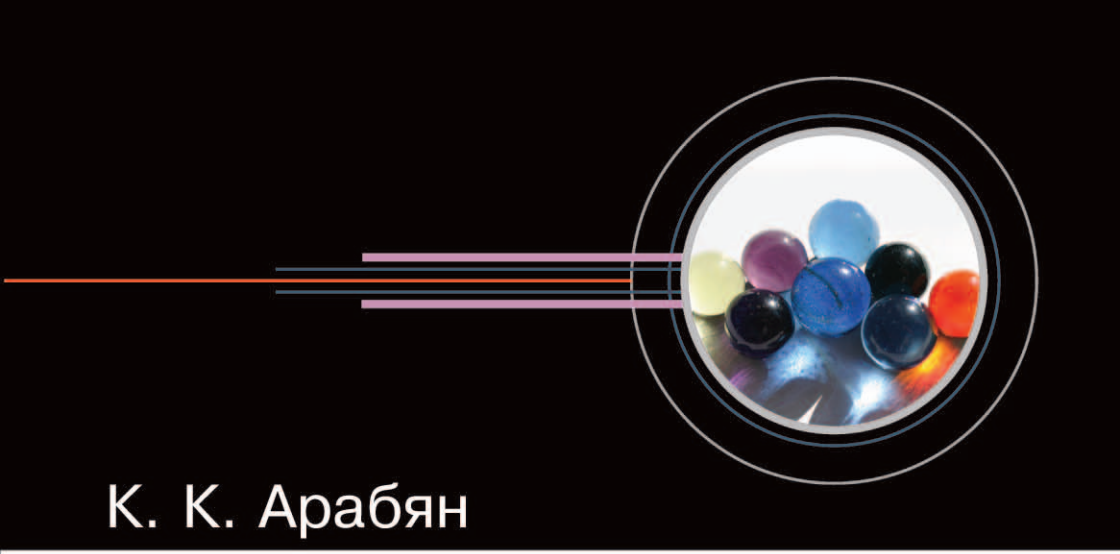

К. К. Арабян

Организация и проведение аудиторской проверки

2-е издание

Оглавление

Введение 7

Раздел I. Аудиторская деятельность в системе экономических отношений 9

Глава 1. Сущность аудиторской деятельности 10

1.1. Аудиторская деятельность на современном этапе рыночных реформ 10
1.2. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности 12
1.3. Основные понятия и определения, действующие по состоянию на 1 января 2010 г. 14

Глава 2. Реформирование аудиторской системы 49

2.1. Роль и значение саморегулируемых аудиторских объединений в реформировании системы аудита 49
2.2. Мнения экспертов о реформе аудиторской системы 56
2.3. Роль и значение федеральных стандартов аудиторской деятельности 58

Раздел II. Организация аудиторской проверки 69

Глава 3. Ознакомление с экономическим субъектом 70

3.1. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности 73
3.2. Сбор информации о потенциальном клиенте 83
3.3. Анализ и оценка полученной информации и подготовка меморандума о потенциальном клиенте 86
3.4. Согласование условий аудита 88
3.5. Письмо-согласие на проведение аудиторской проверки 88
3.6. Договор оказания аудиторских услуг 89
3.7. Согласование условий аудита при повторяющемся аудите 90

Глава 4. Планирование аудиторской проверки 93

4.1. Принципы планирования аудиторской проверки 93
4.2. Формирование состава аудиторской группы 97
4.3. Привлечение третьих лиц при проведении аудита 98
4.4. Подготовка и составление общего плана аудита 105
4.5. Понятие ошибок и недобросовестных действий 109

4.6. Существенность в аудите 118
4.7. Риски в аудите 129
4.8. Анализ компонентов риска 133
4.9. Оценка системы компьютерной обработки данных 151
4.10. Влияние системы внутреннего контроля на процесс аудиторской проверки 156
4.11. Способы оценки аудиторского риска 159
4.12. Формирование аудиторской выборки 161
4.13. Взаимосвязь аудиторского риска, уровня существенности и объема аудиторской выборки 167

Глава 5. Сбор аудиторских доказательств и их документирование (основной этап) 171

5.1. Порядок получения аудиторских доказательств 171
5.2. Роль арбитражной практики в получении аудиторских доказательств и формировании аудиторского мнения 175
5.3. Роль и значение аналитических процедур в ходе получения аудиторских доказательств 194
5.4. Документирование аудита 205
5.5. Порядок построения документооборота аудиторских компаний 209
5.6. Принципы разработки рабочих документов 213

Раздел III. Объекты аудиторской проверки 215

Глава 6. Аудиторская проверка учредительных документов 216

6.1. Особенности аудита первой проверки 216
6.2. Общая информация, необходимая для проверки 217
6.3. Алгоритм аудиторской проверки 219
6.4. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок учредительных документов 240

Глава 7. Аудиторская проверка учетной политики 243

7.1. Общая информация, необходимая для проверки 243
7.2. Алгоритм аудиторской проверки 249
7.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок учетной политики 262

Глава 8. Аудиторская проверка гражданско-правовых договоров 269

8.1. Общая информация, необходимая для проверки 269
8.2. Алгоритм аудиторской проверки 269
8.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок гражданско-правовых договоров 273

Глава 9. Аудиторская проверка операций с основными средствами 276
9.1. Общая информация, необходимая для проверки 276
9.2. Алгоритм аудиторской проверки 278
9.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок операций с основными средствами 298
Глава 10. Аудиторская проверка нематериальных активов 305
10.1. Общая информация, необходимая для проверки 305
10.2. Алгоритм аудиторской проверки 307
10.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок нематериальных активов 319
Глава 11. Аудиторская проверка материально-производственных запасов 321
11.1. Общая информация, необходимая для проверки 321
11.2. Алгоритм аудиторской проверки 322
11.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок операций с материально-производственными запасами 338
Глава 12. Аудиторская проверка операций с денежными средствами 343
12.1. Общая информация, необходимая для проверки 343
12.2. Алгоритм аудиторской проверки 345
12.3. Аудиторская проверка расчетных счетов 356
12.4. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок операций с денежными средствами 357
Глава 13. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда 361
13.1. Общая информация, необходимая для проверки 361
13.2. Алгоритм аудиторской проверки 362
13.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок операций с персоналом по оплате труда 378
Глава 14. Аудит расчетов с подотчетными лицами 383
14.1. Общая информация, необходимая для проверки 383
14.2. Алгоритм аудиторской проверки 384
14.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок расчетов с подотчетными лицами 386
Глава 15. Аудит дебиторской и кредиторской задолженности 389
15.1. Общая информация, необходимая для проверки 389
15.2. Алгоритм аудиторской проверки 390
15.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок расчетов с дебиторами и кредиторами 397

Глава 16. Аудиторская проверка хозяйственных операций процесса производства и реализации 399
16.1. Общая информация, необходимая для проверки 399
16.2. Алгоритм аудиторской проверки 402
16.3. Риски, связанные с отражением доходов и расходов в налоговом учете 405

Глава 17. Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по налогам 409
17.1. Общая информация, необходимая для проверки 409
17.2. Алгоритм аудиторской проверки 410
17.3. Оценка налоговых рисков аудируемого лица 425

Глава 18. Аудиторская проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности 428
18.1. Общая информация, необходимая для проверки 428
18.2. Алгоритм аудиторской проверки 436
18.3. Аудит событий после отчетной даты 444

Глава 19. Формирование результатов аудиторской проверки 448
19.1. Письменная информация (отчет аудитора) руководству экономического субъекта по результатам аудита 448
19.2. Пример формирования письменной информации (отчета) аудитора (извлечение) 451
19.3. Аудиторское заключение. Порядок составления аудиторского заключения 455
19.4. Внутренний контроль качества работы аудиторской компании 467

Заключение 477

Библиографический список 479

Приложения 482

Введение

Прошло более 15 лет с момента принятия первого указа Президента Российской Федерации «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» от 22 декабря 1993 г. № 2263. С этих пор произошли значительные изменения в аудиторской деятельности. Ключевым моментом в развитии аудиторской деятельности стало принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ. Значение Закона трудно переоценить, поскольку именно в Законе «Об аудиторской деятельности» прописаны основные определения, понятия, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации. На базе данного Закона в 2002 г. были приняты новые федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696. Эти стандарты основаны на международных стандартах аудита (МСА) и призваны регулировать порядок проведения аудиторской проверки.

На сегодняшний день говорить о завершенной сформированной системе аудита не приходится, и связано это прежде всего с тем, что не закончена разработка нормативно-правовых документов в области аудиторской деятельности, отсутствует единая методологическая база, позволяющая аудиторским организациям систематизировать и по возможности унифицировать отдельные положения и этапы организации аудиторской проверки.

Новым этапом в формировании аудиторской деятельности является принятие новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, который вступил в силу с 1 января 2009 г.

Принятие нового Закона существенным образом повлияло на аудиторскую деятельность в РФ. Ключевым изменением является то, что с 1 января 2010 г. аудиторская деятельность не будут лицензироваться, ее регулированием будут заниматься саморегулируемые аудиторские объединения. Существенно изменится порядок атте-

стации аудиторов. Вместе с тем в течение 2008 г. внесены значительные изменения в Положения по ведению бухгалтерского учета, иные федеральные законы.

Значительное влияние на аудиторскую деятельность оказывает мировой финансовый кризис. В то же время реформирование системы аудита продолжается, что прежде всего связано с передачей части функций с государства на саморегулируемые общественные объединения, прерогативой которых являются дальнейшее развитие и контроль за аудиторской деятельностью. В связи с указанными изменениями предполагается также усилить внешний контроль качества аудиторских услуг.

В данной книге рассматривается процесс организации аудиторской проверки от ознакомительного этапа до формирования аудиторского заключения. Издание актуализировано с учетом изменений в законодательстве в области аудита, бухгалтерского учета, права. Книга дополнена методиками проверок различных областей учета, анализом практических ситуаций.

Раздел I

Аудиторская деятельность в системе экономических отношений

Глава 1

Сущность аудиторской деятельности

1.1. Аудиторская деятельность на современном этапе рыночных реформ

Аудиторская деятельность представляет собой вид предпринимательской деятельности по проведению аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг. Под ***аудиторской проверкой*** понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов (аудируемых лиц) и соответствие ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Аудиторская деятельность в Российской Федерации имеет свою специфику, которая обусловлена резким переходом российской экономики от плановой к рыночной.

В странах Европы и США появление аудита как вида предпринимательской деятельности обусловлено объективной необходимостью в связи с потребностью заинтересованных пользователей финансовой отчетности в получении подтверждения ее достоверности независимыми специалистами, в России аудит вместе с другими элементами рыночной экономики возник в начале 1990-х годов. Для подтверждения финансовой отчетности требовались навыки квалифицированных и независимых специалистов в области ведения финансового учета и подготовки финансовой отчетности.

Появление аудиторской деятельности в России в 1985 г. скорее представляло собой дань моде, нежели реальную необходимость. В начале 1990-х годов проводились аудиторские проверки, в то время как не существовало даже федерального закона об аудиторской деятельности.

Несмотря на это в тот период принимались и разрабатывались нормативные документы и формировалась новая законодательная база, аудиторская деятельность развивалась по своему специфическому направлению. Зачастую проверки представляли собой одновременно консультации по исправлению ошибок, устранению недочетов, оптимизации в области налогов с одновременным подтверждением достоверности финансовой отчетности.

Лишь с принятием в августе 2001 г. Федерального закона «Об аудиторской деятельности» появилась возможность говорить о начале

формирования понимания аудиторской деятельности в системе экономических отношений. Позднее были приняты первые федеральные правила (стандарты), которые устанавливали единые требования к процессу проведения аудиторской проверки. В Федеральном законе был определен перечень сопутствующих аудиту услуг, сформированы требования к аудиторам и аудиторским компаниям. Требования к аудиторам ужесточались по мере совершенствования системы аудита и насыщения рынка специалистами в этой области.

Другая особенность аудиторской деятельности в Российской Федерации заключается в том, что на рынке представлено большое количество аудиторских компаний (до 60%, а по некоторым данным, до 70%), выручки которых приходятся на большую аудиторскую «четверку»[1], т.е. аудиторский бизнес в России представлен в основном небольшими компаниями, однако удельный вес их выручки меньше доходов, полученных компаниями «Большой четверки».

Существует мнение, что система аудита не приживется в российской экономике. На наш взгляд, это не совсем верно. Аудиторская деятельность в России отличается от западной. Ведь специальность «аудит» в мировой практике существует около 170 лет, в то время как в нашей стране только формируется. В настоящее время продолжается формирование законодательной базы в области аудиторской деятельности.

1. С 1 января 2009 г. вступила в действие новая редакция Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

2. Аудиторская деятельность с 1 января 2010 г. не лицензируется.

3. Государство передало функции регулирования аудиторской деятельностью саморегулируемым объединениям[2].

4. Предусмотрено ужесточение требований к аудиторам.

---

[1] «Большой четверкой» называют четыре крупнейшие в мире компании, предоставляющие аудиторские и консалтинговые услуги:
PricewaterhouseCoopers — http://www.pws. com
Делойт (Deloitte) — http://www.deloitte.com
Эрнст энд Янг (Ernst&Young) — http://www.ey.com
КПМГ (KPMG) — http://www.kpmg.com
Крупнейших фирм когда-то было восемь, и назывались они вместе «Большая восьмерка». В 1989 г. в результате слияния Deloitte, Haskins and Sells, Touche Ross (объединенная фирма стала называться Delloitte & Touche) и Ernst & Whinney и Arthur Young (Ernst & Young) «восьмерка» превратилась в «шестерку». Количество крупнейших компаний вновь сократилось в 1998 г. после слияния Price Waterhouse и Coopers & Lybrand (в результате возникла Pricewaterhouse Coopers). Наконец, «пятерка» стала «четверкой» в 2002 г. после массового ухода клиентов от Arthur Andersen, последовавшего за обвинением компании в соучастии в фальсификации отчетности обанкротившейся Enron.

[2] Саморегулируемыми аудиторскими объединениями признаются некоммерческие организации, созданные в целях саморегулирования, основанные на членстве, объединяющие аудиторов, в том числе индивидуальных аудиторов, и (или) аудиторские организации.

Еще одной особенностью аудиторской деятельности в Российской Федерации является стремительный рост сопутствующих аудиту услуг.

1.2. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности

Развитие законодательной базы в области аудита, произошедшие качественные перемены в аудиторской деятельности изменили отношение потребителей аудиторских услуг к пониманию сущности аудиторской деятельности. Стержнем аудиторской деятельности является нормативно-правовая основа, которая может быть представлена пятиуровневой системой нормативно-правового регулирования.

Первый уровень

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»	Определяет место аудита в финансово-экономической системе	Принят 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ

К первому уровню относятся также федеральные законы, регулирующие деятельность организаций, имеющих различную организационно-правовую форму, Гражданский кодекс РФ, регулирующий договорные отношения между аудиторами (исполнителями) и аудируемыми лицами (заказчиками аудиторских услуг), другие нормативно-правовые акты.

Второй уровень

Законодательные и подзаконные нормативные акты	Определяет общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения всеми субъектами рынка	Нормативные акты, регулирующие общие вопросы, в том числе вопросы квалификационной аттестации и порядка вступления в саморегулируемые аудиторские объединения

Данный уровень претерпевает существенные изменения, поскольку с 1 января 2010 г. отменено лицензирование аудиторской деятельности и основанием для функционирования аудиторской компании считается членство в одном из саморегулируемых общественных объединений. При этом в соответствии с требованиями законодательства установлены определенные критерии, позволяющие

аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам становиться членами саморегулируемых общественных объединений.

В порядок аттестации аудиторов также внесены значительные изменения, которые должны повлиять на повышение качества предоставления аудиторских услуг.

Третий уровень

Правила (стандарты) аудиторской деятельности	Устанавливают (или рекомендуют) нормы аудита, обязательные к исполнению всеми субъектами рынка	Приняты постановлением Правительства РФ от 22 сентября 2002 г. № 696

Формирование третьего уровня не завершено. В международной практике аудита существует более 40 стандартов, но федеральных стандартов в России по состоянию на 1 января 2010 г. всего 34. К данному уровню также можно отнести Кодекс этики аудиторов России (протокол № 56 от 31 мая 2007 г.).

Четвертый уровень

1. Правила (стандарты) регулирования специальных видов аудиторской деятельности 2. Нормативные акты министерств и ведомств	Регулируют порядок подготовки и издания руководств по применению стандартов аудита в отношении услуг, выполняемых аудиторскими организациями (аудиторами) в области специфических видов аудита	Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности и специальных видов аудита, например банковского аудита, аудита страховых организаций и др.

Пятый уровень

Внутрифирменные аудиторские стандарты	Определяют действия конкретных аудиторских фирм и аудиторов	Разрабатываются и утверждаются аудиторскими фирмами

В связи с изменениями в законодательстве об аудиторской деятельности существенную роль будет играть пятый уровень. До принятия новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности» роль пятого уровня в системе нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности была формальной. Од-

нако с передачей функций контроля над аудиторскими компаниями саморегулируемым общественным организациям положение меняется. Отсутствие внутрифирменных стандартов, методик и инструкций и, как следствие, непрохождение контроля качества на несоответствие аудиторской компании установленным требованиям будет служить основанием для ее исключения из состава саморегулируемого общественного объединения.

1.3. Основные понятия и определения, действующие по состоянию на 1 января 2010 г.

