, 67, 91 и др.;
- Главная книга, бухгалтерская отчетность организации и др.

В ходе аудита расчетов по кредитам и займам аудиторю необходимо установить:

- правильность оформления кредитных операций;
- правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций по получению и возврату кредитов банков;

- целевое использование кредитов банков;
- правильность определения сумм процентов за пользование кредитами банков и их списание за счет соответствующих источников;
- полноту и своевременность погашения кредитов;
- правильность оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета займов, полученных у других предприятия и физических лиц;
- правильность ведения синтетического и аналитического учета по счетам 66 «краткосрочные займы и кредиты», и 67 «долгосрочные займы и кредиты», 91 «прочие доходы и расходы», по субсчетам на которых учитываются проценты по кредитам и займам;
- соответствие записей по учету заемных средств в главной книге и бухгалтерской отчетности;
- наличие просроченных задолженностей и их отражение в учете.

В ходе проверки аудиторы должны изучить содержание каждого кредитного договора с целью определения объекта кредитования, срока выдачи и возврата кредита, формы обеспечения обязательств, процентных ставок и порядка их уплаты. Затем оценивается правильность отражения операций по получению кредитов на счетах бухгалтерского учета, а также организация аналитического учета таких операций (по видам кредитов, банкам и отдельным кредитным договорам) [64].

Для установления целевого использования кредитных средств аудиторы должны сравнить объект кредитования, указанный в кредитном договоре, и фактическое направление перечисления средств, подтверждаемые договорами поставки, счетами-фактурами, платежными поручениями, накладными, приходными ордерами и др.

Правильность начисления процентов за пользование кредитами банков подтверждается по результатам их арифметического контроля. При выяснении источников списания процентов за пользование кредитами банков аудиторы должны учитывать направления использования кредитов.

Для того чтобы проверить своевременность возврата кредитов банков, по данным кредитных договоров и выписок с расчетного счета составляется аналитическая таблица, в которой отражаются даты и суммы получения и погашения кредитов, а также возникшие отклонения.

В ходе аудиторской проверки организации учета займов аудиторам следует установить правильность оформления договоров займа; своевременность их погашения и уплаты процентов по займам; правильность отражения в учете данных операций, достоверность аналитического и синтетического учета расчетов по займам.

При изучении договоров займа аудиторам следует обратить внимание на наличие в них указаний на срок возврата займа, его форму, наличие залога, размеров процентов и порядка их уплаты. Если заемщиком

является физическое лицо, то договор займа должен быть нотариально заверен.

Особое внимание необходимо уделить займам и кредитам, источником получения которых не является кредитное учреждение, а также случаям получения заемных средств при достаточном количестве оборотных ресурсов аудируемой организации, что может противоречить логике. Каждый такой случай должен исследоваться аудитором, так как подобные операции могут указывать на наличие у аудируемого лица связанных сторон, операции между которыми способны существенно повлиять на достоверность показателей бухгалтерской финансовой отчетности.

В ходе проверки организации синтетического и аналитического учета займов сопоставляются суммы задолженности по всем соответствующим договорам займа и остатки по соответствующим субсчетам счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», а также проверяется правильность корреспонденции счетов.

Каждая отчетная дата суммы задолженности по кредитам и займам по балансу должны подтверждаться данными аналитического учета. Причем задолженность по кредитам и займам должна отражаться с учетом начисленных, но невыплаченных процентов на конкретную отчетную дату.

Как свидетельствует аудиторская практика, **типичными ошибками, которые выявляются в ходе аудита расчетов по кредитам и займам, являются следующие:**

- отсутствие договора займа;
- отсутствие договора с банком о пролонгации кредита;
- нецелевое использование кредитных ресурсов;
- неправильное отражение процентов по кредитам и займам;
- отсутствие аналитического учета;
- не выделение в учете просроченной задолженности;
- ненадлежащее ведение учета (использование счетов, не предусмотренных Планом счетов);
- неправильная корреспонденция счетов.

11.7. Аудит учета расчетов с прочими дебиторами и кредиторами

К расчетам с разными дебиторами и кредиторами относятся прочие, сопровождающие основную деятельность организации, расчеты:

- с транспортными организациями за услуги, оплачиваемые чеками;
- по депонированным суммам заработной платы;

– по суммам, удержанным из заработной платы работников предприятия в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов, со страховыми компаниями, обслуживающими банками, арендаторами и арендодателями имущества, с предприятиями ЖКХ за коммунальные услуги, телефонные компании – за услуги связи; и др.

Сложность учета данного вида расчетов заключается в их многообразии и необходимости организации грамотного аналитического учета, сопровождающемся открытием субсчетов второго, а зачастую третьего порядка. Между тем, данный класс расчетов требует правильного документального оформления и отражения в бухгалтерской финансовой отчетности, так как формирует не только дебиторскую задолженность, представленную в бухгалтерском балансе в составе имущества и кредиторскую – в составе заемного капитала, но и налогооблагаемую базу по некоторым видам налогов – на прибыль, добавленную стоимость, в некоторых случаях – доходы физических лиц.

Цель аудита данного класса операций – установление правильности учета, полноты и своевременности осуществления расчетов организации с различными дебиторами и кредиторами и их соответствие нормам действующего законодательства.

Источниками проверки при аудите являются:

- Положение об учетной политике организации;
- договоры выполнения работ, оказания услуг, поставки материальных ценностей;
- акты выполненных работ, оказанных услуг, приема-передачи материальных ценностей;
- акты сверки расчетов и акты их инвентаризации;
- копии платежных документов и банковские вписки;
- учетные регистры по счетам 76, 70, 91 и др.;
- Главная книга и бухгалтерская отчетность организации.

В ходе проверки аудитору необходимо установить:

- правомерность использования счета 76 для отражения расчетов;
- правильность и обоснованность удержания по исполнительным листам в пользу других предприятий и лиц, а также своевременность перечисления удержанных сумм получателю;
- правильность расчетов с квартиросъемщиками и лицами, за пользование общежитиями, квартирами, гостиницами и коммунальными услугами;
- правильность расчетов за товары, проданные в кредит, наличие договоров, сроки представления поручений-обязательств покупателей, порядок погашения кредита и т. д.;
- правильность отражения в учете депонирования заработной платы;

- своевременность и полнота поступления взносов родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях;
- правильность составления бухгалтерских проводок по расчетам с дебиторами и кредиторами;
- правильность ведения аналитического учета по субсчетам счета 76;
- соответствие записей аналитического учета по счету 76 записям в учетных регистрах, главной книге и отчетности организации.

По данным первичных документов и учетных регистров по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» аудиторам предстоит установить причины и давность возникновения дебиторской и кредиторской задолженности, правильность ее документального оформления, реальность, выяснить, не пропущены ли сроки исковой давности и какие меры принимаются для погашения кредиторской и взыскания дебиторской задолженности.

При возникновении у аудитора сомнений относительно операций по расчетам с организациями-дебиторами необходимо провести сверку отдельных, сомнительных по мнению аудиторов, расчетных операций. Устанавливается также правильность отражения дебиторской и кредиторской задолженности в балансе, с учетом того, что такая задолженность должна отражаться развернуто [62].

Аудит данного класса расчетов также предполагает проверку создания и использования резервов по сомнительным долгам. Проверке следует подвергнуть правильность и своевременность отражения резерва по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». Каждый сомнительный долг может быть списан за счет соответствующего резерва, неиспользованные же суммы резервов должны быть восстановлены и присоединены к сумме прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания.

Особое внимание в ходе проверки уделяется аудитором правильности учета расчетов по претензиям. Аудит расчетов по претензиям ведется на субсчете 76-2 «Расчеты по претензиям». На этом счете сосредотачивается информация о расчетах по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным или признанным (присужденным) штрафам, пеням, неустойкам.

Аудитору необходимо проверить:

- обоснованность, своевременность и правильность оформления документов (несоблюдение сроков предъявления претензий может быть использовано для сокрытия фактов хищения материальных ценностей, так как при отказе в удовлетворении претензий числящиеся суммы списываются на издержки производства);

– обоснованность претензий, предъявляемых к проверяемому предприятию (в случае удовлетворения претензий нужно проверить, проводились ли административные расследования в целях установления виновных лиц и, если таковые установлены, возместили ли они причиненный материальный ущерб);

– правильность ведения аналитического учета (он должен вестись по каждому дебитору и отдельным претензиям), а также соответствие записей аналитического учета записям в соответствующем регистре, главной книге и балансе;

– правильность составления бухгалтерских проводок по учету расчетов по претензиям.

В обязательном порядке проверяется правильность составления корреспонденции счетов по каждому виду расчетов, организация аналитического учета по ним, обоснованность начисления (или возмещения) НДС по этим операциям, а также правильность отнесения некоторых из них на финансовый результат отчетного года.

Типичные ошибки и недостатки учета, выявляемые при аудите расчетов с разными дебиторами и кредиторами:

– несоблюдение финансовой дисциплины по расчетам;

– несоответствие данных аналитического и синтетического учета;

– необоснованное признание доходов и расходов организации;

– нарушение Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета (использование счета 76 вместо счетов 60 и 62);

– несоблюдение сроков предъявления претензий;

– неправильная корреспонденция счетов при отражении расчетных операций в учете;

– недостоверное отражение информации о расчетах с разными дебиторами и кредиторами в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Вопросы и задания по теме

1. Назовите основные способы получения аудиторских доказательств при проверке расчетных операций.