Понятие «аудиторская деятельность». В соответствии со ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (далее — Федеральный закон «Об аудиторской деятельности») ***аудиторская деятельность*** **(*аудиторские услуги*)** — деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

При этом следует различать понятия «аудиторская деятельность» и «аудит». Первое понятие шире второго. Под ***аудитом*** понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей Федерального закона «Об аудиторской деятельности» под ***бухгалтерской*** **(*финансовой*)** ***отчетностью*** аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствия ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Под ***достоверностью*** понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать соответствующие обоснованные решения.

Виды и классификация аудита. По ***отраслевой направленности*** аудит подразделяется на следующие виды:

- общий аудит, включающий в себя аудит коммерческих организаций, страховых организаций, а также аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;
- банковский аудит.

Исходя из поставленных целей и задач аудиторская проверка подразделяется на следующие виды:

- внешний;
- внутренний.

Цель ***внешнего аудита*** — выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Несмотря на то что аудиторское заключение не является абсолютным гарантом достоверности финансовой отчетности, оно повышает степень доверия пользователей и является единственным инструментом, позволяющим объективно представить разумную уверенность в отношении достоверности в существенных аспектах представленной информации.

Потребители услуг внешнего аудита — все заинтересованные пользователи отчетности: учредители, акционеры (собственники), руководители, сотрудники экономического субъекта.

Исполнители внешнего аудита — независимые аудиторы (аудиторские организации).

Внутренний аудит представляет собой элемент системы внутреннего контроля, созданный руководством организации в целях анализа учетных и других контрольных данных. Система внутреннего аудита прежде всего направлена на повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации, предотвращение недобросовестных действий, ошибок и возможного финансового кризиса.

Ввиду того что внешний аудит не ставит перед собой указанной задачи и не в силах постоянно проводить мониторинг финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, у большинства крупных компаний или компаний, имеющих определенную специфику деятельности, создается служба внутреннего аудита. Термин «внутренний аудит» является не вполне корректным, поскольку само определение аудита согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» представляет собой внешнюю проверку финансовой (бухгалтерской) отчетности. Поэтому корректнее вместо термина «внутренний аудит» в данном случае использовать понятие «***внутренний контроль***». Кроме того, понятие «внутренний аудит» не определено в нормативных документах.

К основным *задачам* внутреннего аудита относятся:

- проверка обоснованности, правильности и рациональности осуществления финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- контроль над сохранностью активов, принадлежащих как на праве собственности, так и находящихся на ответственном хранении и временном пользовании экономического субъекта;

- предотвращение ошибок, злоупотреблений и хищений, а также фактов недобросовестных действий;
- способность оперативного регулирования и возможность оптимизации различных компонентов бизнеса экономического субъекта на различных стадиях его функционирования и др.

Потребители — высшее руководство экономического субъекта.

Исполнители — штатные сотрудники экономического субъекта (внутренний аудитор, контроллер, отдел или департамент внутреннего аудита). Характеристики внутреннего и внешнего аудита приведены в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Характеристики внутреннего и внешнего аудита

Критерий для сравнения	*Аудит*	
	внутренний	*внешний*
Объект проверки	Определяется руководством	Определяется Федеральным законом и договором
Исполнитель	Сотрудник экономического субъекта	Аудитор (аудиторская организация)
Независимость исполнителя	Ограничена	Абсолютная независимость
Период проведения проверки	Определяется необходимостью финансово-хозяйственной деятельности	Определяется Федеральным законом и договором
Методика проведения проверки	Имеются сходство в методах проверки и различия в степени детализации проверок и методологии	
Цель проверки	Оценка эффективности финансово-хозяйственной деятельности и внутреннего контроля экономического субъекта	Оценка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствия ведения порядка бухгалтерского учета законодательству РФ
Отчетность	Перед руководством экономического субъекта	Перед третьими лицами
Ответственность	В соответствии с должностной инструкцией	В соответствии с законодательством

По ***обязательности проведения*** аудит подразделяется на:

- инициативный;
- обязательный.

Инициативный аудит — это проверка, которая проводится по инициативе руководства экономического субъекта.

В соответствии со ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» ***обязательный аудит*** — ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Критерии обязательного аудита:

(1) по *организационно-правовой форме*:

- организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

(2) по *финансовым показателям*:

- объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 50 млн руб., или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 млн руб. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть снижены;

(3) по *виду деятельности*:

- кредитная организация;
- бюро кредитных историй;
- общество взаимного страхования;
- страховая организация;
- товарная или фондовая биржа;
- инвестиционный фонд;
- государственный внебюджетный фонд;
- фонд, источником образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц.

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

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также на проведение бухгалтерской (финансовой) отчетности государственного унитарного предприятия или муниципального уни-

тарного предприятия заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ.

По ***специфике деятельности*** выделяются следующие виды аудита:

- налоговый[1];
- организационный;
- управленческий;
- кадровый;
- экологический и др.

Понятие «сопутствующие аудиту услуги». Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» не дает определения понятия «сопутствующие услуги». В ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» указано, что перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности (далее — стандарты). Помимо сопутствующих услуг, аудиторская деятельность также включает в себя спектр прочих услуг, поименованных в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности».

Структура аудиторской деятельности представлена на рис. 1.1.

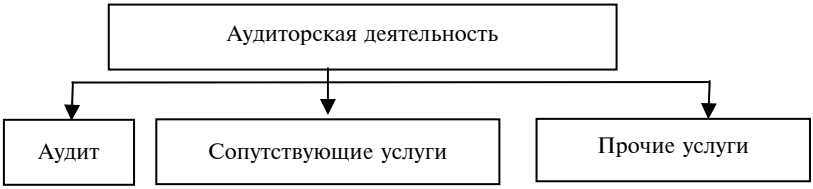

Рис. 1.1. **Структура аудиторской деятельности**

В Федеральном стандарте аудиторской деятельности № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» выделены в особую группу сопутствующие услуги, оказание которых регулируется федеральными стандартами аудита: обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации.

---

[1] Под ***налоговым аудитом*** понимается выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению налоговых отчетов экономического субъекта в целях выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и во внебюджетные фонды.

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

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

Аудитор охватывает все существенные аспекты при проведении процедур обзорной проверки, при этом обнаружение возможных существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности менее вероятно по сравнению с аудитом и уровень уверенности, выраженный в заключении по обзорной проверке, ниже уровня, предоставляемого в аудиторском заключении.

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

При выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации аудитор использует полученные доказательства в качестве основы для отчета.

Процедуры, используемые при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации, могут включать:

- запросы и анализ;
- пересчет, сравнение и другие действия по проверке точности записей;
- наблюдение;
- инспектирование;
- получение подтверждений.

По итогам выполнения согласованных процедур аудитор должен представить отчет, содержащий достаточно подробное описание цели выполненных согласованных процедур, дающее пользователю возможность понять характер и объем выполненной работы.

Отчет включает:

- наименование отчета;
- наименование (фамилию) аудитора и его адрес;
- наименование адресата (как правило, лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг);
- указание конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой выполнялись согласованные процедуры;
- заявление о том, что выполненные процедуры были согласованы с получателем отчета;
- заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, применимым к выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- заявление (при необходимости) о том, что, аудитор не является независимым по отношению к лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг;
- указание цели выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- перечень выполненных согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- описание отмеченных аудитором фактов (подробное описание ошибок и относящихся к ним замечаний);
- заявление о том, что выполненные согласованные процедуры в отношении финансовой информации не являются аудитом или обзорной проверкой (поэтому в отчете не выражается мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации);

- заявление о том, что если бы аудитор провел дополнительные процедуры, аудит или обзорную проверку, он мог бы обнаружить и другие проблемы, требующие раскрытия в отчете;
- заявление о том, что распространение отчета ограничено сторонами, согласовавшими выполненные процедуры;
- заявление (при необходимости) о том, что отчет имеет отношение только к определенным элементам, счетам, статьям или иной финансовой и нефинансовой информации и не распространяется в целом на финансовую (бухгалтерскую) отчетность лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг;
- дату отчета и подписи;

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

Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг представлена в табл. 1.2.

Таблица 1.2

Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг

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

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

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

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

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

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

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

6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочную деятельность;

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

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

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Прочие аудиту услуги можно классифицировать по принципу их совместимости с различными видами аудита следующим образом.

К услугам, ***совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки*** на основе критериев деятельности экономических субъектов, в частности, относятся услуги по:

- проведению инициативного аудита;
- постановке бухгалтерского учета;
- улучшению ведения учета и составления отчетности, контролю ведения учета и составления отчетности;

- контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;
- анализу хозяйственной деятельности, оценке активов и пассивов, экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта и др.

К услугам, ***несовместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки*** на основе критериев деятельности экономических субъектов, относятся услуги по:

- ведению бухгалтерского учета;
- восстановлению бухгалтерского учета;
- составлению деклараций по налогам;
- составлению бухгалтерской отчетности.

Прочие услуги по их содержанию могут быть условно подразделены на услуги действия, услуги контроля и информационные услуги.

Услуги действия — это услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных.

Услуги контроля — это услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; инициативный аудит; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей.

Информационные услуги — услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам.

Проведение обучения, семинаров, информационное обслуживание, издание методических рекомендаций и др.

Характеристика отдельных услуг. ***Налоговый аудит*** — один из наиболее востребованных видов аудиторских услуг. Это независимая проверка системы бухгалтерского и налогового учета организации на предмет:

- правильности формирования налогооблагаемой базы по каждому виду налогов, исчисления и уплаты налогов и сборов за определенный период времени (отчетный, налоговый);
- состояния расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
- соответствия систем бухгалтерского и налогового учета требованиям действующего законодательства;
- экспертизы выявленных ошибок и разработки мер по их устранению.

В процессе налогового аудита анализируются налоговые базы по каждому из проверяемых видов налога, проводится аудит налогово-

го учета и налоговой отчетности, как комплексный, так и по отдельным налогам. В ходе аудита налогового учета и налоговой отчетности осуществляются сбор и анализ информации о возможностях налогоплательщика по оптимизации налогообложения. Налоговый аудит поможет избежать налоговых рисков и ответственности в виде штрафов и пени. Результатом проведения налогового аудита является представление отчета о выявленных нарушениях и оценке налоговых рисков организации, а также формулировка профессиональных рекомендаций по исправлению обнаруженных ошибок и сведению к минимуму налоговых рисков.

Ведение бухгалтерского и налогового учета. В данный вид услуг входит:

- ведение бухгалтерского учета от начала формирования первичных документов по всем участкам учета, их оформления, обработки до ведения аналитического и синтетического учета, составления и сдачи бухгалтерской и налоговой отчетности;
- ведение бухгалтерского учета на базе представляемых клиентом первичных документов с их дальнейшей обработкой, ведение аналитического и синтетического учета, формирование бухгалтерской и налоговой отчетности, сдача отчетности.

Постановка бухгалтерского учета. Постановка бухгалтерского учета является одной из важнейших услуг, позволяющих эффективно организовать работу бухгалтерской службы. Данный вид услуг включает в себя несколько стадий:

1-я стадия — изучение учредительных документов, специфики деятельности, анализ бизнес-процессов организации;

2-я стадия — организация бухгалтерского учета с учетом специфики деятельности и анализа бизнес-процессов;

3-я стадия — разработка основных принципов и методов ведения бухгалтерского и налогового учета, отражаемых в учетной политике организации;

4-я стадия — разработка рабочего плана счетов с учетом специфики деятельности организации и используемой бухгалтерской программы;

5-я стадия — разработка локальных внутренних нормативных документов (положения, инструкции, распоряжения, приказы) по участкам учета, необходимых для работы организации;

6-я стадия — анализ, создание и оптимизация системы документооборота в организации, включая разработку форм первичных документов, регистров налогового учета;

7-я стадия — отработка (или совершенствование) структуры бухгалтерской службы в организации с учетом автоматизации, разработка регламентов деятельности работников бухгалтерской службы;

8-я стадия — разработка оптимальных схем налогообложения.

Восстановление бухгалтерского учета. Необходимость в восстановлении бухгалтерского учета возникает, когда в компании нарушен один из основных принципов бухгалтерского учета – допущение непрерывности деятельности. Суть данного принципа заключается в том, что при формировании методологии бухгалтерского учета и составлении отчетности не принимается во внимание конечность существования предприятия, допускается, что оно всегда (или, во всяком случае, в ближайшем обозримом будущем) будет нормально функционировать, т.е. не закроется и существенно не свернет свою деятельность.

Целью восстановления бухгалтерского учета является приведение данных бухгалтерского и налогового учета в соответствие с требованиями законодательства Российской Федерации.

Восстановление бухгалтерского учета заключается в проведении определенных процедур как в полном объеме, так и частично (по участкам учета), а именно:

- подготовка, доработка первичных документов организации;
- восстановление аналитических и синтетических данных в бухгалтерском учете;
- восстановление данных для налогового учета и составления налоговых регистров;
- корректировка данных бухгалтерской и налоговой отчетности за прошлые периоды.

Для снижения рисков и нежелательных финансовых последствий, связанных с нарушением законодательства в прошлые периоды времени, процедура восстановления бухгалтерского и налогового учета сопровождается подачей уточненных налоговых деклараций.

Процедура восстановления бухгалтерского и налогового учета является, как правило, очень трудоемкой и требует определенных навыков и знаний от исполнителя, поэтому такую работу часто доверяют аудиторским организациям.

Дью Дилидженс. Дью Дилидженс (от англ. Due Diligence, что в переводе означает обеспечение должной добросовестности) — это процедура формирования объективного представления об объекте инвестирования, включающая в себя инвестиционные риски, независимую оценку объекта инвестирования и множество других факторов, в первую очередь Дью Дилидженс направлен на всесторон-

нюю проверку законности и коммерческой привлекательности планируемой сделки или *инвестиционного проекта.*

Первоначально термин *Due Diligence* пришел в аудиторский и консалтинговый бизнес из банковской сферы и подразумевал комплексную систему сбора и анализа информации о потенциальных или существующих клиентах и партнерах, которая предназначалась банками для защиты собственности от возможного ущерба. Однако на сегодняшний день это понятие перестало быть прерогативой банковского сектора, теперь *процедура Дью Дилидженс,* как правило, означает проведение всестороннего анализа деятельности предприятия, с точки зрения финансовых аналитиков, аудиторов и юристов, причем каждая группа специалистов готовит для заказчика подробный отчет о состоянии предприятия. Процедура Дью Дилидженс начинается с момента, когда покупатель только начинает планировать возможную покупку (поглощение) объекта инвестирования. Начинается изучение деятельности компании, поиск любой информации о компании обычно через официальные источники (интернет-сайты, публикации в прессе). Поиск, отслеживание и анализ информации проводятся в целях выяснения стоимости компании и интереса в ее приобретении. Продолжительность процедуры Дью Дилидженс занимает от нескольких недель до нескольких месяцев в зависимости от структуры и размера бизнеса. Таким образом, цель процедуры Дью Дилидженс — избежать или максимально снизить существующие предпринимательские риски (экономические, правовые, налоговые, политические, маркетинговые), в частности:

- риск приобретения предприятия (пакета акций) по завышенной стоимости;
- риск неисполнения обязательств предприятием-должником;
- риск утраты имущества, денег;
- риск причинения вреда (убытков);
- риск инициирования судебных тяжб и их неблагоприятных последствий;
- риск наложения ареста на имущество или применения иных обеспечительных мер;
- риск признания сделки недействительной;
- риск наложения взыскания на имущество, ценные бумаги (акции);
- риск привлечения к налоговой, административной или уголовной ответственности;
- риск возникновения корпоративных конфликтов (захват, поглощение, судебные тяжбы);

- риск утраты интеллектуальной собственности (товарного знака, промышленного образца, изобретения, ноу-хау, коммерческой идеи, бизнес-плана и др.);
- политические риски и риск потери административных ресурсов (изменение законодательства, смена должностного лица, от которых зависел успех или стабильность соответствующего проекта, уголовное преследование);
- риск недобросовестных действий конкурентов;
- риск неполучения или потери соответствующих разрешений, лицензий, согласований, от которых зависят проект, сделка и др.

Проведение независимой оценки положения дел — необходимая процедура при смене собственника объекта, поскольку она позволяет установить определенное доверие между сторонами по сделке, опираясь на выводы и рекомендации экспертов, найти необходимые компромиссы для преодоления возможного конфликта интересов. В процессе проведения процедуры Дью Дилидженс принимаются во внимание как количественные показатели и финансовые данные, так и качественные показатели: оценка существующего менеджмента, внутренних процессов и процедур, стоимости лицензий, месторасположение и права на объекты недвижимости, а также, как правило, выполняются работы, которые можно разбить на три взаимосвязанные части:

- оценка стоимости пакета акций (стоимости имущественного комплекса, стоимости бизнеса);
- оценка системы бухгалтерского учета и достоверности отчетности и финансовый анализ;
- оценка налоговых рисков;
- юридическая оценка рисков из обязательств и совершенных сделок.

Услуги в области оценки. Под оценочной деятельностью понимается профессиональная деятельность субъектов оценочной деятельности, направленная на установление в отношении объектов оценки рыночной или иной стоимости.

Под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства, т.е. когда:

- одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение;
- стороны сделки хорошо осведомлены о предмете сделки и действуют в своих интересах;

- объект оценки представлен на открытом рынке посредством публичной оферты, типичной для аналогичных объектов оценки;
- цена сделки представляет собой разумное вознаграждение за объект оценки и принуждения к совершению сделки в отношении сторон сделки с чьей-либо стороны не было;
- платеж за объект оценки выражен в денежной форме.