2. Назовите источники информации при аудите расчетов с поставщиками и покупателями.

3. Классифицируйте нарушения, обнаруживаемые при аудите расчетных операций.

4. Перечислите нормативные документы, регулирующие организацию бухгалтерского учета расчетов по оплате труда и основные направления аудиторской проверки данного класса операций.

5. Назовите основные направления аудита расчетов с бюджетом по налогам и сборам.

6. Определите направления аудиторской проверки расчетов с покупателями и заказчиками.

7. Составьте программу аудита расчетных операций (по видам расчетов) с указанием источников информации, способов получения аудиторских доказательств и нормативно-правовых документов, регулирующих действующую практику их бухгалтерского учета.

Тема 12. АУДИТ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

В ходе аудиторской проверки аудитор должен получить достаточные и надлежащие доказательства, чтобы на их основании выразить свое мнение о достоверности финансовой отчетности. Аудиторские доказательства при аудите финансовой отчетности получают в результате проведения тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки и результат анализа указанной информации, на основании которых основывается мнение аудитора [47]. К аудиторским доказательствам при аудите финансовой отчетности относятся: формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, главная книга, регистры бухгалтерского учета, приказ по учетной политике, первичные документы и бухгалтерские записи, расчеты, сделанные в ходе анализа финансовой отчетности и др. [47]

Тесты средств внутреннего контроля составляются с целью получения аудиторских доказательств в отношении организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские процедуры по существу могут проводиться в следующих формах: инспектирование (проверка записей, документов или материальных активов), наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет и аналитические процедуры.

В ходе инспектирования записей и документов при аудите финансовой отчетности аудитор проверяет формы финансовой отчетности, приказ по учетной политике, регистры бухгалтерского учета и первичные документы, на основании которых сделаны бухгалтерские записи, документы, подтверждающие наличие имущества у аудируемого лица.

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, при аудите финансовой отчетности, аудиторы могут наблюдать за процессом пересчета товаров, осуществляемым сотрудниками предприятия).

Запрос – это поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица (интервьюирование главного бухгалтера, руководителя предприятия, материально-ответственного лица склада и др.).

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, подтверждение дебиторской задолженности у дебиторов предприятия или запрос учредителям о направлении использования средств собственного капитала) [47].

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях или выполнение аудитором самостоятельных расчетов (данная процедура была применена аудитором при проверке расчетов финансовых результатов, сумм начисления амортизации и др.).

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации (может быть использована аудитором при анализе финансового состояния и анализе платежеспособности предприятия).

Аудит различных объектов контроля, проведенный в соответствии с планом и программой проверки, позволяет собрать достаточное количество качественных аудиторских доказательств для оценки полноты и достоверности показателей бухгалтерской отчетности. При проведении аудита финансовой отчетности аудитору следует руководствоваться следующими нормативными документами: Гражданским кодексом РФ, части 1 и 2 [1]; Налоговым кодексом, часть 2; Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ [7]; ПБУ «Учетная политика организации» [8]; ПБУ «Бухгалтерская отчетность организации» [12], приказом МФ РФ «О порядке составления и представления бухгалтерской отчетности» [55] и другими нормативными документами по бухгалтерскому учету. Рассмотрим методику аудиторской проверки в соответствии с разработанной программой аудита.

Подтверждение показателей отчетности результатами инвентаризации. Прежде чем составлять годовую отчетность, каждая организация обязана провести инвентаризацию имущества в соответствии со ст. 11 Федерального закона от 29.11.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [4]. Цель такой инвентаризации – уточнить фактическое наличие имущества организации и его стоимость, а также величину ее обязательств для достоверного отражения информации о них в бухгалтерской финансовой отчетности субъекта хозяйствования. При этом используют разные приемы контроля – как фактический, так и документальный, например, имущество инвентаризируют путем фактического пересчета и осмотра, дебиторскую и кредиторскую задолженность – путем составления актов сверок. Последствием инвентаризации может стать необходимость создания таких оценочных резервов, как «резерв под обесцене-

ние материальных ценностей», «резерв по сомнительным долгам» и «Резерв под обесценение финансовых вложений». Данные виды резервов должны быть созданы в обязательном порядке при наличии у организации на то оснований, которыми могут являться: выявленные при инвентаризации материальные ценности, утратившие свою ликвидность, и подлежащие уценке; отсутствие у дебиторов-должников возможности рассчитаться по своим обязательствам и невозможность обеспечить их гарантиями и залогами; устойчивое снижение стоимости принадлежащих организации ценных бумаг, стоимость которых в отчетности в таком случае надлежит приводить по рыночной стоимости.

Оценочные резервы призваны уточнить реальную стоимость указанных видов имущества путем уменьшения его стоимости на сумму созданного соответствующего резерва, что позволит обеспечить достоверность информации об активах аудируемого лица в его годовой отчетности.

Годовую инвентаризацию имущества обычно проводят в конце года. Приказом по учетной политике предприятия предусматриваются сроки проведения годовой инвентаризации имущества и обязательств. Инвентаризации подлежат основные средства, числящиеся на балансе предприятия, нематериальные активы и остатки товарно-материальных ценностей, финансовые вложения и дебиторская задолженность, денежные средства и обязательства аудируемого лица. Данные о наличии имущества, полученные в ходе инвентаризации, записываются в инвентаризационные описи. При проведении инвентаризации расчетов главный бухгалтер направляет акты сверки взаиморасчетов дебиторам и кредиторам. Если остатки по дебиторской задолженности и обязательствам, числящиеся в учете предприятия, подтверждаются актами, полученными от контрагентов, остатки по счетам расчетов можно считать достоверными.

В случае, если аудитор в силу объективных причин не в состоянии самостоятельно провести инвентаризацию, он должен получить представление о том, как данный процесс происходит в организации, используя метод наблюдения, и выборочно принять участие в инвентаризации отдельных объектов имущества, подтвердив при этом, что фактические остатки материальных выявленные при инвентаризации, соответствуют остаткам на счетах бухгалтерского учета. Для подтверждения реальности сумм дебиторской и кредиторской задолженности необходимо использовать запросы контрагентам, а полученные от них ответы использовать для оценки реальности сумм дебиторской и кредиторской задолженности. Это позволит в дальнейшем понять, стоит ли полагаться на результаты инвентаризации, проведенной без его участия, и можно ли инвентаризационные ведомости использовать в качестве аудиторских доказательств при оценке достоверности остатков по счетам бух-

галтерского учета, представляющих собой показатели финансовой отчетности.

Соответствие состава и содержания форм бухгалтерской отчетности требованиям нормативных документов. Аудиторы должны изучить учредительные документы предприятия и определить, относится ли аудируемое лицо к субъектам малого предпринимательства. Если проверяемое предприятие не относится к малому, то в состав годовой бухгалтерской отчетности в соответствии с приказом Министерства финансов РФ № 66-н от 02.07.2010 и ПБУ 4/99 включаются: Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах, Отчет об изменении капитала, Отчет о движении денежных средств, Приложение к бухгалтерскому балансу, Отчет о целевом использовании полученных средств. Субъекты малого предпринимательства, независимо от системы налогообложения, и не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности отчеты об изменении капитала и движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу и пояснительную записку. Если указанные субъекты малого предпринимательства обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности (по экономическим показателям деятельности), то они также могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности указанные формы при отсутствии соответствующих данных.

Арифметический контроль показателей финансовой отчетности и их взаимосвязь. Некоторые показатели, отраженные в разных формах отчетности, как правило, совпадают. Поэтому аудитор должен при проверке отчетности за 2003 год сопоставить данные из различных форм и таким образом проверить, правильно ли предприятием составлена отчетность. Например, при сверке показателей форм «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о финансовых результатах» необходимо проверить, чтобы строка 2190 формы (чистая прибыль отчетного года) совпадала со строкой 1470 формы (нераспределенная прибыль отчетного года). При проверке финансовой отчетности начиная с 2013 года, аудитор должен изучить формы отчетности и посмотреть кодировку строк в формах бухгалтерской отчетности, которую предприятия должны разработать самостоятельно [70]. Неизменной осталась следующая взаимоувязка:

- форма «Отчет об изменении капитала» расшифровывает показатели строк 3410, 3420, 3430, 3470 и 1650 бухгалтерского баланса;
- форма «Отчет о движении денежных средств» расшифровывает показатель строки 1260 бухгалтерского баланса;
- форма «Приложение к бухгалтерскому балансу» – остальные основные показатели строк бухгалтерского баланса.

Правильность оценки статей финансовой отчетности. Проверяя правильность оценки статей баланса, аудитор должен убедиться в со-

блюдении следующих принципиальных положений при его составлении:

- отражение в отчетности стоимости имущества и обязательств предприятия в рублях;
- оценка имущества производится путем суммирования расходов на его приобретение, доставку, монтаж и т.д.;
- зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков при составлении отчетности не допускается;
- отражение числовых показателей в бухгалтерском балансе осуществляется в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин.

При проверке правильности отражения в учете нематериальных активов, аудитор должен пользоваться ПБУ 14 /2007 «Учет нематериальных активов». Если в отчетности предприятия в качестве нематериальных активов отражены организационные расходы, то в соответствии с ПБУ14/2007 под организационными расходами принимаются все затраты на создание юридического лица, которые признаются вкладом участников в уставный капитал.