К объектам оценки относятся:

- отдельные материальные объекты (вещи);
- совокупность вещей, составляющих имущество лица, в том числе имущество определенного вида (движимое или недвижимое, в том числе предприятия);
- право собственности и иные вещные права на имущество или отдельные вещи из состава имущества;
- права требования, обязательства (долги);
- работы, услуги, информация;
- иные объекты гражданских прав, в отношении которых законодательством Российской Федерации установлена возможность их участия в гражданском обороте.

Разработка локальных нормативных актов. Данная услуга позволит усилить систему внутреннего контроля в организации, а именно:

- повысить ответственность исполнителей, менеджеров за формирование и представление необходимых документов в бухгалтерию организации;
- систематизировать документооборот организации;
- исключить риски для организации, которые могут возникнуть в связи с недостаточной квалификацией специалистов учета;
- повысить внутренний контроль.

К локальным нормативным документам относятся:

- документы по ведению бухгалтерского и налогового учета и организации документооборота;
- документы, регулирующие трудовые отношения в организации (правила внутреннего трудового распорядка, коллективный договор, положение о премировании и др.);
- документы с учетом организационно-правовой формы;
- документы для организаций, имеющих филиалы и иные структурные подразделения;
- документы, необходимые для составления консолидированной отчетности;
- документы в сфере договорной и претензионной работы и др.

Консультации в области права. Неотъемлемой частью сопутствующих аудиту услуг являются услуги, оказываемые аудиторами в области юриспруденции, в частности правовое консультирование,

представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам.

Квалификационные требования к профессии «аудитор». Профессия аудитора — одна из самых престижных в финансовом мире. В то же время она относится и к числу наиболее сложных: для этой должности характерно значительное число требований, в том числе необходимость постоянно повышать свой профессиональный уровень.

В соответствии со ст. 4 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» ***аудитор*** — физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности». Индивидуальный аудитор также вправе осуществлять аудиторскую деятельность и оказывать прочие услуги в соответствии с положениями Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности (далее — аттестация) представляет собой проверку квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора. Квалификационный аттестат выдается без ограничения срока его действия (ст. 11 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»).

В статье 11 установлены следующие обязательные *требования к претендентам* на получение квалификационного аттестата аудитора:

1) наличие высшего образования в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования;

2) наличие ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стажа работы, связанного с осуществлением аудиторской деятельности либо с 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.

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

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

1) претендент не соответствует требованиям, предъявленным законодательством;

2) после сдачи квалификационного экзамена обнаруживается несоответствие предъявляемым законодательством требованиям.

Квалификационный экзамен на получение аттестата аудитора проводится в настоящее время Минфином Российской Федерации в установленные сроки и включает два этапа[1]:

- первый — тестирование по вопросам права, налогообложения, бухгалтерского учета, анализа финансово-хозяйственной деятельности, аудита;
- второй — письменный экзамен по вопросам права, налогов, анализа, бухгалтерского учета, аудита и решения ситуационной задачи по аудиту.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его форма утверждаются уполномоченным федеральным органом.

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

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

Новая редакция Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ предусматривает существенные изменения в части аттестации аудиторов. В частности, до вступления в силу данной редакции Закона претендент мог сдать экзамен по общему, банковскому, страховому и инвестиционному аудиту — в зависимости от того, в какой сфере он предполагал проводить аудиторские проверки. Реформирование аудиторской деятельности привело к замене четырех существующих видов аттестатов на два вида.

---

[1] Предполагается передать функции Минфина по аттестации аудиторов саморегулируемым аудиторским объединениям.

С ноября 2009 г. действуют два вида аттестата аудитора:

1) аттестат в области общего аудита, включающий в себя аудит коммерческих организаций, бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов, страховых организаций;

2) аттестат в области банковского аудита (аудит кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов).

Порядок проведения аттестации и повышения квалификации аудиторов в переходный период утвержден в информационном сообщении для аудиторских организаций и аудиторов в связи с вступлением в силу Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

В соответствии со ст. 12 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» квалификационный аттестат *аудитора аннулируется в случаях*:

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

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

3) несоблюдения аудитором требований ст. 8 и 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;

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

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

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

- лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, а также лиц, исполняющих в саморегулируемых организациях аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;

- работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности данных организаций;
- лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций;
- иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами;

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

8) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

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

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

Если квалификационный аттестат аннулирован по основаниям получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов, подписания заведомо ложного аудиторского заключения и другим основаниям, предусмотренным Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», то аудитор не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Если квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основаниям вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока, аудитор не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

При выполнении своих должностных обязанностей *аудитор должен знать*:

- законодательные и нормативные правовые акты, методические материалы, касающиеся его профессиональной деятельности;
- рыночные методы хозяйствования, закономерности и особенности развития экономики;
- трудовое, финансовое, налоговое и хозяйственное законодательство;
- правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- методы анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия;
- правила проведения аудиторских проверок;
- правила организации и ведения бизнеса;
- этику делового общения;
- экономику, организацию производства, труда и управления;
- порядок оформления финансовых операций и организацию документооборота;
- права и нормы охраны труда.

Аудитор несет ответственность:

- за ненадлежащее исполнение или неисполнение своих должностных обязанностей, предусмотренных настоящей должностной инструкцией, в пределах, определенных действующим трудовым законодательством Российской Федерации;
- за правонарушения, совершенные в процессе осуществления своей деятельности, в пределах, определенных действующим административным, уголовным и гражданским законодательством Российской Федерации;
- за причинение материального ущерба в пределах, определенных действующим трудовым и гражданским законодательством Российской Федерации.

Пример должностной инструкции аудитора представлен ниже.

ДОЛЖНОСТНАЯ ИНСТРУКЦИЯ АУДИТОРА

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1.1. Настоящая должностная инструкция определяет функциональные обязанности, права и ответственность аудитора.

1.2. Аудитор назначается на должность и освобождается от должности в установленном действующим трудовым законодательством порядке приказом руководителя предприятия.

1.3. Аудитор подчиняется непосредственно директору предприятия.

1.4. На должность аудитора назначается лицо, имеющее требования к квалификации: высшее профессиональное (экономическое) образование и дополнительная специальная подготовка, стаж бухгалтерской работы не

менее 3 лет или среднее профессиональное (экономическое) образование и дополнительная специальная подготовка, стаж бухгалтерской работы не менее 5 лет.

1.5. Аудитор должен знать:

— законодательные и нормативные правовые акты, методические материалы, касающиеся производственной и хозяйственной деятельности предприятия (учреждения, организации);
— рыночные методы хозяйствования, закономерности и особенности развития экономики;
— трудовое, финансовое, налоговое и хозяйственное законодательство;
— порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
— методы анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия (учреждения, организации);
— правила проведения проверок и документальных ревизий;
— денежное обращение, кредит, порядок ценообразования;
— условия налогообложения юридических и физических лиц;
— правила организации и ведения бизнеса;
— этику делового общения;
— экономику, организацию производства, труда и управления;
— порядок оформления финансовых операций и организацию документооборота;
— действующие формы учета и отчетности;
— правила и нормы охраны труда.

2. ФУНКЦИОНАЛЬНЫЕ ОБЯЗАННОСТИ

Примечание. Функциональные обязанности аудитора определены на основе и в объеме квалификационной характеристики по должности аудитора и могут быть дополнены, уточнены при подготовке должностной инструкции исходя из конкретных обстоятельств.

Аудитор:

2.1. Оказывает бухгалтерские услуги, связанные с различными аспектами бизнеса.

2.2. Проводит анализ финансовой деятельности предприятия (учреждения, организации) независимо от форм собственности.

2.3. Осуществляет ревизию бухгалтерских документов и отчетности, оценивает ее достоверность, а также внутренний и внешний контроль законности совершаемых финансовых операций, соответствия их законодательным и нормативным правовым актам, соблюдения установленного порядка налогообложения.

2.4. Дает необходимые рекомендации в целях предупреждения просчетов и ошибок, которые могут повлечь штрафные и другие санкции, снизить прибыль и отрицательно повлиять на репутацию предприятия (учреждения, организации).

2.5. Консультирует юридические и физические лица по вопросам хозяйственной и финансовой деятельности, бухгалтерской отчетности, проблемам налогообложения, действующего порядка оспаривания незаконно предъявленных исков и другим вопросам, входящим в его компетенцию.

2.6. Участвует в рассмотрении исков о неплатежеспособности (банкротстве) в арбитражных судах.

2.7. Следит за изменениями и дополнениями в нормативных правовых документах, принимает меры по согласованию интересов государства и клиентов.

3. ПРАВА

Аудитор имеет право:

3.1. Требовать от руководства предприятия оказания содействия в исполнении своих должностных обязанностей.

3.2. Повышать свою квалификацию.

3.3. Знакомиться с проектами решений руководства предприятия, касающимися его деятельности.

3.4. Представлять на рассмотрение своего непосредственного руководителя предложения по вопросам своей деятельности.

3.5. Получать от работников предприятия информацию, необходимую для осуществления своей деятельности.

4. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

4.1. Аудитор несет ответственность:

4.1.1. За неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей, предусмотренных настоящей должностной инструкцией, в соответствии с действующим трудовым законодательством.

4.1.2. За правонарушения, совершенные в период осуществления своей деятельности, в соответствии с действующим гражданским, административным и уголовным законодательством.

4.1.3. За причинение материального ущерба в соответствии с действующим законодательством.

4.1.4. За нарушение Правил внутреннего трудового распорядка, правил противопожарной безопасности и техники безопасности, установленных на предприятии.

5. УСЛОВИЯ РАБОТЫ

5.1. Режим работы аудитора определяется в соответствии с Правилами внутреннего трудового распорядка, установленными на предприятии.

5.2. В связи с производственной необходимостью Аудитор может направляться в служебные командировки (в том числе местного значения).

С инструкцией ознакомлен _____/_____
(подпись) (Ф.И.О.)

"____"_____ _____ г.

Порядок вступления в саморегулируемую организацию. *Требованиями к членству аудиторов* в саморегулируемой организации аудиторов являются:

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;

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

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

Аудитор может являться членом только одной саморегулируемой организации аудиторов.

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

1) квалификационный аттестат аудитора;

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

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

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

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

В саморегулируемую организацию аудиторов представляются оригиналы документов или их надлежащим образом заверенные копии.

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

Права и обязанности аудиторов. В статье 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» перечислены права и обязанности аудиторов при проведении аудиторской проверки.

При проведении аудита *аудитор вправе*:

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

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

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

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

- непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации;
- выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

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

При проведении аудита *аудитор обязан*:

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

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

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

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

Статья 14 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» устанавливает права и обязанности аудируемых лиц в ходе проведения аудиторской проверки.

При проведении аудита *аудируемое лицо*, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, *вправе*:

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

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

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

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

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

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

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

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

Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов. В отношении члена саморегулируемой организации аудиторов, допустившего нарушение требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандар-

тов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов может применить следующие *меры дисциплинарного воздействия*:

- вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- вынести члену саморегулируемой организации аудиторов предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;
- наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудиторов;
- принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;
- принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации аудиторов;
- применить иные установленные внутренними документами саморегулируемой организации аудиторов меры.

Меры дисциплинарного воздействия применяются саморегулируемой организацией аудиторов в порядке, установленном Федеральным законом «О саморегулируемых организациях».

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

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

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

- заключать договоры оказания аудиторских услуг;

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

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

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

- вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки качества ее работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;
- направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание о приостановлении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов;
- направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание об исключении аудиторской организации из саморегулируемой организации аудиторов.

Требования к аудиторской организации. Аудиторская организация — коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов (далее — реестр аудиторов и аудиторских организаций), членом которой такая организация является.

Требования к вступлению в саморегулируемую организацию. Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает требования к членству в ней аудиторских организаций, аудиторов, которые должны быть едиными соответственно для всех аудиторских организаций — членов саморегулируемой организации аудиторов и аудиторов — членов саморегулируемой организации аудиторов и не должны противоречить требованиям, предусмотренным положениями Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

К членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов предъявляются следующие требования:

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

2) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;

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

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

5) безупречная деловая репутация;

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

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

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

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

1) учредительные документы;

2) документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц;

3) список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами;

4) список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что другая коммерческая организация, которой переданы по договору полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудиторской организацией;

5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документами, подтверждающими размеры долей указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации;

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

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

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

Аудиторская организация может являться членом только одной саморегулируемой организации аудиторов.

В саморегулируемую организацию аудиторов представляются оригиналы документов или их надлежащим образом заверенные копии. Оригиналы учредительных документов, квалификационных аттестатов аудитора, документов, подтверждающих внесение записей о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц и об

индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, принимаются саморегулируемой организацией аудиторов для ознакомления и возвращаются представившему их лицу. В саморегулируемой организации аудиторов в этом случае сохраняются копии документов, заверенные уполномоченным лицом этой саморегулируемой организации аудиторов. Правилами приема в члены саморегулируемой организации аудиторов может быть установлено требование о представлении надлежаще заверенных переводов на русский язык документов, исполненных полностью или в какой-либо их части на иностранном языке.

Саморегулируемая организация аудиторов в течение 30 рабочих дней со дня, следующего за днем представления указанных в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» документов, принимает решение о приеме либо об отказе в приеме в члены данной саморегулируемой организации аудиторов.

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

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

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

1) несоответствие лица требованиям законодательства и требованиям к членству, утвержденным саморегулируемой организацией аудиторов;

2) представление документов, не соответствующих требованиям, установленным законодательством;

3) установление недостоверности сведений, содержащихся в документах, представленных в саморегулируемую организацию аудиторов;

4) обнаружение после выдачи физическому лицу квалификационного аттестата аудитора обстоятельств, препятствовавших такой выдаче;

5) прекращение членства аудиторской организации, аудитора в данной или иной саморегулируемой организации аудиторов, если со дня принятия решения о прекращении членства прошло менее трех лет.

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

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

Основанием для прекращения членства в саморегулируемой организации аудиторов является:

1) заявление аудиторской организации или аудитора в письменной форме о выходе из членов саморегулируемой организации аудиторов;

2) решение саморегулируемой организации аудиторов об исключении из ее членов аудиторской организации или аудитора в качестве меры дисциплинарного воздействия;

3) выявление недостоверных сведений в документах, представленных для приема в члены саморегулируемой организации аудиторов;

4) реорганизация аудиторской организации, за исключением случая реорганизации в форме присоединения;

5) ликвидация аудиторской организации;

6) аннулирование квалификационного аттестата аудитора;

7) признание аудиторского заключения заведомо ложным;

8) исключение сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов;

9) другие основания, предусмотренные федеральными законами.

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

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

В случае если сведения о саморегулируемой организации аудиторов исключены из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, членство аудиторской организации, аудитора в такой саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты исключения этих аудиторских организаций, аудитора уполномоченным федеральным органом из контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.

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

1) лицо, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;

2) аудиторскую организацию, работником которой на основании трудового договора является аудитор, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;

3) иные саморегулируемые организации аудиторов, за исключением случая прекращения членства по заявлению аудиторской организации, аудитора.

В международной практике, как правило, организациям, проводящим аудит финансовой отчетности, полагается иметь не менее четырех специалистов, обладающих дипломами признанных в международном масштабе бухгалтерских и аудиторских ассоциаций и организаций. Руководитель одновременно является и совладельцем аудиторской организации. Это необходимо для того, чтобы он мог выражать мнение о достоверности финансовой отчетности кредитных организаций от имени аудиторской организации, подписывать аудиторское заключение. Руководитель несет ответственность за достоверность отчетности и ее соответствие требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Заместитель руководителя также является совладельцем аудиторской организации и несет ответственность за принимаемые решения, обеспечивает независимый характер проведения процедуры аудиторской проверки и соблюдение требований международных стандартов аудита. По поручению руководителя аудиторской организации заместитель может подписывать аудиторское заключение.

Помимо руководителя и его заместителя, которые в обязательном порядке должны иметь дипломы международно признанных организаций, такие дипломы должны иметь специалист, ответственный в аудиторской организации за управление рисками, и специалист, ответственный в аудиторской организации за контроль качества выполнения аудиторской проверки и подготовки аудиторского заключения.

Понятие «независимость аудиторов и аудиторских организаций». В соответствии со ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудит не может осуществляться:

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

2) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответст-

венность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

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

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

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

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

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

Аудитор обязан соблюдать принцип независимости. Соблюдению основных принципов может угрожать широкий круг обстоятельств. Большинство угроз можно разделить на следующие категории:

- угрозы личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора, его ближайших родственников или членов семьи;

- угрозы самоконтроля, которые могут возникнуть, когда предыдущее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее вынесшим это суждение;
- угрозы заступничества, которые могут возникнуть, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;
- угрозы близкого знакомства, которые могут возникнуть, если в результате близких отношений аудитор начинает с излишним сочувствием относиться к интересам других лиц;
- угрозы шантажа, которые могут возникнуть, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудитору пытаются помешать действовать объективно.

Аудитор, предоставляющий услуги по проверке, обязан быть независимым от клиента по проверке. При оказании услуг требуется независимость мышления и независимость поведения, которые позволяют аудитору выражать беспристрастное мнение без конфликта интереса или негативного влияния других лиц, причем выражать его так, чтобы со стороны не возникало сомнения в его объективности.

Независимость мышления — это образ мышления, который позволяет выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных скомпрометировать его, и позволяет аудитору действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм.

Независимость поведения — это линия поведения, которая позволяет избежать фактов и обстоятельств, которые настолько значимы, что разумное и хорошо информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, в том числе и о применяемых мерах предосторожности, может обоснованно посчитать, что честность, порядочность или профессиональный скептицизм аудиторской организации или члена проверяющей группы были скомпрометированы.

Угрозы нарушения принципа объективности при предоставлении любых профессиональных услуг будут зависеть от конкретных обстоятельств задания и характера работы, выполняемой аудитором.