При проверке пассива баланса аудитор должен изучить третий раздел «Капитал и резервы», в котором по статье «Уставный капитал» должна быть отражена сумма, соответствующая заявленному размеру уставного капитала в учредительных документах и кредитовому салдо по счету 80 «Уставный капитал». По строке 1420 приводится величина добавочного капитала, как салдо по счету 82 «добавочный капитал», отдельной строкой отражается результат переоценки основных средств организации.

Если учредительным договором и приказом по учетной политике организации не предусмотрено создание резервного капитала, то в балансе строка 1430 не заполняется. По строке 1480 должна быть отражена нераспределенная прибыль прошлых лет, как результат деятельности организации за весь период ее функционирования в качестве субъекта хозяйствования, либо непокрытый убыток, в случае отрицательного финансового результата по итогам деятельности аудируемого лица. Эта сумма должна соответствовать кредитовому или дебетовому остатку счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» соответственно.

При проверке отражения в балансе нераспределенной прибыли отчетного года аудитор должен подтвердить соответствие показателей по строке 1470 Бухгалтерского баланса и по строке 2190 «Отчета о финансовых результатах».

Группа статей раздела «Долгосрочные обязательства» в отчетности может быть не заполнена, если предприятие не имеет долгосрочных кредитов и займов.

Кредиторская задолженность, отраженная по строке 1620 на конец года, должна складываться за счет следующих показателей: задолженность поставщикам и подрядчикам, задолженность перед персоналом по оплате труда, задолженность перед бюджетом, задолженность перед государственными внебюджетными фондами, прочие кредиторы.

Данный показатель формируется последовательным суммированием кредитового сальдо счета 60 «Расчеты с поставщиками», отраженного в Главной книге, сальдо счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «расчеты с внебюджетными фондами» (при этом аудитор должен выявить, что по счету 68 правомерно отражено развернутое сальдо: по дебету счета – во втором разделе актива баланса, по кредиту счета – в пятом разделе пассива баланса). Кроме того, к данному показателю присоединяется также сальдо по кредиту счетов 75 «расчеты с учредителями» и 76 «расчеты с разными дебиторами и кредиторами», формирующими кредиторскую задолженность организации перед учредителями по дивидендам и прочими кредиторами. Таким образом, аудитор должен полностью подтвердить правомерность оценки статей бухгалтерского баланса. Обнаруженные ошибки аудитор должен отразить в рабочем документе.

Правильность формирования финансовых результатов организации и учет нераспределенной прибыли (непокрытых убытков).

Целью проверки финансовых результатов является установление соответствия применяемой предприятием методики учета операций по формированию и использованию финансовых результатов нормативным документам, действующим в Российской Федерации.

Проверяя принятый предприятием способ отражения выручки от реализации в учетных регистрах бухгалтерского учета, аудитор должен выявить, как определен порядок учета выручки от продажи продукции и услуг для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

При аудите «Отчета о финансовых результатах» аудитор проверяет достоверность отражения показателей в данном отчете. По строке 2010 отражается общая сумма доходов, полученная предприятием от обычных видов деятельности. Данная сумма соответствует кредитовому обороту по субсчету «Выручка» счета 90 «Продажи». Доходы от обычных видов деятельности в данном отчете детализируются по строкам 2011–2013.

Проверка правильности отражения в отчетности расходов по обычным видам деятельности по строке 2020, в которой указана себестоимость проданных товаров, работ, услуг, должна соответствовать дебетовому обороту по субсчету «Себестоимость продаж» счета 90 «Продажи» в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары». Расходы по обычным видам деятельности детализируются в отчете по строкам 2021–2023. Сумма коммерческих расходов, отраженных по строке 2030, должна соответствовать кредито-

вому обороту по счету 44 «Расходы на продажу». Управленческие расходы, отраженные по строке 2040, должны соответствовать кредитовому обороту по счету 26 «Общехозяйственные расходы».

Сумма прибыли от продаж по строке 2050 должна соответствовать разнице между валовой прибылью, коммерческими и управленческими расходами.

Аудитор должен подтвердить, что общая сумма доходов, полученная от обычных видов деятельности, сформирована в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Расходы по обычным видам деятельности сформированы в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Раздел второй отчета о финансовых результатах предназначен для отражения прочих доходов и расходов, показатели которых формируются последовательным суммированием доходов от прочих видов деятельности и расходов, не связанных с основной деятельностью организации. Для того, что подтвердить правильность формирования данного показателя, аудитор должен подвергнуть пристальному вниманию аналитику по дебету и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с разными счетами, в зависимости от содержания хозяйственных операций, послуживших причиной получения доходов или регистрации расходов от прочей деятельности.

Если за аудируемый период отсутствуют обороты по счету 91 «Прочие доходы и расходы», названные разделы отчета не заполняются.

По строке 2140 отражается финансовый результат – прибыль до налогообложения, сложившаяся как результат хозяйственной деятельности аудируемого лица за отчетный период. В организациях, применяющих ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», данный показатель должен быть скорректирован на суммы отложенных налоговых активов или обязательств, которые также подлежат проверке с точки зрения правильности их формирования и влияния на конечный финансовый результат деятельности организации.

По строке 2150 в Отчете о финансовых результатах показывается налог на прибыль, который рассчитывается в соответствии с налоговым законодательством и составляет 20% от суммы прибыли до налогообложения. Данный показатель должен быть равен обороту по Дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и Кредиту субсчета «налог на прибыль» счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам». По строке 2180 приводится чистая прибыль организации, остающаяся в ее распоряжении после уплаты налога и подлежащая распределению. Важность достоверности этого показателя в отчете о финансовых результатах сложно переоценить, так как именно он представляет особый интерес для пользователей отчетности, поскольку является источником информации о величине будущих дивидендов.

Анализ финансового состояния и результатов хозяйственной деятельности. В обязательные условия аудиторской проверки финансовой отчетности обычно не входит проверка финансового состояния предприятия. Однако в договоре стороны могут предусмотреть проведение данной работы на исследуемом предприятии.

Аудит финансового состояния начинают с определения платежеспособности предприятия. К платежеспособному относится предприятие, у которого сумма текущих активов (запасы, денежные средства, дебиторская задолженность и другие активы) больше или равна его внешней задолженности (обязательствам). Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств организации ее активами, срок превращения которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств.

Различают три показателя платежеспособности:

- 1) коэффициент абсолютной (срочной) ликвидности;
- 2) промежуточный коэффициент покрытия;
- 3) общий коэффициент покрытия (коэффициент текущей платежеспособности).

Исчисляются обязательства как совокупная величина краткосрочных заемных средств, кредиторской задолженности, расчетов по дивидендам и прочих краткосрочных пассивов (стр. 610+620+630+660).

Коэффициент абсолютной ликвидности исчисляют отношением суммы денежных средств и краткосрочных финансовых вложений (стр. 250+260) к краткосрочным обязательствам. Значение коэффициента абсолютной ликвидности свидетельствует о хорошей платежеспособности предприятия, если он составляет примерно 0,2–0,5. Показатель абсолютной ликвидности предприятия имеет особенно важное значение для поставщиков материальных ресурсов и банка, кредитующего данное предприятие.

Промежуточный коэффициент покрытия определяют как частное от деления совокупной суммы денежных средств, краткосрочных финансовых вложений, краткосрочной дебиторской задолженности (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев), готовой и отгруженной продукции (стр. 215, 216, 240, 250, 260) к краткосрочным обязательствам. Теоретическое значение этого показателя признается достаточным на уровне 0,5–0,7.

Общий коэффициент покрытия (текущий коэффициент ликвидности) исчисляют отношением совокупной величины оборотных активов (с. 290) к краткосрочным обязательствам. В соответствии с Методическими рекомендациями по разработке финансовой политики предприятия, утвержденными приказом Минэкономки России от 01 октября 1997 г. № 118, нормативное значение общего коэффициента покрытия составляет от 1 до 2. Нижняя граница обусловлена необходимостью

покрытия оборотными активами краткосрочных обязательств предприятия. Значительное превышение оборотных активов над краткосрочными обязательствами (более 2,0) также нежелательно, так как свидетельствует о неэффективном использовании предприятием своего имущества.

При характеристике платежеспособности аудитор должен обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженности, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет. Также следует обратить внимание на оценку положения предприятия на рынке ценных бумаг и выяснить причины имевших место негативных явлений.

Кроме того, аудитором может быть проведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация предприятия и иная информация; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов предприятия; и др.

Вопросы и задания по теме

1. Назовите основные источники информации для проведения аудита финансовой отчетности.
2. Какие аудиторские процедуры используются для подтверждения данных дебиторской и кредиторской задолженностей?
3. Какие аналитические процедуры используются при аудите финансовой отчетности?
4. Какие основные коэффициенты рассчитываются аудитором при проверке финансовой отчетности?
5. Сформируйте основные направления аудита финансовой отчетности и составьте программу с указанием аудиторских процедур и источников аудиторских доказательств.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Основной