Аудитор должен оценить серьезность таких угроз и, если они не относятся к явно незначительным, предусмотреть и по мере необходимости принять надлежащие меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. К таким мерам относятся:

- исключение из состава группы, выполняющей задание;
- осуществление процедур надзора;
- прекращение финансовых или деловых отношений, вызывающих угрозу;

- обсуждение проблем со старшим руководством аудиторской организации;
- обсуждение проблемы с уполномоченными лицами клиента.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», за исключением:

1) сведений, разглашенных самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные настоящим Федеральным законом, либо с его согласия;

2) сведений о заключении с аудируемым лицом договора о проведении обязательного аудита;

3) сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

Аудиторская организация и ее работники, индивидуальный аудитор и работники, с которыми им заключены трудовые договоры, обязаны сохранять аудиторскую тайну.

Аудиторская организация, индивидуальный аудитор не вправе передавать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам либо разглашать эти сведения и содержание документов без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались услуги, предусмотренные законодательством, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и другими федеральными законами.

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

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

Глава 2

Реформирование аудиторской системы

2.1. Роль и значение саморегулируемых аудиторских объединений в реформировании системы аудита

Понятие «саморегулирование». Понятие «саморегулирование» определено Федеральным законом «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ (далее — Федеральный закон «О саморегулируемых организациях»). Под ***саморегулированием*** понимается самостоятельная и инициативная деятельность, которая осуществляется субъектами предпринимательской или профессиональной деятельности и содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил указанной деятельности, а также контроль за соблюдением требований указанных стандартов и правил (ст. 2 Федерального закона «О саморегулируемых организациях»).

Саморегулирование в соответствии с Федеральным законом осуществляется на условиях объединения субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности в саморегулируемые организации.

Под субъектами предпринимательской деятельности понимаются индивидуальные предприниматели и юридические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие определяемую в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации предпринимательскую деятельность, а под субъектами профессиональной деятельности — физические лица, осуществляющие профессиональную деятельность, регулируемую в соответствии с федеральными законами.

Саморегулируемыми организациями признаются некоммерческие организации, созданные в целях, предусмотренных Федераль-

ным законом «О саморегулируемых организациях» и другими федеральными законами, основанные на членстве, объединяющие субъектов предпринимательской деятельности исходя из единства отрасли производства товаров (работ, услуг) или рынка произведенных товаров (работ, услуг) либо объединяющие субъектов профессиональной деятельности определенного вида (ст. 3 Федерального закона «О саморегулируемых организациях»).

Саморегулируемой организацией признается некоммерческая организация, созданная в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ при условии ее соответствия всем установленным Федеральным законом требованиям. К числу указанных *требований* относятся:

1) объединение в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее двадцати пяти субъектов предпринимательской деятельности или не менее ста субъектов профессиональной деятельности определенного вида, если федеральными законами в отношении саморегулируемых организаций, объединяющих субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности, не установлено иное;

2) наличие стандартов и правил предпринимательской или профессиональной деятельности, обязательных для выполнения всеми членами саморегулируемой организации;

3) обеспечение саморегулируемой организацией дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями произведенных товаров (работ, услуг) и иными лицами в соответствии с требованиями Федерального закона «О саморегулируемых организациях».

Федеральными законами могут быть установлены иные требования к некоммерческим организациям, объединяющим субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности, для признания их саморегулируемыми организациями, а также могут быть установлены повышенные требования по сравнению с указанными в Федеральном законе «О саморегулируемых организациях» требованиями к саморегулируемым организациям. Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации с даты внесения сведений о некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций и утрачивает статус саморегулируемой организации с даты исключения сведений о некоммерческой организации из указанного реестра.

Предметом саморегулирования является предпринимательская или профессиональная деятельность субъектов, объединенных в

саморегулируемые организации. Саморегулируемая организация разрабатывает и утверждает стандарты и правила предпринимательской или профессиональной деятельности, под которыми понимаются требования к осуществлению предпринимательской или профессиональной деятельности, обязательные для выполнения всеми членами саморегулируемой организации. Федеральными законами могут устанавливаться иные требования, стандарты и правила, а также особенности содержания, разработки и установления стандартов и правил саморегулируемых организаций. Саморегулируемая организация должна установить меры дисциплинарного воздействия в отношении членов саморегулируемой организации за нарушение требований стандартов и правил саморегулируемой организации, а также обеспечить информационную открытость затрагивающей права и законные интересы любых лиц деятельности членов саморегулируемой организации (ст. 4 Федерального закона «О саморегулируемых организациях»).

Основные функции саморегулируемой организации установлены в ст. 6 Федерального закона «О саморегулируемых организациях». Саморегулируемая организация осуществляет следующие основные *функции*:

- разрабатывает и устанавливает условия членства субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности в саморегулируемой организации;
- применяет меры дисциплинарного воздействия, предусмотренные Федеральным законом и внутренними документами саморегулируемой организации, в отношении своих членов;
- образует третейские суды для разрешения споров, возникающих между членами саморегулируемой организации, а также между ними и потребителями произведенных членами саморегулируемой организации товаров (работ, услуг), иными лицами, в соответствии с законодательством о третейских судах;
- осуществляет анализ деятельности своих членов на основании информации, представляемой ими в саморегулируемую организацию в форме отчетов в порядке, установленном уставом некоммерческой организации или иным документом, утвержденными решением общего собрания членов саморегулируемой организации;
- представляет интересы членов саморегулируемой организации в их отношениях с органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления;

- организует профессиональное обучение, аттестацию работников — членов саморегулируемой организации или сертификацию произведенных членами саморегулируемой организации товаров (работ, услуг), если иное не установлено федеральными законами;
- обеспечивает информационную открытость деятельности своих членов, опубликовывает информацию об этой деятельности в порядке, установленном Федеральным законом и внутренними документами саморегулируемой организации;
- осуществляет контроль за предпринимательской или профессиональной деятельностью своих членов в части соблюдения ими требований стандартов и правил саморегулируемой организации, условий членства в саморегулируемой организации;
- рассматривает жалобы на действия членов саморегулируемой организации и дела о нарушении ее членами требований стандартов и правил саморегулируемой организации, условий членства в саморегулируемой организации и др.

Саморегулируемость в аудиторской деятельности. Одна из основных целей реформирования аудиторской системы заключается в передаче части функций государственных органов (Минфина) саморегулируемым аудиторским объединением. Данные изменения отражены в новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности», принятой 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ. В Законе подробно описаны функции, права и обязанности саморегулируемых аудиторских объединений, повышены требования к количественному составу членов саморегулируемых аудиторских объединений. Основные *цели* реформы системы аудита заключаются в следующем:

- освобождение государства от выполнения потенциально избыточных функций;
- существенное снижение административного давления на аудиторскую профессию;
- повышение квалификации аудиторов;
- осуществление общественного надзора за развитием и функционированием профессии;
- развитие саморегулирования;
- повышение качества услуг на аудиторском рынке;
- сближение норм законодательства РФ в области аудиторской деятельности с международными нормами.

В сфере регулирования аудиторской деятельности за государством остаются следующие *функции*:

- выработка государственной политики;
- издание необходимых нормативных правовых актов, включая организацию разработки и утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности;

- анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;
- ведение государственного реестра саморегулируемых аудиторских объединений;
- надзор за деятельностью саморегулируемых аудиторских объединений.

В Законе предусмотрен отказ государства от следующих функций в сфере регулирования аудиторской деятельности:

- лицензирование аудиторской деятельности;
- организация обучения и повышения квалификации аудиторов;
- организация и осуществление внешнего контроля над качеством аудита;
- аккредитация саморегулируемых аудиторских объединений;
- ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- выдача квалификационных аттестатов аудиторов.

Практически все перечисленные функции передаются саморегулируемым аудиторским объединениям.

Понятие «саморегулируемое аудиторское объединение». Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности (ст. 17 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»).

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

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

1) объединение в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» организации;

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

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

Для осуществления деятельности в качестве саморегулируемой организации аудиторов некоммерческой организацией должны быть

созданы специализированные органы, осуществляющие контроль за соблюдением членами саморегулируемой организации аудиторов требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов и рассмотрение дел о применении в отношении членов саморегулируемой организации аудиторов мер дисциплинарного воздействия.

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

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

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

- участвует в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии, предусмотренной Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- сообщает в уполномоченный федеральный орган об изменениях в сведениях о саморегулируемой организации аудиторов для внесения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов, а также о возникшем несоответствии саморегулируемой организации аудиторов требованиям, уста-

новленным Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения соответственно указанных изменений в сведениях или несоответствия;

- сообщает в уполномоченный федеральный орган о дополнительных к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, требованиях, предусмотренных саморегулируемой организацией аудиторов в своих стандартах, и др.;
- представляет в уполномоченный федеральный орган отчет об исполнении саморегулируемой организацией аудиторов, ее членом или членами требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;
- подтверждает соблюдение аудиторами, являющимися членами этой саморегулируемой организации аудиторов, требования об обучении по программам повышения квалификации;
- не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса, представляет в уполномоченный федеральный орган и совет по аудиторской деятельности по их запросам копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов;
- оказывает содействие представителям совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью саморегулируемой организации аудиторов.

При этом саморегулируемая организация аудиторов не может являться членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

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

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

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности саморегулируемой организации аудиторов должен проводиться аудиторской организацией, являющейся членом другой саморегулируемой организации аудиторов. Формирование компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов и размещение средств такого фонда (таких фондов) осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом «О саморегулируемых организациях».

Саморегулируемые аудиторские объединения в отношении своих членов должны вести реестр аудиторов и аудиторских организаций. Ведение контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется уполномоченным федеральным органом[1].

2.2. Мнения экспертов о реформе аудиторской системы

По словам официального представителя Правительства РФ директора Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ *Леонида Шнейдмана*, новый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» направлен на упрощение административного регулирования аудиторской деятельности, ограничение государственного вмешательства в профессию аудитора, обеспечение прозрачности и общественного контроля за аудиторским сообществом[2].

Многие эксперты в области аудита высказывались за необходимость принятия поправок в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Ниже представлены мнения отдельных экспертов.

Мнение *Д. Долонтенковой,* председателя правления Института профессиональных аудиторов:

> Во-первых, многие наши аудиторские компании напрямую аффилированы с крупными предприятиями или группами предприятий. Эти компании практически полностью финансируются и контролируются своими «родителями», в связи с чем и речи о независимости и объективности быть не может.
>
> Во-вторых, рынок аудиторских услуг наводнен мелкими компаниями, оказывающими низкокачественные услуги по демпинговым ценам. Речь идет о так называемом «черном аудите», когда за небольшие деньги можно получить аудиторское заключение заранее заказанного содержания. А спрос на такого рода «аудит» формируется в большей степени со стороны предприятий, обязанных по закону проводить аудиторские проверки управляемых или контролируемых не заинтересованными в развитии менеджерами. Среди них многочисленные ГУПы, которых по большому счету интересует только стоимость проверки. Ситуация, похожая на обязательный

---

[1] Реестр аудиторов и аудиторских организаций — систематизированный перечень аудиторов и аудиторских организаций. Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций — свод реестров аудиторов и аудиторских организаций.

[2] По материалам сайта www.kurs-n.nnov.ru

техосмотр автомобилей: он установлен законом, чтобы исключить эксплуатацию опасных для участников движения автомобилей. Но автовладельцы считают его еще одним способом вытрясти деньги. И практически все успешно его проходят — и хозяин нового «мерседеса», и владелец двадцатилетней «копейки». Вопрос в цене.

Низкое качество и демпинг обусловлены также сложившейся практикой обучения аудиторов. На рынок вышли тысячи непрофессионалов с аттестатами, своими действиями дискредитирующие профессию. Аттестат аудитора и до принятия Закона «Об аудиторской деятельности», и после получить не составляет труда. По идее, «перепроизводство» должно позитивно сказываться на рынке за счет усиления конкуренции. Но у нас конкурентная борьба ведется только в сфере «цены» и не ведется в области «качества». В результате рынку предлагаются дешевые низкокачественные услуги.

В-третьих, практически полностью отсутствует внешний контроль за качеством работы аудиторов. Минфин РФ этого делать не может, так как у него нет соответствующих специалистов, а саморегулируемые аудиторские организации, за исключением, пожалуй, ИПАР, внимания контролю не уделяют. А ведь именно такого рода организации располагают мощным потенциалом для контроля, повышения престижа профессии аудитора.

В-четвертых, существующие рейтинги аудиторов вводят в заблуждение потенциальных потребителей аудиторских услуг, так как предоставляемые некоторыми аудиторами сведения зачастую не соответствуют действительности. В результате в почетных верхних строчках могут оказаться малоизвестные компании, занимающиеся чем угодно (в том числе банальной «обналичкой»), но только не аудитом. Достаточно съездить к ним в офис, пообщаться с сотрудниками или посмотреть список реальных клиентов, чтобы убедиться в несоответствии их фактического статуса занимаемым строкам рейтинга.

Большая часть названных проблем может быть решена, если ужесточить требования к образованию аудиторов и усилить контроль качества. Например, все аудиторские фирмы должны стать членами саморегулируемых организаций, в рамках которых будут обязаны регулярно проходить проверки качества услуг. В каждой компании на постоянной основе должны работать не менее пяти аттестованных аудиторов (законодательно такое требование вводится только с конца 2003 г.), прошедших обучение по новым программам с существенно более жесткими требованиями.

Олег Островский, генеральный директор Института профессиональных бухгалтеров России:

Многие боятся переаттестации. Основная масса аудиторов — это бывшие бухгалтеры, контролеры, юристы, специализирующиеся на какой-либо отрасли. Им будет сложно пройти эту переаттестацию.

Между тем они уже весьма опытны в аудите, и вытеснять их с рынка неправильно. Мы просто погубим малый и средний бизнес.

Владимир Колбасин, председатель Московской аудиторской палаты:

У нового закона есть как плюсы, так и минусы. Плюсы хорошо известны. Если же говорить о минусах, то главным из них является аннулирование действующих аудиторских аттестатов. Также завышены требования по минимальному количеству членов в аудиторских СРО и отведено слишком мало времени для аудиторских объединений, чтобы привести свою деятельность в соответствие с новыми требованиями. Если новая редакция закона сохранит эти отрицательные моменты, то число аудиторских компаний может сократиться в три-четыре раза.

Валерий Федотов, президент некоммерческого партнерства «Русский дом аудита»:

Рынок аудита после вступления поправок в силу станет более профессиональным. СРО в условиях конкуренции будут четче отслеживать и оценивать подготовку аудиторов. Тем более что контроль аудиторской деятельности, который осуществляется сегодня Минфином, нельзя назвать особо тщательным. Он не доходит до каждой аудиторской организации. СРО будут обязаны ежегодно проверять каждую состоящую в них аудиторскую компанию и давать заключение о качестве ее работы. В процессе же оценки работы организации, естественно, будет оцениваться и уровень подготовки аудиторов.

Анатолий Шеремет, **п**резидент ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество»:

Роль аудиторских СРО сильно возрастает. Показательно, что во всем мире сейчас обратная тенденция. После серьезных кризисов в аудите и бухгалтерии в мире ужесточается регулирование аудиторской деятельности. У нас все наоборот, мы отходим от грубого государственного регулирования. И надеюсь, что это укрепит профессию. Ведь, к сожалению, наши аудиторские организации еще не совсем настоящие. Они слишком часто идут на поводу у больших денег, часто их деятельность граничит с мошенничеством. Рынок получит очень многое. Мнению профессиональных бухгалтеров и аудиторов станут доверять, а это дает в рыночной экономике большие плюсы.

2.3. Роль и значение федеральных стандартов аудиторской деятельности

Федеральные стандарты представляют собой единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации. Основные

функции федеральных стандартов определены в ст. 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Федеральные стандарты аудиторской деятельности:

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

Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на:

- федеральные правила (стандарты);
- стандарты саморегулируемой организации;
- внутренние (внутрифирменные) правила (стандарты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

Федеральные правила (стандарты) утверждаются Правительством РФ.

Помимо Правительства РФ профессиональные аудиторские объединения вправе устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, не противоречащие федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил (стандартов) не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

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

Федеральные правила (стандарты) утверждены постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696. В таблице 2.1 приведена краткая характеристика федеральных правил (стандартов).

Таблица 2.1

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности

Номер и наименование правила (стандарта)	*Что регулирует стандарт*
1	2
Правило (стандарт) № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»	Устанавливает цели и основные принципы аудита, в частности: • независимость; • честность; • объективность; • профессиональную компетентность и добросовестность; • конфиденциальность; • профессиональное поведение. Значительное внимание уделено понятию разумной уверенности в надежности аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, тогда как в старой редакции речь шла о приемлемой уверенности. В новом стандарте рассмотрен и такой важный раздел, как ответственность за финансовую (бухгалтерскую) отчетность: «В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности»
Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита»	Устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности
Правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита»	Устанавливает единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, применяется в первую очередь к проверкам, которые аудитор проводит не первый год в отношении данного аудируемого лица

Правило (стандарт) № 4 «Существенность в аудите»	Устанавливает единые требования, касающиеся концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском. Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее — аудитор) в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском. Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также о составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и(или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения
Правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства»	Устанавливает единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к процедурам, выполняемым в целях получения доказательств. В стандарте определены требования к аудиторским доказательствам, а также обобщены методы их получения
Правило (стандарт) № 6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности»	Устанавливает единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения, которое составляется по итогам проведенного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. В стандарте представлена структура аудиторского заключения, приведены примеры
Правило (стандарт) № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»	Стандарт аудиторской деятельности разработан с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении контроля качества выполнения заданий по аудиту. Участники аудиторской группы: • должны выполнять процедуры контроля качества, применяемые к конкретному заданию по аудиту; • должны предоставлять аудиторской организации соответствующую информацию, чтобы обеспечить эффективное функционирование системы контроля качества в части соблюдения принципа независимости;

Продолжение табл. 2.1

1	2
	• могут полагаться на установленные в аудиторской организации принципы и процедуры контроля качества (например, в отношении навыков и профессиональной компетентности работников — на принципы и процедуры найма работников и непрерывного профессионального обучения, в отношении независимости — на принципы и процедуры сбора и сообщения соответствующей информации о независимости, в отношении поддержания взаимоотношений с клиентами — на принципы и процедуры, регулирующие порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующими клиентами, в отношении соблюдения нормативных правовых актов Российской Федерации и профессиональных стандартов — на мониторинг)
Правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»	Аудитор должен изучить деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур. Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, имеет большое значение при проведении аудита. В частности, такое понимание дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе аудита, таких как: • установление уровня существенности и оценка того, остается ли суждение о существенности неизменным в процессе проведения аудита; • рассмотрение уместности выбора и порядка применения учетной политики и адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности; • выявление областей аудируемого лица, требующих особого внимания аудитора, в частности операции со связанными сторонами, уместность допущений руководства о непрерывности деятельности организации или изучение целей хозяйственных операций;

	• определение ожидаемых хозяйственных показателей аудируемого лица для использования их при выполнении аналитических процедур; • планирование и выполнение дальнейших аудиторских процедур в целях сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня; • оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких как уместность допущений, а также устных и письменных заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица. Аудитор использует профессиональное суждение для определения требуемого объема знаний о деятельности аудируемого лица и его среде, включая систему внутреннего контроля. Первоочередной задачей аудитора является выяснение того, достаточно ли достигнутое понимание деятельности для оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур. Объем знаний деятельности аудируемого лица, необходимый аудитору, как правило, ниже объема знаний, которым обладает руководство аудируемого лица
Правило (стандарт) № 9 «Связанные стороны»	Введение, наличие связанных сторон и раскрытие информации о них, проверка операции со связанными сторонами, заявление руководства аудируемого лица, выводы аудитора и аудиторское заключение
Правило (стандарт) № 10 «События после отчетной даты»	Устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по выявлению и оценке событий, возникших после отчетной даты. В стандарте аудиторской деятельности 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
Правило (стандарт) № 11 «Допущение непрерывности деятельности аудируемого лица»	Устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе при рассмотрении представленной руководством аудируемого лица оценки способности указанного лица продолжать свою деятельность. В стандарте обобщаются признаки, которые могут свидетельствовать о нарушении принципа непрерывности деятельности аудируемого лица, а также даются указания по поводу того, какие действия должны быть предприняты аудитором

Продолжение табл. 2.1

1	2
Правило (стандарт) № 12 «Согласование условий аудита»	Устанавливает единые требования: • к порядку согласования условий проведения аудита с аудируемым лицом; • к действиям аудиторской организации и индивидуального аудитора (далее — аудитор) в случае, когда руководство аудируемого лица обращается с просьбой к аудитору изменить условия задания на условия, предполагающие более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, чем разумная уверенность, которая требуется для выражения мнения в аудиторском заключении
Правило (стандарт) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий»	Устанавливает единые требования к аудиторской организации и индивидуальному аудитору по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности
Правило (стандарт) № 14 «Учет требований нормативных правовых актов РФ в ходе аудита»	Устанавливает единые требования в отношении обязанности аудиторской организации и индивидуального аудитора учитывать соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности этого аудируемого лица
Правило (стандарт) № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица»	Утратил силу
Правило (стандарт) № 16 «Аудиторская выборка»	Устанавливает единые требования к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке в целях сбора аудиторских доказательств
Правило (стандарт) № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»	Устанавливает единые требования в отношении получения аудиторских доказательств в случаях: • присутствия аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов; • раскрытия информации о судебных делах и претензионных спорах; • оценки и раскрытия информации о долгосрочных финансовых вложениях; • раскрытия информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица

Правило (стандарт) № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников»	Устанавливает единые требования в отношении использования в ходе аудита подтверждающей информации из внешних источников (внешних подтверждений), используемой аудитором для получения аудиторских доказательств
Правило (стандарт) № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица»	Устанавливает единые требования в отношении проверки остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода в случаях, когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица проводится впервые или когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий период проводился другим аудитором
Правило (стандарт) № 20 «Аналитические процедуры»	Устанавливает единые требования в отношении применения аналитических процедур в ходе аудита. Под аналитическими процедурами понимаются процедуры, которые позволяют выявить причинно-следственные связи между исследуемыми показателями
Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений»	Устанавливает единые требования в отношении аудита оценочных значений, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности
Правило (стандарт) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника»	Устанавливает единые требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, руководству (руководящим работникам) аудируемого лица и представителям собственника этого лица
Правило (стандарт) № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»	Устанавливает единые требования в отношении использования заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица, полученных в ходе аудиторской проверки

Продолжение табл. 2.1

1	2
Правило (стандарт) № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»	Устанавливает основные принципы правил (стандартов), имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами помимо оказания услуг по проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности в целях выражения мнения о ее достоверности
Правило (стандарт) № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация»	Устанавливает единые требования в отношении действий аудиторской организации или индивидуального аудитора при проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, которое пользуется для составления этой финансовой (бухгалтерской) отчетности услугами централизованной бухгалтерии специализированной организации или бухгалтера-специалиста (далее — специализированная организация)
Правило (стандарт) № 26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности»	Устанавливает единые требования в отношении рассмотрения в ходе аудита сопоставимых данных в финансовой (бухгалтерской) отчетности
Правило (стандарт) № 27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность»	Устанавливает единые требования, касающиеся рассмотрения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором прочей информации, по которой аудитор может не составлять аудиторское заключение, но которая включена в документы, содержащие проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность
Правило (стандарт) № 28 «Использование работы другого аудитора»	Устанавливает единые требования для случаев, когда аудиторская организация или индивидуальный аудитор при подготовке аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, предоставленную одним или несколькими подразделениями и включенную в финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица

Правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»	Устанавливает единые требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы службы внутреннего аудита
Правило (стандарт) № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»	Устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги — выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации. Применяется при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации
Правило (стандарт) № 31 «Компиляция финансовой информации»	Устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги — компиляции финансовой информации. Применяется при компиляции финансовой информации, а также, насколько это возможно, при компиляции нефинансовой информации при условии, что аудитор обладает адекватными знаниями по конкретному предмету
Правило (стандарт) № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта»	Стандарт аудиторской деятельности разработан с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к использованию результатов работы эксперта в качестве аудиторских доказательств. При использовании результатов работы эксперта аудиторская организация и (или) индивидуальный аудитор (далее — аудитор) должны получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что такая работа отвечает целям аудита. Для целей федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности экспертом считается физическое лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной области, отличной от области бухгалтерского учета и аудита, или юридическое лицо, осуществляющее деятельность в сфере, отличной от сферы оказания бухгалтерских и аудиторских услуг. Специальное образование и опыт дают аудитору общее представление о различных вопросах ведения предпринимательской деятельности, однако аудитор не обязан обладать экспертными знаниями, которыми обладает лицо, получившее соответствующую подготовку или профессиональную квалификацию, например, для работы в качестве актуария или инженера.

Окончание табл. 2.1

1	2
	Эксперт может быть: • привлечен аудируемым лицом по договору к участию в выполнении задания; • привлечен аудитором по договору к участию в выполнении задания; • сотрудником аудируемого лица; • сотрудником аудитора
Правило (стандарт) № 33 «Обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности»	Обзорная проверка представляет собой совокупность обзорных процедур, проведение которых целесообразно при данных обстоятельствах для достижения цели, установленной федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 24. Процедуры, необходимые при проведении обзорной проверки, определяются исполнителем с учетом требований законодательства Российской Федерации, настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, других федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, нормативных правовых актов Министерства финансов Российской Федерации и с учетом условий договора оказания услуг по обзорной проверке. В стандарте раскрываются особенности проведения обзорных проверок, случаи их проведения, а также порядок оформления результатов проведения обзорных проверок
Правило (стандарт) № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»	Аудиторская организация должна установить систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий. Система контроля качества услуг и включает в себя процедуры, необходимые для внедрения и соблюдения этих принципов и контроля за их соблюдением. Стандарт устанавливает единые требования к системе контроля качества услуг в аудиторской организации. К деятельности индивидуального аудитора соответственно применяются требования данного стандарта аудиторской деятельности, если иное не вытекает из существа деятельности индивидуального аудитора

Раздел II

Организация аудиторской проверки

Глава 3

Ознакомление с экономическим субъектом

Аудиторская проверка проводится в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства № 696, Кодексом этики аудиторов России, принятым Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ (протокол № 56 от 31 мая 2007 г.), внутрифирменными стандартами аудиторской деятельности и другими нормативными документами.

Процесс проведения аудиторской проверки включает четыре этапа:

I — ознакомление с экономическим субъектом;
II — планирование;
III — проведение процедур по существу;
IV — формирование результатов проверки.

Этап I — ознакомление с экономическим субъектом. Этап включает сбор информации о деятельности экономического субъекта до направления письма-согласия на проведение аудита и заключения договора на оказание аудиторских услуг. В соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», а также с международным правилом (стандартом) «Знание бизнеса» аудитору необходимо проанализировать информацию о деятельности экономического субъекта, с тем чтобы рационально спланировать аудиторскую проверку. Собранная информация группируется в Досье клиента аудиторской компании. Часть полученной информации заносится в карту предварительной экспертизы.

По итогам проведенного анализа аудиторская организация направляет руководству экономического субъекта письмо о согласии на проведение аудита. При отсутствии разногласий между аудиторской организацией и руководством экономического субъекта заключается договор на оказание аудиторских услуг.

Этап II — планирование. Планирование аудита проводится в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита». Этот стандарт устанавливает единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детальный подход к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Планирование аудитором своей работы нацелено на то, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

По итогам планирования составляется программа по основным объектам аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита включаются объекты аудита, аудиторские процедуры по существу, время, запланированное на проверку каждого объекта аудита, исполнители.

Программа аудита должна корректироваться в зависимости от сложности аудиторского задания, размера и специфики деятельности каждого экономического субъекта. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. В связи с этим общий план и программа аудита могут изменяться в ходе проверки. Причины внесения изменений в общий план и программу аудита документально фиксируются.

Планирование включает несколько стадий:

- *первая* — предварительная оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета;
- *вторая* — предварительная оценка аудиторского риска и его компонентов;
- *третья* — предварительный расчет объема аудиторской выборки;
- *четвертая* — предварительный расчет уровня существенности;

- *пятая* — обоснование необходимости привлечения к проверке эксперта или другого аудитора;
- *шестая* — формирование состава аудиторской группы;
- *седьмая* — расчет стоимости аудиторских услуг;
- *восьмая* — подготовка общего плана и программ аудита по разделам проверки.

Этап III — основной. Данный этап представляет собой непосредственно процесс проведения аудиторской проверки. В ходе основного этапа аудитор корректирует значения рассчитанных показателей (при необходимости) и определяет уточненные значения величины аудиторского риска, уровня существенности и объема аудиторской выборки.

Основной этап включает следующие стадии:

1-я — проведение аудиторских процедур по существу;

2-я — корректировка расчетов, произведенных на этапе планирования;

3-я — анализ полученной информации и сравнение выявленных ошибок с уровнем существенности;

4-я — оценка финансового состояния организации и выражение мнения о достоверности финансовой отчетности.

По итогам анализа составляется сводная таблица выявленных нарушений и рекомендации по их устранению.

Этап IV — формирование результатов проверки. На этом заключительном этапе составляется письменная информация (отчет) по результатам проведенного аудита и выдается аудиторское заключение. По результатам проведенной аудиторской проверки руководству и бухгалтерской службе аудируемого лица представляются следующие документы:

- аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности за отчетный год;
- письменная информация (аудиторский отчет), представляющая собой подробный аналитический документ со всеми выявленными недостатками и нарушениями, а также с рекомендациями по исправлению каждого из них;
- сводную таблицу по результатам проверки (аналитическую записку) о наиболее существенных нарушениях со всеми необходимыми комментариями (таблицы, другие аудиторские записи).

3.1. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности

Прежде чем проводить аудиторскую проверку, необходимо получить предварительные сведения об экономическом субъекте. В соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудитору необходимо проанализировать информацию о деятельности экономического субъекта, с тем чтобы рационально спланировать аудиторскую проверку. Собранная информация группируется в досье клиента компании (рис. 3.1).

Рис. 3.1. **Сбор информации об аудируемом лице и формирование досье клиента компании**

Согласно стандарту аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудитору необходимо до заключения договора на оказание аудиторских услуг и до начала аудиторской проверки получить информацию о деятельности экономического субъекта в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, хозяйственных операций и методов работы, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и на характер аудиторского заключения. Получение информации о деятельности экономического субъекта до заключения договора — одно из необходимых условий проведения качественной проверки.

После заключения договора на оказание аудиторских услуг эта информация детализируется, обобщается и анализируется согласно профессиональному суждению аудитора. При этом сбор и анализ информации являются непрерывным процессом, продолжающимся в ходе аудиторской проверки.

При повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских заданиях аудитор обновляет и оценивает информацию, собранную ранее, включая сведения из рабочей документации за предыдущие годы. Аудитор также должен выполнить процедуры, позволяющие выявить значительные изменения в деятельности аудируемого лица, произошедшие после проведения предыдущего аудита.

Аудитор должен изучить деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур.

Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, имеет большое значение при проведении аудита. В частности, такое понимание дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтер-

ской) отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе аудита, таких как:

1) установление уровня существенности и оценка того, остается ли суждение о существенности неизменным в процессе проведения аудита;

2) рассмотрение уместности выбора и порядка применения учетной политики и адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

3) выявление областей аудируемого лица, требующих особого внимания аудитора, в частности операции со связанными сторонами, уместность допущений руководства о непрерывности деятельности организации или изучение целей хозяйственных операций;

4) определение ожидаемых хозяйственных показателей аудируемого лица для использования их при выполнении аналитических процедур;

5) планирование и выполнение дальнейших аудиторских процедур в целях сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня;

6) оценка достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств, таких как уместность допущений, а также устных и письменных заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица.

Источниками получения информации о деятельности экономического субъекта являются:

- предыдущий опыт работы с данным аудируемым лицом и в сфере деятельности этого лица;
- информация, полученная от сотрудников аудируемого лица (например, руководителей и ведущих специалистов);
- информация, полученная от внутренних аудиторов аудируемого лица и из отчетных документов внутренних аудиторов;
- информация, полученная от других аудиторов, юристов и консультантов, которые оказывали услуги данному аудируемому лицу или в данной сфере деятельности;
- информация, полученная от специалистов, не являющихся сотрудниками данного аудируемого лица (например, представителей органов, осуществляющих государственное или негосударственное регулирование в соответствующей отрасли, заказчиков, поставщиков, представителей аналогичных организаций);
- публикации, относящиеся к данной сфере деятельности (например, государственные статистические данные, аналитиче-

ские материалы, экономические и профессиональные газеты и журналы, отчеты, подготовленные банками и участниками рынка ценных бумаг);
- нормативные правовые акты, регулирующие деятельность аудируемого лица;
- посещение административных зданий и производственных помещений аудируемого лица;
- документы периода деятельности аудируемого лица (например, протоколы заседаний совета директоров, материалы, рассылавшиеся акционерам или представленные уполномоченным государственным органам власти, рекламные материалы, финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущие годы, сметы, внутренние отчеты руководства, инструкции по ведению бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля, рабочий план счетов бухгалтерского учета, должностные инструкции, планы маркетинга и продаж).

Полученная информация о деятельности экономического субъекта является одной из необходимых предпосылок формирования профессионального суждения аудитора.

Понимание деятельности и надлежащее использование информации о деятельности аудируемого лица помогают аудитору:
- оценивать риски и выявлять проблемные области;
- эффективно планировать и проводить аудит;
- оценивать аудиторские доказательства;
- обеспечивать высокое качество аудита и обоснованность выводов.

Аудитор вырабатывает профессиональные суждения по вопросам, для решения которых важно знание деятельности аудируемого лица, на таких стадиях аудита, как:
- рассмотрение коммерческих рисков и действий руководства аудируемого лица в отношении данных рисков;
- разработка общего плана и программы аудита;
- определение уровня существенности и оценка того, является ли он надлежащим;
- сбор аудиторских доказательств для определения их надлежащего характера и выполнения соответствующих предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- оценка официальных разъяснений и заявлений руководства и определенных им оценочных значений;
- определение областей деятельности аудируемого лица, где могут потребоваться специфические знания и навыки;
- выявление аффилированных лиц и операций с ними;

- выявление противоречивой информации (например, заявлений, противоречащих друг другу);
- обнаружение необычных обстоятельств (например, фактов недобросовестных действий или несоблюдения нормативных правовых актов);
- подготовка квалифицированных запросов и оценка характера ответов на них;
- анализ надлежащего характера учетной политики и раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен проконтролировать, чтобы сотрудники, назначенные для выполнения аудиторского задания, получили достаточный объем информации о деятельности аудируемого лица, позволяющий выполнить порученную работу. Кроме того, аудитор должен добиться осознания этими сотрудниками необходимости запрашивать дополнительную информацию и обмениваться ею с аудитором и членами аудиторской группы.