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 1: Федеральный закон РФ от 30.10.1994 г. № 51-ФЗ (с изм. и доп. от 27.07.2008). Ч. 2: Федеральный закон РФ от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (с изм. от 26.01.1996 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1: Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ (с изм. и доп.). Ч. 2: Федеральный закон РФ от 5.07.2011 № 117-ФЗ (с изм. и доп.).
3. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 27.12.2008 г. №307-ФЗ.
4. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ (с изм. и доп. от 01.01.2014 г.).
5. О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ: Федеральный закон от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению: приказ МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ МФ РФ от 29.07.1998 г. №34н (с изм. и доп. от 24.12.2010 г. № 186н).
8. Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации»: приказ МФ РФ от 6.10.2008 г. №106н.
9. Положение по бухгалтерскому учету 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»: приказ МФ РФ от 24.10.2008 г. № 116н.
10. Положение по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»: приказ МФ РФ от 6.07.1999 г. № 43н (в ред. приказа Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 115н).
11. Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально производственных запасов»: приказ МФ РФ от 9.06.2001 г. №44н.
12. Положение по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств»: приказ МФ РФ от 30.03.2001 г. № 26н (с изм. от 26.12.2010 г. №186н).
13. Положение по бухгалтерскому учету 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»: приказ МФ РФ от 28.11.2001 г. № 96н.
14. Положение по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организаций»: приказ МФ РФ от 6.05.1999 г. № 32н (с изм. от 27.04.2012 г. №55н).
15. Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организаций»: приказ МФ РФ от 6.05.1999 г. № 33н.

16. Положение по бухгалтерскому учету 11/2000 «Информация об аффилированных лицах»: приказ МФ РФ от 13.01.2000 г. № 5н.
17. Положение по бухгалтерскому учету 12/2010 «Информация по сегментам»: приказ МФ РФ от 08.11.2010 г. № 143н.
18. Положение по бухгалтерскому учету 13/2000 «Учет государственной помощи»: приказ МФ РФ от 16.10.2000 г. № 92н (с изм. от 18.09.2006 г. №115н).
19. Положение по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов»: приказ МФ РФ от 27.12.2007 г. №153н.
20. Положение по бухгалтерскому учету 15/2008 «Учет кредитов и займов и затрат по их обслуживанию»: приказ МФ РФ от 06.10.2008 г. №107н.
21. Положение по бухгалтерскому учету 16/02 «Информация по прекращению деятельности»: приказ МФ РФ от 2.07.2007 г. № 66н.
22. Положение по бухгалтерскому учету 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»: приказ МФ РФ от 19.11.2002 г. № 115н (с изм. от 18.09.2006 г. № 116н).
23. Положение по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»: приказ МФ РФ от 19.11.2002 г. № 114н (с изм. от 24.12.2010 г. №186н).
24. Положение по бухгалтерскому учету 19/02 «Учет финансовых вложений»: приказ МФ РФ от 10.12.2002 г. № 126н (с изм. от 27.04.2012 г. № 55н).
25. Положение по бухгалтерскому учету 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»: приказ МФ РФ от 24.11.2003 г. № 105н (с изм. от 18.09.2006 г. № 116н).
26. Порядок ведения кассовых операции в Российской Федерации: письмо ЦБ РФ от 19.06.1997 г. № 472.
27. Методические указания по инвентаризации имущества и обязательств: приказ МФ РФ от 13.06.1995 г. №49.
28. Правило (стандарт) № 1 «Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» [утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696].
29. Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита» [утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696].
30. Правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита» [утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696].
31. Правило (стандарт) № 4 «Существенность в аудите» [утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696].
32. Правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства» [утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696].

33. Правило (стандарт) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» [утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696].

34. Правило (стандарт) № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» [утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696].

35. Правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой отчетности» [утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696].

36. Правило (стандарт) № 9 «Аффилированные лица» [утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696].

37. Правило (стандарт) № 12 «Согласование условий проведения аудита» [утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696].

38. Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений»: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

39. Правило (стандарт) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита»: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

40. Правило (стандарт) № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

41. ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности и формировании мнения о ее достоверности»: приказ МФ РФ от 20.05.2010 г. № 46н.

42. ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»: приказ МФ РФ от 20.05.2010 г. № 46н.

43. ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении»: приказ МФ РФ от 20.05.2010 г. № 46н.

44. ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля»: приказ МФ РФ от 24.02.2010 г. № 16н.

45. ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита»: приказ МФ РФ от 17.08.2010 г. № 90н.

46. ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита»: приказ МФ РФ от 17.08.2010 г. № 90н.

47. ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства»: приказ МФ РФ от 16.08.2011 г. № 99н.

48. ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам»: приказ МФ РФ от 16.08.2011 г. № 99н.

49. ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности»: приказ МФ РФ от 16.08.2011 г. № 99н.