Для надлежащего использования информации о деятельности аудируемого лица аудитор должен проанализировать, каким образом характер данной деятельности влияет на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в целом и соответствуют ли предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности знаниям аудитора об этой деятельности.

Перечень вопросов, которые аудитор может рассматривать в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица и со средой, в которой она осуществляется, приведены ниже. Эти вопросы можно разделить на шесть групп.

1. Состояние отрасли:

- особенности рынка товаров, работ и услуг;
- цикличная или сезонная деятельность;
- технология производства, имеющая отношение к производимой продукции аудируемого лица;
- энергоснабжение и стоимость энергоресурсов;
- конкурентоспособность продукции;
- сырьевые ресурсы, их стоимость.

2. Правовые факторы:

- общие принципы бухгалтерского учета и отраслевые особенности;
- нормативные правовые акты, регулирующие деятельность в отрасли;
- нормативные правовые акты, которые существенным образом влияют на деятельность аудируемого лица (общие требования нормативных правовых актов, прямые регулирующие нормы);

- налогообложение;
- государственная политика, оказывающая влияние на деятельность аудируемого лица: (кредитно-денежная политика, включая валютный контроль, налоговая политика, финансовые стимулы (например, программы государственной поддержки), тарифы, торговые ограничения, экологические требования, влияющие на отрасль и деятельность аудируемого лица);
- прочие внешние факторы, оказывающие влияние на деятельность аудируемого лица;
- общий уровень развития экономики, например спад или подъем (процентные ставки и наличие доступных финансовых ресурсов, инфляция, девальвация или ревальвация национальной валюты).

3. **Текущая производственная деятельность**:

- характер деятельности аудируемого лица и основные источники его доходов, например производственная деятельность, торговля (оптовая и розничная), банковская деятельность, страховая деятельность, иные финансовые услуги, высокотехнологичные продукция и услуги и др.;
- особенности товаров, работ, услуг и рынков их сбыта, например основные потребители и особенности договоров с ними, условия оплаты, рентабельность, доля рынка, конкуренты, работа на экспорт, ценовая политика, спрос на продукцию, гарантийные обязательства, портфель заказов, тенденции развития, маркетинговая стратегия и цели, производственные процессы и др.;
- практическое осуществление хозяйственных операций, например стадии и методы производства, сегменты деятельности, особенности поставок продукции или оказания услуг, подробности о сокращении или расширении операций;
- совместная деятельность, виды кооперирования и другие формы деятельности;
- степень участия в электронной торговле, включая продажи через сеть Интернет и маркетинговую деятельность;
- географические и операционные сегменты;
- местонахождение производственных помещений, торговых площадей и офисов;
- основные покупатели и заказчики;
- особенности поставщиков товаров и услуг аудируемому лицу, например наличие долгосрочных контрактов, стабильность поставок, условия оплаты товаров (услуг) основным постав-

щикам и подрядчикам, необходимость операций по импорту, способы поставки;
- характеристики персонала, например, по месту нахождения, по уровню заработной платы, особенности коллективных договоров и деятельности профессиональных союзов, особенности пенсионного и социального обеспечения, право сотрудников на льготное приобретение акций своей организации или установленные поощрительные выплаты, государственное регулирование в данной сфере занятости;
- научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и расходы на них;
- операции со связанными сторонами.

4. Инвестиционная деятельность:
- приобретения или продажи новых отдельных объектов хозяйственной деятельности (запланированные или недавно состоявшиеся);
- приобретение ценных бумаг, предоставление займов;
- капиталовложения, включая приобретение основных средств, технологий и иных активов (запланированные или недавно состоявшиеся);
- инвестиции в совместную деятельность.

5. Финансовая деятельность:
- структура аудируемого лица, основные дочерние и зависимые общества, филиалы и представительства;
- структура задолженности, обеспечение обязательств, выданные гарантии;
- аренда недвижимости или оборудования для использования в хозяйственной деятельности;
- собственники (резиденты, нерезиденты, деловая репутация и опыт);
- связанные стороны;
- использование производных финансовых инструментов.

6. Особенности составления финансовой (бухгалтерской) отчетности:
- общие правила бухгалтерского учета и отраслевые особенности;
- практика признания доходов;
- расчет справедливой стоимости (если это предусмотрено учетными принципами);
- товарно-материальные запасы, например, местонахождение и др.;
- количество;

- активы, обязательства и операции в иностранной валюте;
- специфические и важные для отрасли экономические показатели, например для банков — привлечение и размещение средств, соблюдение обязательных нормативов, установленных Центральным банком Российской Федерации, в том числе соблюдение норматива достаточности собственных средств (капитала) банка; для производственных компаний — дебиторская задолженность и товарно-материальные запасы; для фармацевтических компаний — научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;
- учет необычных или сложных операций;
- представление и раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Ознакомиться с отраслью клиента аудитор может разными путями. Это могут быть беседы с аудиторами, имеющими опыт проверки организаций той же отрасли, беседы с предыдущим аудитором и персоналом клиента, собственный опыт аудитора, накопленный в ходе предыдущих аудиторских проверок данного клиента и предприятий той же отрасли, специальная литература. Некоторые аудиторские фирмы постоянно подписываются на специальные журналы по тем отраслям, с которыми они имеют дело.

Чтобы проводить внутриотраслевые сравнения, необходимо также знание тех аспектов бизнеса клиента, которые отличают его от других фирм данной отрасли.

Важно ознакомиться со ***структурой собственности аудируемого лица.*** Для этого необходимо исследовать следующие аспекты деятельности аудируемого лица:

- корпоративная и организационная структура (включая любые недавние или запланированные изменения);
- акционеры и их аффилированные лица (их деловая репутация и опыт);
- структура капитала (включая любые недавние или запланированные изменения);
- цели, принципы, стратегические планы руководства;
- приобретения организаций, реорганизация аудируемого лица или ликвидация отдельных видов деятельности (запланированные или недавно прошедшие);
- источники и методы финансирования (текущие, первоначальные);

- совет директоров (состав, деловая репутация и профессиональный опыт отдельных членов, независимость, периодичность заседаний, наличие комитета по аудиту и масштаб его деятельности, факты замены внешних консультантов, например юристов);
- руководители (опыт работы и деловая репутация, текучесть кадров, основной финансовый персонал и его статус в организации, укомплектованность бухгалтерии кадрами, планы стимулирования или премирования как элементы вознаграждения, например, в зависимости от полученной прибыли, использование прогнозов и смет, стиль работы, поддержка курса акций аудируемого лица, наличие и качество управленческих информационных систем);
- наличие и качество работы подразделения внутреннего аудита;
- отношение руководства аудируемого лица к системе внутреннего контроля.

Также важным элементом анализа является ***получение информации о продукции, рынках сбыта, поставщиках, структуре расходов аудируемого лица.*** Необходимо изучить следующие вопросы:

- характер деятельности (например, производственная деятельность, торговля, финансовые услуги, импорт/экспорт);
- местонахождение производственных помещений, складов, служебных помещений;
- характеристика персонала (например, по месту нахождения, по уровню заработной платы, особенности деятельности профессиональных союзов, особенности социального обеспечения);
- рынки сбыта продукции или предоставления услуг (например, основные заказчики и договоры, условия оплаты, норма прибыли, доля рынка, конкуренты, экспорт, ценовая политика, репутация продукции, гарантии, портфель заказов, тенденции развития, маркетинговая стратегия, производственные процессы);
- поставщики товаров и услуг (например, долгосрочные контракты, стабильность поставок, условия оплаты, импорт, способы поставки);
- товарно-материальные запасы (например, местонахождение, количество);
- лицензии, патенты;
- основные виды расходов;
- научные исследования и разработки;

- активы, обязательства и операции в иностранной валюте — по типам валюты;
- действующие информационные системы;
- особенности полученных займов.

При анализе полученной информации аудитору следует очень тщательно изучить ***особенности законодательства,*** в частности:

- требования нормативных правовых актов, применяемых в процессе деятельности аудируемого лица, в том числе в сфере налогообложения;
- требования раскрытия информации, характерные для данного вида деятельности;
- требования к аудиторскому заключению;
- возможные пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности.

На ознакомительном этапе (до заключения договора на оказание аудиторских услуг) у аудитора не всегда есть возможность получить всю информацию о деятельности экономического субъекта, что обусловлено рядом причин:

1) не каждый экономический субъект предоставит аудитору информацию в полном объеме (по всем интересующим вопросам) до заключения договора;

2) характер, количество и качество собранной информации зависят не только от желания экономического субъекта сотрудничать с аудиторской компанией, но и от объективной возможности самой аудиторской компании собрать и проанализировать имеющуюся информацию в полном объеме. Так, маленькая аудиторская фирма не в состоянии до заключения договора провести такой сбор и анализ информации, поскольку не обладает большим штатом аудиторов. Конечно, данное обстоятельство не освобождает аудиторов от того, чтобы проводить анализ. Такой анализ в любом случае проводится, поскольку именно на основе полученной информации аудиторская компания дает свое согласие на проведение аудита. Благодаря этому анализу формируются также численно-должностной состав, необходимость привлечения клиентов, определяется стоимость услуг;

3) не всегда предоставляемая информация является достоверной.

Исходя из этого целесообразно всю информацию, полученную аудиторами до заключения договора, разделить на две группы: основная информация, т.е. информация, которая должна быть собрана и проанализирована аудитором до заключения договора, и дополнительная (которую желательно собрать и проанализировать,

поскольку она может оказать помощь аудитору на всем протяжении аудиторской проверки). Основные процедуры ознакомительного этапа представлены на рис. 3.2.

Рис. 3.2. **Основные процедуры ознакомительного этапа**

3.2. Сбор информации о потенциальном клиенте

Для сбора информации о потенциальном клиенте следует направить ему карту предварительной экспертизы, представляющую собой перечь вопросов, на которые необходимо получить ответы в целях формирования общего и предварительного представления об экономическом субъекте. Одновременно аудитору надлежит более подробно изучить отрасль, в которой функционирует данный экономический субъект, изучить нормативно-правовые документы. Образец карты предварительной экспертизы представлен в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Карта предварительной экспертизы потенциального клиента[1]

№ п/п	*Содержание вопроса*	*Содержание ответа*	*Комментарий аудитора*
1	2	3	4
1	Реквизиты лица, ответственного за предоставленную информацию (Ф.И.О., должность)		
2	Наименование организации		
3	Реквизиты организации (карточка клиента): • юридический адрес • фактический адрес • дата и место государственной регистрации • ИНН/КПП • Р/С • К/С		
4	Ф.И.О. руководителя организации		
5	Ф.И.О. главного бухгалтера организации		
6	Организационно-правовая форма		
7	Дата регистрации		
8	Дата начала хозяйственной деятельности		
9	Размер уставного капитала		
10	Наличие филиалов, дочерних предприятий		
11	Основные виды деятельности организации	Дата начала данного вида деятельности	
12	Технологические особенности производства продукции (работ, услуг)		
13	История организации (краткие сведения, полученные в ходе беседы)		
14	Является ли предприятие импортером, в том числе сырья из: • стран ближнего зарубежья • стран дальнего зарубежья		

[1] По материалам, используемым в ходе аудиторских проверок ООО «Финаудит-сервис».

Окончание табл. 3.1

1	2	3	4
15	Является ли предприятие экспортером, в том числе из: • стран ближнего зарубежья • стран дальнего зарубежья		
16	Финансовые показатели (за аудируемый период): • валюта баланса • стоимость основных фондов • выручка от реализации • прибыль (убыток) от хозяйственной деятельности • сумма целевого финансирования • сумма дебиторской и кредиторской задолженности		
17	Формы расчетов («+»; «—»): • наличная • бартер • взаимозачеты • ценные бумаги • другие формы расчетов		
18	Проводилась ли инвентаризация имущества и финансовых обязательств организации	Период	
19	Среднесписочная численность		
20	Автоматизация бухгалтерского учета (используемая программа)		
21	Объем документооборота (согласно разработанной на предприятии методике)		
22	Принципы формирования оплаты труда персонала (повременная, сдельная и др.)		
23	Проводились ли ранее аудиторские проверки	За период	
24	Проводились ли ранее проверки: • налоговыми органами • внебюджетными фондами	За период	
25	Вид аудиторской проверки: • обязательная (исходя из какого показателя) • инициативная		
26	Цель проведения проверки		
27	Планируемый период проведения проверки		

В зависимости от целей аудиторской проверки и ее характера карта предварительной экспертизы может быть детализирована. При этом следует учитывать, что, пока не согласованы условия аудиторской проверки, большое количество вопросов может вызвать нежелание у экономического субъекта сотрудничать с данной аудиторской компанией.

Пример детализированной карты предварительной экспертизы представлен в Приложении 1.

3.3. Анализ и оценка полученной информации и подготовка меморандума о потенциальном клиенте

Анализ полученных данных является необходимым условием понимания специфики деятельности экономического субъекта. Результаты анализа можно сформировать в меморандум (отчет) о потенциальном клиенте. Подготовка такого меморандума поможет сформировать дальнейшее видение проверки и обговорить все специфические и неясные моменты на этапе согласования условий аудита.

Меморандум может быть представлен в следующей форме (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Меморандум (отчет) о потенциальном клиенте

Наименование потенциального клиента				
Элемент анализа	*Полученная информация*	*Наличие рисковых элементов*	*Вопросы, которые необходимо уточнить в ходе согласования условий аудита*	*Примечание*
1	2	3	4	5
1. Краткая характеристика экономического субъекта				
1.1. Основные виды деятельности				
1.2. Организационная структура				
1.3. Собственники (акционеры, участники)				

Окончание табл. 3.2

1	2	3	4	5
2. Сведения о бухгалтерской службе экономического субъекта				
2.1. Состав бухгалтерской службы (численность бухгалтеров и наименование участков)				
2.2. Сведения об автоматизированных программных продуктах				
2.3. Сведения о ротации в составе бухгалтерской службы за анализируемый период				
3. Основные поставщики и подрядчики				
4. Основные покупатели и клиенты				
5. Источники финансирования экономического субъекта				
6. Сведения о состоянии отрасли, в которой функционирует экономический субъект (позиции экономического субъекта на рынке)				
7. Сведения о дочерних и зависимых компаниях				
8. Анализ финансовой (бухгалтерской) отчетности в целях формирования предварительного мнения о финансовом положении				
9. Анализ влияния внешних и внутренних факторов на деятельность экономического субъекта				
10. Предварительная оценка системы внутреннего контроля экономического субъекта (наличие отдела внутреннего контроля или аудита, ревизионная комиссия, периодичность проведения проверок внешними аудиторами, налоговыми органами и др.)				
Предварительный анализ экономического субъекта				
Меморандум подготовил				

3.4. Согласование условий аудита

Аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита. Согласованные условия необходимо отразить документально в письме-согласии и договоре оказания аудиторских услуг.

В соответствии со стандартом аудиторской деятельности № 12 «Согласование условий аудита» аудитору необходимо достичь согласия с руководством аудируемого лица по следующим вопросам.

1. Понимание аудитором специфики деятельности аудируемого лица.

2. Понимание руководством аудируемого лица целей и задач аудиторской проверки.

3. Наличие факторов, которые могут привести к значительному искажению информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4. Определение объема аудита.

5. Определение основных этапов проведения аудиторской проверки.

6. Разъяснение и доведение до руководства аудируемого лица ограничений, присущих аудиту.

7. Определение ответственности аудиторской компании и аудируемого лица.

8. Определение прав и обязанностей аудиторской компании и аудируемого лица.

9. Определение стоимости аудиторских услуг и др.

Важным элементом согласования условий аудита является оценка независимости аудиторской компании по отношению к экономическому субъекту. Возможные варианты тестов по оценке независимости аудиторской компании и лично аудитора, участвующего в составе проверки, приведены в Приложении 2.

Основная цель согласования условий аудита — достижение взаимопонимания по всем ключевым вопросам между аудиторской компанией и аудируемым лицом, что поможет избежать разногласий в ходе проверки и судебных разбирательств.

3.5. Письмо-согласие на проведение аудиторской проверки

Несмотря на то что цели и объем аудита, а также обязанности аудитора установлены законодательством Российской Федерации, мы рекомендуем включить эти положения в договор (либо в предшествующее договору письмо о проведении аудита).

Письмо-согласие имеет очень важное значение и по сути представляет собой гарантию аудитора в том, что экономический субъ-

ект понимает сущность аудиторской проверки, т.е. основное назначение письма-согласия — это информирование руководства аудируемого лица и обо всех объективно присущих аудиту ограничениях (выборочная проверка, проверка существенных аспектов деятельности, возможность риска необнаружения даже некоторых существенных искажений в ходе проверки).

Примерная форма письма-согласия представлена в Приложении 3.

3.6. Договор оказания аудиторских услуг

Форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг. Форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг (писем о проведении аудита) для различных аудируемых лиц могут иметь особенности, но, как правило, в договоре об оказании аудиторских услуг (письме о проведении аудита) указываются:

- цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- объем аудита, включая ссылки на законодательство Российской Федерации и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности могут остаться необнаруженными.

В договоре об оказании аудиторских услуг целесообразно предусмотреть следующие условия:

- требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;
- цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания оказанной услуги и порядок расчетов;
- договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;
- право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;

- обязательство руководства аудируемого лица содействовать направлению запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица в целях получения информации, необходимой для проведения аудита;
- обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица;
- договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;
- договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;
- договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);
- любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

Типовая форма договора представлена в Приложении 4.

Согласование специфических условий. Если аудитор проверяет не только головную организацию, но и филиалы, то в договор необходимо включить следующие условия:

- порядок назначения аудитора дочерних организаций;
- необходимость составления отдельного аудиторского заключения по дочерней организации;
- требования законодательства Российской Федерации;
- объем работы, выполненной другими аудиторами;
- степень независимости руководства дочерней организации от головной организации.

3.7. Согласование условий аудита при повторяющемся аудите

Если аудиторская проверка в отношении аудируемого лица проводится не в первый раз (повторяющийся аудит), то письмо о согласии на проведение аудита можно не составлять, за исключением наличия следующих обстоятельств:

- любого признака, указывающего на неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;
- любых пересмотренных или особых условий аудиторского задания;

- кадровых изменений в высшем руководстве, совете директоров или в структуре аудируемого лица;
- изменений в структуре собственности аудируемого лица;
- значительных изменений характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
- требований законодательства Российской Федерации.

Причины и порядок изменения условий аудиторского задания. Если аудируемое лицо до завершения выполнения аудиторского задания обратится к аудитору с просьбой изменить его условия на условия, предусматривающие более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, чем разумная уверенность, то аудитор должен рассмотреть целесообразность такого изменения. Просьба аудируемого лица к аудитору об изменении аудиторского задания может быть вызвана:

- изменением обстоятельств, влияющих на необходимость оказания услуги;
- неправильным пониманием характера аудита или сопутствующих услуг, запрашиваемых изначально;
- ограничением объема аудита, устанавливаемым руководством аудируемого лица или связанным с другими причинами.

Аудитору необходимо тщательно изучить причину данной просьбы и возможные последствия от ограничения объема аудита.

Прежде чем согласиться на изменение условий аудиторского задания, которое может привести к замене аудита сопутствующими аудиту услугами, аудитор должен рассмотреть возможные правовые последствия таких изменений. Если аудитор придет к заключению, что изменение условий аудиторского задания обоснованно, а также если работа аудитора соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, которые могут быть применены к измененному заданию, то отчет или заключение должны соответствовать пересмотренным условиям задания.

Изменение условий аудиторского задания. Во избежание введения в заблуждение пользователя в отчет или заключение не должны включаться ссылки на:

- первоначальное задание;
- любые процедуры, которые могли быть выполнены в соответствии с первоначальным заданием, за исключением случаев, если задание меняется на задание о согласованных процедурах, и, следовательно, на проведенные процедуры, составляющие один из элементов соответствующего отчета.

В случае изменения условий задания аудитору и хозяйствующему субъекту, ранее являвшемуся аудируемым лицом, необходимо согласовать новые условия. Если аудитор не может согласиться на изменение аудиторского задания на иное задание и аудируемое лицо возражает против продолжения работы в соответствии с первоначальным заданием, то аудитор должен отказаться от выполнения задания или рассмотреть вопрос о необходимости сообщить о возникшей ситуации заинтересованным лицам (например, совету директоров или акционерам). Аудиторская практика показывает, что в текст договора необходимо включать пункты, обеспечивающие нормальные условия работы аудитора. В частности, в качестве существенного условия договора можно прописать обязанность аудируемого лица предоставлять по требованию аудиторов все необходимые документы, в случае необходимости давать различные пояснения и комментарии. Общая схема согласования условий аудиторской проверки представлена на рис. 3.3.

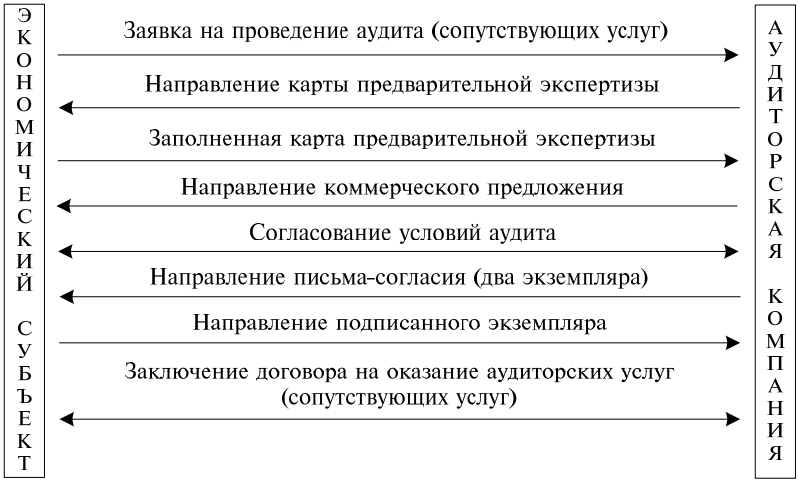

Рис. 3.3. **Схема согласования условий аудиторской проверки**

Глава 4

Планирование аудиторской проверки

4.1. Принципы планирования аудиторской проверки

Каждая аудиторская фирма как коммерческая организация стремится рационально спланировать свою работу, чтобы оптимизировать свои издержки при оказании услуг и одновременно обеспечить их высокое качество.

Планирование аудита проводится аудиторской организацией в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита». Этот стандарт устанавливает единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детальный подход к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, были выявлены потенциальные проблемы и работа выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности. Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы. Она помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, способные существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Согласно стандарту № 3 аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

Деятельность руководителя аудиторской проверки и аудиторской организации по планированию аудита. Руководитель аудиторской организации осуществляет следующие мероприятия по планированию аудита:

- проводит предварительную беседу с экономическим субъектом;
- составляет письмо-согласие о проведении аудита;
- обсуждает условия проведения аудита с руководством экономического субъекта;
- согласовывает план проверки с руководством экономического субъекта;
- проводит собеседования с руководителем аудиторской группы.

Руководитель аудиторской группы имеет право:

- утверждать план и программу аудита;
- рассматривать и принимать решение о предложениях руководителя проверки по корректировке плана и программы;
- контролировать выполнение календарного плана.

На данном этапе источником информации для составления общего плана аудита является карта предварительной экспертизы.

Руководитель рабочей группы проводит следующие мероприятия:

- организует проведение всех этапов планирования;
- определяет уровень существенности;
- изучает систему внутреннего контроля экономического субъекта;
- проводит экспресс-анализ системы учета;
- составляет все планы и программы;
- участвует в формировании группы;
- распределяет обязанности между аудиторами рабочей группы;
- вносит предложения о корректировке плана и программы;
- вносит предложения о привлечении эксперта;
- принимает решение об уровне существенности;
- дает оценку системе внутреннего контроля и учета.

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

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

1) деятельность аудируемого лица, в том числе:
- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на его деятельность;
- особенности аудируемого лица и его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, происшедшие с даты предшествующего аудита;
- общий уровень компетентности руководства;

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

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

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

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

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

6) прочие аспекты, в том числе:

- возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;
- обстоятельства, требующие особого внимания, например существование аффилированных лиц;
- особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;
- срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;
- форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

На этапе планирования аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию о:

- внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности;
- внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями.

Источниками получения информации об организации для аудитора должны являться:

- устав экономического субъекта;
- документы о регистрации экономического субъекта;
- протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта;
- документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта и внесение изменений в нее;
- бухгалтерская отчетность;

- статистическая отчетность;
- документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты);
- контракты, договоры, соглашения экономического субъекта;
- внутренние отчеты аудиторов-консультантов;
- внутрифирменные инструкции;
- материалы налоговых проверок;
- материалы судебных и арбитражных исков;
- документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний;
- сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта;
- информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

4.2. Формирование состава аудиторской группы

Ключевую роль в организации и проведении проверки играет грамотно сформированный состав аудиторской группы под каждую корректную проверку. Состав такой группы определяет руководитель аудиторской организации (как правило, для средних аудиторских компаний) или лицо, ответственное за формирование состава аудиторской группы (для крупных аудиторских компаний).

Состав аудиторской группы может варьироваться в зависимости от таких факторов, как специфика деятельности аудируемого лица, условия аудиторского задания и др. Однако вне зависимости от того, какие факторы влияют на ход аудиторской проверки, у каждого состава аудиторской группы есть руководитель проверки.

Руководитель аудиторской проверки (руководитель группы) — это аттестованный аудитор, ответственный за организацию, проведение проверки и формирование ее результатов. Руководитель проверки координирует работу всех участников аудиторской группы, определяет задания, а в случае возникновения спорных вопросов принимает решение.

Конкретный состав аудиторской группы зависит от времени проверки, специфики и масштаба деятельности аудируемого лица, требований к характеру проверки и других факторов.

Примерный состав аудиторской группы представлен на рис. 4.1.

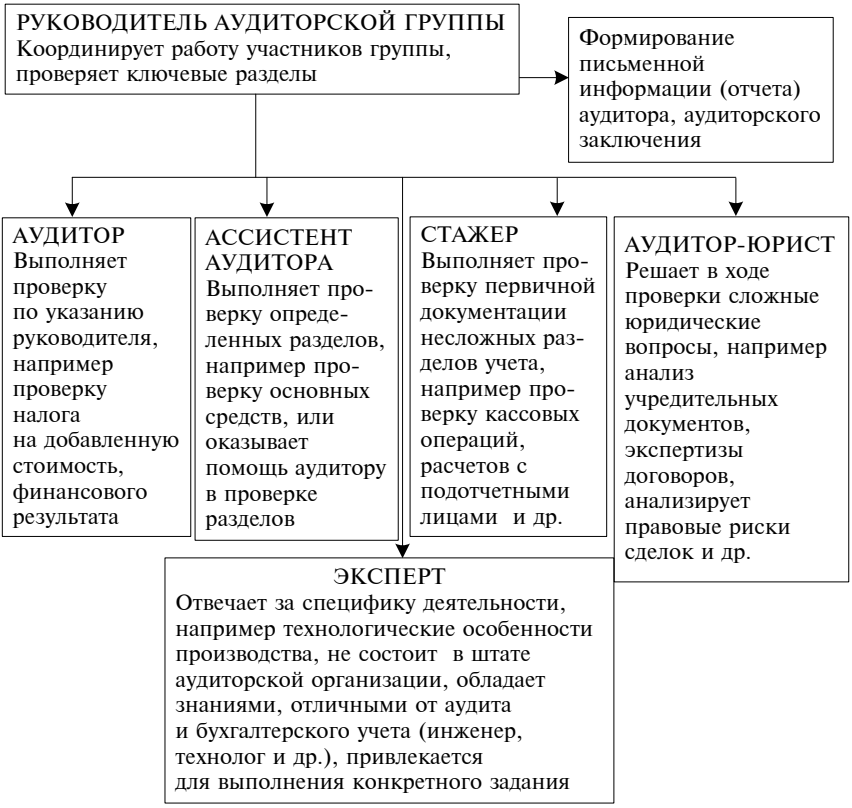

Рис. 4.1. **Примерный состав аудиторской группы**

4.3. Привлечение третьих лиц при проведении аудита

К ***третьим лицам*** относятся эксперты, другие аудиторы, в определенных случаях третьими лицами можно считать привлеченных к проверке внутренних аудиторов.

Как правило, вопрос о привлечении третьих лиц решается на этапе планирования.

Экспертом признается не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области (по конкретному вопросу), отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по

вопросу, относящемуся к этой области. Экспертами могут быть физические и юридические лица. При проведении аудита аудиторская организация может использовать работу оценщика, инженера, геолога, актуария и (или) другого эксперта.

Решение о привлечении эксперта принимает аудиторская организация исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности.

Эксперт должен соответствовать следующим требованиям:

- иметь соответствующую квалификацию, подтвержденную надлежащими документами (квалификационный аттестат, лицензия, диплом и т.п.), а также опыт и репутацию специалиста в конкретной области, свидетельством чего являются положительные отзывы, рекомендации, публикации, справки и т.п.

К экспертизе не могут привлекаться следующие лица.

Эксперт — физическое лицо:

- являющееся основным или преобладающим учредителем (участником) или руководителем экономического субъекта;
- состоящее с данными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов) либо с иным должностным лицом или штатным сотрудником экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит.

Эксперт — юридическое лицо:

- являющееся основным или преобладающим учредителем (участником), кредитором, страховщиком экономического субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит;
- представляющее собой экономический субъект, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, и являющееся основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта — юридического лица.

Угроза независимости. Если после назначения эксперта возникли или стали известны обстоятельства, позволяющие выразить сомнения в отношении результатов работы эксперта, аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие подтверждение объективности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита лишь с согласия экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит. Отказ экономического субъекта от использования работы эксперта должен быть совершен

в письменной форме. В случае такого отказа аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита модифицированного заключения.

Договор с экспертом. ***Экспертом*** считается физическое лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной области, отличной от области бухгалтерского учета и аудита, или юридическое лицо, осуществляющее деятельность в сфере, отличной от сферы оказания бухгалтерских и аудиторских услуг.

Эксперт может быть:

- привлечен аудируемым лицом по договору к участию в выполнении задания;
- привлечен аудитором по договору к участию в выполнении задания;
- сотрудником аудируемого лица;
- сотрудником аудитора.

При ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и выполнении дальнейших аудиторских процедур аудитору может потребоваться получить (с помощью аудируемого лица или самостоятельно) аудиторские доказательства в виде отчетов, мнений, оценок и заявлений эксперта. Такая потребность может возникнуть, например, при:

- оценке определенных видов внеоборотных активов, например земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства;
- определении количественного содержания полезных компонентов в минеральном сырье или полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;
- определении финансовых показателей с помощью специальных приемов и методов (например, актуарная оценка);
- определении степени завершенности производства товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет несколько отчетных периодов (носит долгосрочный характер);
- уяснении условий договоров, положений законодательных и иных нормативных правовых актов.

Аудиторская организация использует работу эксперта при проведении аудита на основе договора возмездного оказания услуг.

Условия договора:

- цели и объем работы эксперта;
- описание конкретных вопросов, в отношении которых аудиторская организация ожидает получить заключение эксперта;

- описание взаимоотношений эксперта с экономическим субъектом, если таковые потребуются;
- конфиденциальность информации экономического субъекта;
- сведения о предположениях и методах, которые эксперт намеревается использовать в своей работе;
- форма и содержание заключения эксперта.

Перед привлечением к работе эксперта аудитор на основе профессионального суждения должен оценить профессиональную компетентность этого эксперта, рассмотрев:

- наличие у эксперта профессионального аттестата, лицензии или его членство в соответствующей профессиональной саморегулируемой организации (членство эксперта в соответствующей профессиональной саморегулируемой организации, как правило, может являться дополнительным подтверждением профессиональной компетентности эксперта);
- опыт и репутацию эксперта в той области, аудиторские доказательства в которой аудитор предполагает получить.

Аудитор должен на основе профессионального суждения оценить объективность эксперта.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, что работа, выполненная экспертом, соответствует целям аудита. Такие аудиторские доказательства могут быть получены посредством установления для эксперта технического задания, как правило, в письменной форме. Такое техническое задание может касаться следующих вопросов:

- цели и объем работы эксперта;
- общее описание задач, результаты решения которых, по мнению аудитора, должны быть отражены в отчете эксперта;
- степень доступа эксперта к соответствующей информации и документам;
- порядок взаимоотношений эксперта с аудируемым лицом;
- конфиденциальность информации об аудируемом лице;
- информация о допущениях и методах, которые могут быть использованы экспертом, и об их соответствии допущениям и методам, использованным в предыдущие отчетные периоды.

Оформление результатов работы эксперта. Эксперт представляет результаты своей работы в виде заключения (отчет, расчет и т.п.) в письменной форме.

В заключении отражаются:

- наименование экономического субъекта, при аудите которого эксперт выполнил свою работу;

- объект проведенной работы;
- объем проведенной работы и предел ответственности эксперта;
- применявшиеся методы работы;
- принятые экспертом предположения при проведении работы, в том числе их соответствие предположениям, принятым в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);
- любые неразрешенные существенные сомнения, связанные с проведенной работой;
- результаты проведенной работы.

Заключение эксперта должно состоять, как правило, из трех частей: вводной, исследовательской и выводов.

Обязательными реквизитами заключения являются:

- наличие обязательных реквизитов;
- наименование и дата документа;
- личная подпись эксперта и ее расшифровка.

Заключение эксперта — юридического лица должно быть скреплено его печатью.

Эксперт подготавливает заключение как минимум в двух экземплярах, один из которых передается аудируемому субъекту, а второй аудиторская организация оставляет у себя.

Заключение эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудиторской организации. Если в исключительном случае эксперт дает устные разъяснения, то они должны быть отражены аудиторской организацией в ее рабочей документации.

В безоговорочно положительном аудиторском заключении не должно быть ссылки на результаты работы эксперта. Такая ссылка может быть воспринята как оговорка или как разделение ответственности, что не предполагается.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к такой работе в аудиторском заключении, не снимает ответственности за аудиторское заключение с аудиторской организации, подготовившей его. Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выдать модифицированное аудиторское заключение, то при объяснении причины модификации в аудиторском заключении целесообразно сослаться на работу эксперта или описать ее (идентифицировав эксперта и указав степень его участия в выполнении аудиторского задания). В таком случае аудитору следует получить письменное разрешение эксперта на включение в аудиторское заключение указанной ссылки. Если в разрешении будет отказано, а аудитор считает,

что ссылка обязательна, то аудитору следует получить юридические консультации для определения дальнейшего плана действий. После получения юридической консультации аудитор самостоятельно принимает на основе профессионального суждения соответствующее решение.

В Приложении 5 представлены анкеты, разработанные для привлечения эксперта к проверке.

Привлечение другого аудитора. Если в бухгалтерскую отчетность экономического субъекта включаются показатели одного или нескольких подразделений, аудит которых проводится аудиторской организацией (аудиторскими организациями), отличной от основной аудиторской организации, проводящей аудит этой бухгалтерской отчетности, то основная аудиторская организация должна оценить влияние работы другой аудиторской организации на аудит бухгалтерской отчетности экономического субъекта (стандарт № 28 «Использование результатов работы другого аудитора»).