Дополнительный

50. Аренс, А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек: пер. с англ.; гл. ред. серии проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995.

51. Аллатова, Н.Г. Аудит расчетов по оплате труда: учеб. пособие для студентов вузов / Н.Г. Аллатова, Н.Ю. Шорникова. – М.: ЮНТИ-ДАНА, 2011. – 87с.

52. Бровкина, Н.Д. Практический аудит: учеб. пособие для студентов вузов / Н.Д. Бровкина, М.В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 205 с.

53. Бычкова, С.М. Аудит: учеб. пособие для студентов вузов / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. – М: Магистр, 2011. – 463 с.

54. Внутренний аудит: учебник для студентов вузов / О.С. Дьяконова, Т.М. Рогуленко, В.А. Гузь и др.; под общ. ред. Т.М. Рогуленко.– М.: КНОРУС, 2014. – 181 с.

55. Суворова, С.П. Международные стандарты аудита: учеб. пособие для студентов вуза / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.:ФОРУМ; ИНФРА-М, 2013. – 304 с.

56. Суйц, В.П. Аудит: учеб. пособие для студентов образовательный учреждений сред. проф. образования / В.П. Суйц, В.А. Ситникова. – 2-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2010. – 316 с.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Часть 1. СОВРЕМЕННЫЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	4
Глава 1. ПОНЯТИЕ, ЦЕЛИ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА	4
1.1. Понятие и сущность аудита	4
1.2. Цели аудита	6
1.3. Возникновение и развитие аудиторской деятельности в России... 7	7
1.4. Виды аудита и аудиторских услуг	14
1.5. Основные принципы и элементы аудита	18
Глава 2. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	26
2.1. Государственное регулирование аудиторской деятельности в России.....	26
2.2. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации	30
2.3. Стандартизация аудита	32
2.4. Условия осуществления аудиторской деятельности	35
2.5. Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудируемых лиц	38
2.6. Контроль качества оказываемых аудиторами услуг	41
Глава 3. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ.....	49
3.1. Этапы аудиторской проверки	49
3.2. Подготовка и планирование аудиторской проверки.....	50
3.3. Существенность в аудите	58
3.4. Оценка системы внутреннего контроля в ходе аудита	61
Глава 4. ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ	67
4.1. Аудиторские доказательства и аудиторские процедуры	67
4.2. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчётности.....	70
4.3. Аудиторская выборка	72
4.4. Учет требований нормативных актов в ходе аудита.....	74
4.5. Получение разъяснений от руководства аудируемого лица	75
4.6. Использование работы третьих лиц при проведении аудита	76
4.7. Документирование аудита.....	79
4.8. Аудит оценочных значений	81
4.9. Аудит в условиях компьютерной обработки данных	82
Глава 5. ЗАВЕРШЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ	88
5.1. Оценка аудитором результатов проверки	88
5.2. Общение с руководством аудируемого лица на заключительном этапе аудита.....	90

5.3. Виды и содержание аудиторского заключения	91
5.4. Аудит событий после отчетной даты	95
5.5. Оформление результатов оказания сопутствующих аудиту услуг	97
Часть 2. ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ	105
Тема 1. АУДИТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ	105
Тема 2. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ	111
Тема 3. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ	120
Тема 4. АУДИТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	128
Тема 5. АУДИТ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	134
Тема 6. АУДИТ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)	138
Тема 7. АУДИТ ВЫПУСКА И РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ	141
Тема 8. АУДИТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	148
Тема 9. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ	155
9.1. Аудит кассовых операций	155
9.2. Аудит денежных средств на счетах в банках	159
Тема 10. АУДИТ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	164
Тема 11. АУДИТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	167
11.1. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками	167
11.2. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками	170
11.3. Аудит расчетов с бюджетом по налогам и сборам и органами социального страхования	173
11.4. Аудиторская проверка расчетов с персоналом по оплате труда	176
11.5. Аудит расчетов с подотчетными лицами	181
11.6. Аудит расчетов по кредитам и займам	183
11.7. Аудит учета расчетов с прочими ебиторами и кредиторами	185
Тема 12. АУДИТ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ	189
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	198

Учебное издание

Василенко Марина Евгеньевна
Варкулевич Татьяна Владимировна

АУДИТ

Учебное пособие

Редактор Л.Е. Стрикаускас
Компьютерная верстка М.А. Портновой

Подписано в печать .07.14. Формат 60×84/16.
Бумага писчая. Печать офсетная. Усл. печ. л. .
Уч.-изд. л. 11,26. Тираж 100 экз. Заказ

Издательство Владивостокского государственного университета
экономики и сервиса

690014, Владивосток, ул. Гоголя, 41

Отпечатано во множительном участке Издательства ВГУЭС
690014, Владивосток, ул. Гоголя, 41