Основной аудиторской организацией признается организация, отвечающая за подготовку аудиторского заключения, включающего показатели одного или нескольких подразделений данного субъекта, аудит в отношении которых проводит другая аудиторская организация.

Другой аудиторской организацией считается отличная от основной аудиторская организация (независимо от ее отношений с основной аудиторской организацией), отвечающая за подготовку аудиторского заключения о показателях подразделения, которые включаются в бухгалтерскую отчетность и аудит в отношении которых проводит основная аудиторская организация.

Под ***подразделением*** понимается часть экономического субъекта, показатели которой включаются в бухгалтерскую отчетность этого субъекта, а в отношении самой бухгалтерской отчетности субъекта основная аудиторская организация проводит аудит.

Положения стандарта, номер стандарта и название не применяются:

- при подготовке совместного аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта двумя и более аудиторскими организациями;
- к профессиональным отношениям между аудиторскими организациями, одна из которых сменяет вторую;
- когда основная аудиторская организация заключает, что показатели подразделения, аудит которых проводит другая аудиторская организация, являются несущественными для бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Задачи основной организации. При проведении аудита основная аудиторская организация должна определить, достаточна ли проводимая ею работа для подготовки аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, в состав которого входят подразделения. При этом необходимо оценить:

- существенность той части показателей подразделений, аудит в отношении которых проводит сама основная аудиторская организация, и соответственно той части показателей подразделений, аудит в отношении которых она не проводит;
- уровень собственных знаний деятельности подразделений, аудит показателей которых проводит другая аудиторская организация;
- риск существенных искажений показателей подразделений, аудит в отношении которых проводит другая аудиторская организация.

Порядок взаимодействия основной и другой аудиторских организаций. Основная аудиторская организация уведомляет другую аудиторскую организацию о своем намерении использовать результаты работы последней при проведении аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Получив уведомление основной аудиторской организации, другая аудиторская организация должна начать сотрудничать с первой. Ей необходимо спланировать и провести работу с учетом того, что показатели подразделения, аудит которых она проводит, входят в бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, аудит которой проводит основная аудиторская организация.

Основная аудиторская организация имеет право знакомиться с работой другой аудиторской организации по аудиту показателей подразделения. При этом основная организация может:

- обсуждать с другой аудиторской организацией аудиторские процедуры, применимые при аудите показателей подразделения;
- изучать процедуры, осуществляемые другой аудиторской организацией в ходе аудита показателей подразделения (описания, вопросники и т.п.);
- изучать рабочую документацию другой аудиторской организации, связанной с аудитом показателей подразделения, и т.п.

Отказ от сотрудничества основная организация может рассматривать как ограничение объема аудита.

Основная аудиторская организация должна получить достаточные аудиторские доказательства того, что работа, выполненная

другой аудиторской организацией, адекватна целям и задачам основной аудиторской организации в отношении проводимого ею аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Основная аудиторская организация должна уведомить другую аудиторскую организацию о том, каким образом будут использованы работа последней и результаты ее, а также осуществить необходимые меры по координации работы на начальной стадии планирования аудита.

В частности, она должна обратить внимание на:

- вопросы, требующие особого рассмотрения при проведении аудита показателей подразделения;
- процедуры, необходимые для определения требующих раскрытия операций, имевших место внутри экономического субъекта с участием подразделения, аудит показателей которого проводит другая аудиторская организация;
- сроки проведения и завершения аудита.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта, как правило, не должно содержать указаний на использование основной аудиторской организацией при проведении аудита работы другой аудиторской организации.

4.4. Подготовка и составление общего плана аудита

Общий план должен служить руководством в осуществлении программы аудита.

В нем раскрываются все необходимые показатели, предусмотренные требованиями стандарта № 3.

В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть сроки и график аудита и составить график проведения аудита, а также сроки подготовки отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения. В процессе планирования затрат времени аудитору необходимо учесть:

- реальные трудозатраты;
- расчет затрат времени в предыдущем периоде (в случае проведения повторного аудита) и его связь с текущим расчетом;
- уровень существенности;
- проведенные оценки рисков аудита.

В общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля, оценки

рисков аудита. В случае принятия решения о проведении выборочного аудита аудитор формирует аудиторскую выборку в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка».

Если в процессе аудита возникнет необходимость в пересмотре отдельных положений общего плана, то руководитель аудиторской группы должен согласовать этот вопрос с руководителем аудиторской организации.

Принципы подготовки программы аудита. Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

В процессе подготовки программы аудитор обязан учитывать полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов. Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Программа аудита может включать в себя ссылки на рабочие документы аудита, информационную базу, используемую аудитором в ходе проверки, а также предпосылки подготовки финансовой отчетности. В приложениях представлены разные варианты составления программы аудита. Программу аудита по различным разделам необходимо утвердить во внутрифирменных стандартах.

Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы. В таблице 4.1 представлен пример общего плана аудита.

Таблица 4.1

Общий план аудита

Проверяемая организация — ООО «КВОРУМ»
Период аудита — 12.05.2009–06.06.2009
Трудоемкость аудита (количество человеко-часов) — 248
Руководитель аудиторской группы — Ирина Ивановна Самохина
Численность и должностной состав аудиторской группы – В.В. Петров (юрист), А.М. Карпова (аудитор), Л.М. Звягина (помощник аудитора)
Планируемый аудиторский риск — средний
Уровень существенности — 3334.8

№ п/п	*Этапы выполнения аудиторской проверки и планируемые виды работ*	*Период проведения*	*Исполнитель*	*Затраты рабочего времени*	*Примечания (особенности экономического субъекта)*
1	2	3	4	5	6
1	**Предварительное планирование**	27.03.2009	И.И. Самохина	8	
1.1	Составление карты предварительной экспертизы экономического субъекта	27.03.2009	И.И. Самохина		
1.2	Предварительный анализ на основе данных, полученных в ходе обследования экономического субъекта	27.03.2009	И.И. Самохина		
2	**Подготовка и составление общего плана проведения аудиторской проверки**	12.05.2009	И.И. Самохина	8	
2.1	Планируемые работы по затратам рабочего времени	12.05.2009	И.И. Самохина		
2.1.1	Виды работ по формированию аудиторской группы и ее подготовке к проверке: • определение численности и состава группы • распределение исполнителей по видам работ • видов работ, для выполнения которых целесообразно привлечение эксперта • составление календарного графика выполнения проверки	12.05.2009	И.И. Самохина		
2.2	определение риска и существенности	12.05.2009	И.И. Самохина		
2.3	Заключение договора на проведение проверки	27.03.2009	В.В. Петров	8	

Продолжение табл. 4.1

1	2	3	4	5	6
2.4	Виды работ по проведению аудита				
2.4.1	Аудит положений учетной политики	13.05.2009	И.И. Самохина	8	
2.4.2	Проверка учредительных документов организации и аудит гражданско-правовых договоров	13.05.2009 23.05.2009	В.В. Петров	72	
2.4.3	Проверка операций с денежными средствами	14.05.2009	Л.М. Звягина	8	
2.4.4	Проверка расчетов с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами	14.05.2009	А.М. Карпова		
2.4.5	Проверка расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами	15.05.2009	И.И. Самохина	8	
2.4.6	Проверка операций с основными средствами	16.05.2009	А.М. Карпова	8	
2.4.7	Проверка операций с нематериальными активами	16.05.2009	А.М. Карпова		
2.4.8	Проверка финансовых вложений	16.05.2009	В.В. Петров, Л.М. Звягина		
2.4.9	Проверка операций с материально-производственными запасами	19.05.2009	А.М. Карпова, Л.М. Звягина	8	
2.4.10	Проверка затрат на производство (расходов на продажу)	19.05.2009	И.И. Самохина		
2.4.11	Проверка выпуска готовой продукции и ее реализации	20.05.2009	А.М. Карпова	8	
2.4.12	Проверка расчетов с персоналом по оплате труда	20.05.2009	Л.М. Звягина		
2.4.13	Проверка кредитов, займов и средств целевого финансирования	21.05.2009	А.М. Карпова	8	
2.4.14	Аудит финансовых результатов	21.05.2009	И.И. Самохина		
2.4.15	Аудит бухгалтерской отчетности	22.05.2009	И.И. Самохина	8	
2.4.16	Анализ финансовой деятельности экономического субъекта	23.05.2009	И.И. Самохина, Л.М. Звягина	8	
3	Составление программы проверки	12.05.2009	И.И. Самохина		
4	Систематизация результатов проверки по разделам проверки	26.05.2009	И.И. Самохина	8	

Окончание табл. 4.1

1	2	3	4	5	6
5	Подготовка и представление «Информации (отчета) аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»	27.05.2009—28.05.2009	И.И. Самохина	16	
6	Составление и предоставление аудиторского заключения	29.05.2009—03.06.2009	И.И. Самохина	32	
7	Оформление документов по выполнению работ по договору	04.06.2009—06.06.2009	И.И. Самохина	24	

Руководитель аудиторской группы _____ (И.И. Самохина)
(Подпись) (Расшифровка подписи)

4.5. Понятие ошибок и недобросовестных действий

Для достижения основных целей проверки аудитору необходимо выяснить, имеются ли в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица искажения и насколько они существенны. Прежде чем определиться с концепцией существенности в аудите, необходимо учесть, что любые искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности являются следствием ошибок и недобросовестных действий.

При этом под ошибкой понимается непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Примерами ошибок являются:

- ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась финансовая (бухгалтерская) отчетность;
- неправильные оценочные значения, возникающие в результате неверного учета или неверной интерпретации фактов;
- ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, классификации, представлению или раскрытию.

Под ***недобросовестными действиями*** понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод.

Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита:

1) искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности в целях введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Недобросовестным составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности считаются следующие действия:

- фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая (бухгалтерская) отчетность;
- преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;
- преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Присвоение активов может быть осуществлено различными способами, в том числе путем присвоения денежных средств, материальных или нематериальных активов, инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг.

Ответственность представителей собственника и руководства аудируемого лица. Руководство аудируемого лица и представители собственника в соответствии с законодательством Российской Федерации несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и ошибок. Представители собственника обязаны осуществлять надзор за обеспечением надежности системы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и обеспечивать работоспособность средств контроля.

Руководство аудируемого лица обязано создать контрольную среду и поддерживать политику и процедуры, обеспечивающие максимальное достижение поставленных целей упорядоченной и эффективной деятельности аудируемого лица путем внедрения и обеспечения непрерывности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предназначенной для предотвращения и обнаружения фактов недобросовестных действий и ошибок. Такая система снижает, но не устраняет полностью риск искажений из-за ошибок и недобросовестных действий. Руководство аудируемого лица несет ответственность за любой остающийся риск.

Обязанности аудитора при изучении фактов недобросовестных действий. Аудит, проведенный в соответствии с федеральными

правилами (стандартами) аудиторской деятельности, призван обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений, вызванных как недобросовестными действиями, так и ошибками. Риск необнаружения недобросовестных действий руководства аудируемого лица намного выше, чем риск необнаружения недобросовестных действий его сотрудников, так как руководство и представители собственника занимают положение, предполагающее их высокий авторитет, честность и порядочность, что дает им возможность обходить формально установленные процедуры контроля.

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 1 аудитор должен планировать и проводить аудит с позиции профессионального скептицизма. Это необходимо для выявления и оценки ситуаций, когда:

- имеются факторы, увеличивающие риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок (например, особенности руководства, его влияние на контрольную среду, состояние отрасли экономики, в которой аудируемое лицо осуществляет деятельность, характеристики его хозяйственной деятельности, финансовая стабильность);
- существуют обстоятельства, вызывающие подозрение у аудитора в наличии существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- получены доказательства (в том числе информация, имеющаяся у аудитора по результатам предыдущего аудита), ставящие под сомнение надежность разъяснений и заявлений руководства аудируемого лица.

При планировании аудита аудитор должен сделать необходимые запросы руководству аудируемого лица, чтобы:

- понять оценку руководством аудируемого лица риска существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий или ошибки, а также выяснить особенности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- получить представление о том, как организована руководством аудируемого лица система бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращения и выявления ошибок;
- определить, известно ли руководству аудируемого лица о недобросовестных действиях, оказавших отрицательное влияние на аудируемое лицо, или об имеющихся подозрениях в совершении недобросовестных действий, обнаруженных в ре-

зультате служебного расследования, проведенного до начала аудита;

- определить, были ли руководством аудируемого лица в отчетном периоде обнаружены существенные ошибки.

Запросы аудитора могут быть посвящены:

- выявлению дочерних организаций, сегментов деятельности, видов операций, оборотов по счетам и разделов отчетности с наиболее высокой вероятностью появления ошибки либо выявлению факторов риска недобросовестных действий и определению мер, принимаемых руководством аудируемого лица для предотвращения ошибок и недобросовестных действий;
- функционированию службы внутреннего аудита аудируемого лица, выявлению данной службой недобросовестных действий или других серьезных недостатков в системе внутреннего контроля;
- способам доведения руководством аудируемого лица до сотрудников надлежащих норм деловой практики и этики.

Наряду с направлением руководству аудируемого лица запросов, указанных в федеральном правиле (стандарте) № 13, аудитор должен решить, существуют ли вопросы, которые следует обсудить с представителями собственника. Такие вопросы могут включать:

- характер, объем и периодичность оценки руководством аудируемого лица имеющейся системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий и ошибок, а также риска искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- ненадлежащее реагирование руководства аудируемого лица на существенные недостатки средств внутреннего контроля, обнаруженные во время проведения предыдущего аудита;
- оценку аудитором надежности контрольной среды аудируемого лица, включая вопросы компетентности и порядочности руководства аудируемого лица;
- влияние указанных вопросов на общий подход к проведению аудита и его объем, включая дополнительные процедуры, которые могут потребоваться аудитору.

Влияние искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности на аудиторское заключение. Если аудитор подтверждает либо оказывается не в состоянии сделать вывод о том, была ли финансовая (бухгалтерская) отчетность существенно искажена в результате недобросовестных действий и ошибок, то он должен оценить их влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности и указать на это в аудиторском заключении. Аудитор дол-

жен получить письменно заявление от руководства аудируемого лица, в котором оно:

- подтверждает свои обязанности по внедрению и обеспечению эффективности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которая создана для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок;
- выражает свое мнение о том, что неисправленные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, установленные аудитором при проведении аудита, являются несущественными по отдельности и в совокупности для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом. Краткое изложение таких искажений должно быть включено в заявление руководства или прилагаться к нему;
- проинформировало аудитора о всех важных фактах, относящихся к любому недобросовестному действию;
- дает оценку риска того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность может содержать существенные искажения, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок;
- признает свою ответственность за надлежащее составление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Действия аудитора при выявлении фактов недобросовестных действий. После того как аудитор установил факт искажений, возникших в результате недобросовестных действий или ошибок, аудитору следует сообщить об этом руководству аудируемого лица, представителям собственника, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, уполномоченным государственным органам власти.

Своевременное сообщение руководству аудируемого лица надлежащего уровня об искажениях, возникших в результате недобросовестных действий или ошибок, необходимо для принятия руководством аудируемого лица соответствующих мер. Надлежащий уровень руководства аудируемого лица определяется профессиональным суждением аудитора и зависит от характера, значимости и частоты недобросовестных действий и ошибок. Надлежащим считается уровень, хотя бы следующий за тем, на котором находится лицо, причастное к недобросовестным действиям и ошибкам или подозреваемое в них. Вопросы, подлежащие сообщению представителям собственника, определяются профессиональным суждением аудитора и касаются:

- компетентности и порядочности руководства;
- недобросовестных действий с участием руководства;
- других недобросовестных действий, приведших к существенным искажениям в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникших в результате ошибок;

- искажений, которые могут негативно отразиться на финансовой (бухгалтерской) отчетности в будущем.

Если аудитор обнаружил недобросовестные действия (независимо от того, приведут ли они к существенным искажениям в финансовой (бухгалтерской) отчетности) или получил информацию о возможности осуществления такого действия (даже если возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность не будет существенным), он должен своевременно сообщить об этих фактах руководству аудируемого лица соответствующего уровня, а также при необходимости проинформировать об этом представителей собственника аудируемого лица.

Профессиональный долг аудитора не позволяет ему предоставлять конфиденциальную информацию об аудируемом лице, в том числе о недобросовестных действиях и ошибках, третьим лицам. Тем не менее в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, аудитор должен сообщить об обнаруженных фактах недобросовестных действий и ошибках уполномоченным государственным органам власти. В спорных случаях аудитору следует получить необходимые юридические консультации.

Неспособность аудитора завершить аудиторское задание. Если аудитор приходит к выводу о невозможности завершения аудита по причине искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий, он должен:

- учесть свою профессиональную и юридическую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования для аудитора доложить информацию об искажениях в результате недобросовестных действий лицу или лицам, назначившим аудитора, или в установленных случаях уполномоченным государственным органам власти;
- рассмотреть возможность отказа от задания.

Если аудитор отказывается от задания, то он должен:

- обсудить с руководством и представителями собственника аудируемого лица отказ аудитора от задания и причины этого отказа;
- проанализировать профессиональные и юридические требования для сообщения об отказе аудитора от аудиторского задания и причинах отказа лицу или лицам, назначившим аудитора, или в установленных случаях уполномоченным государственным органам.

Примеры факторов риска, связанных с искажениями в результате недобросовестных действий, приведены на рис. 4.2.

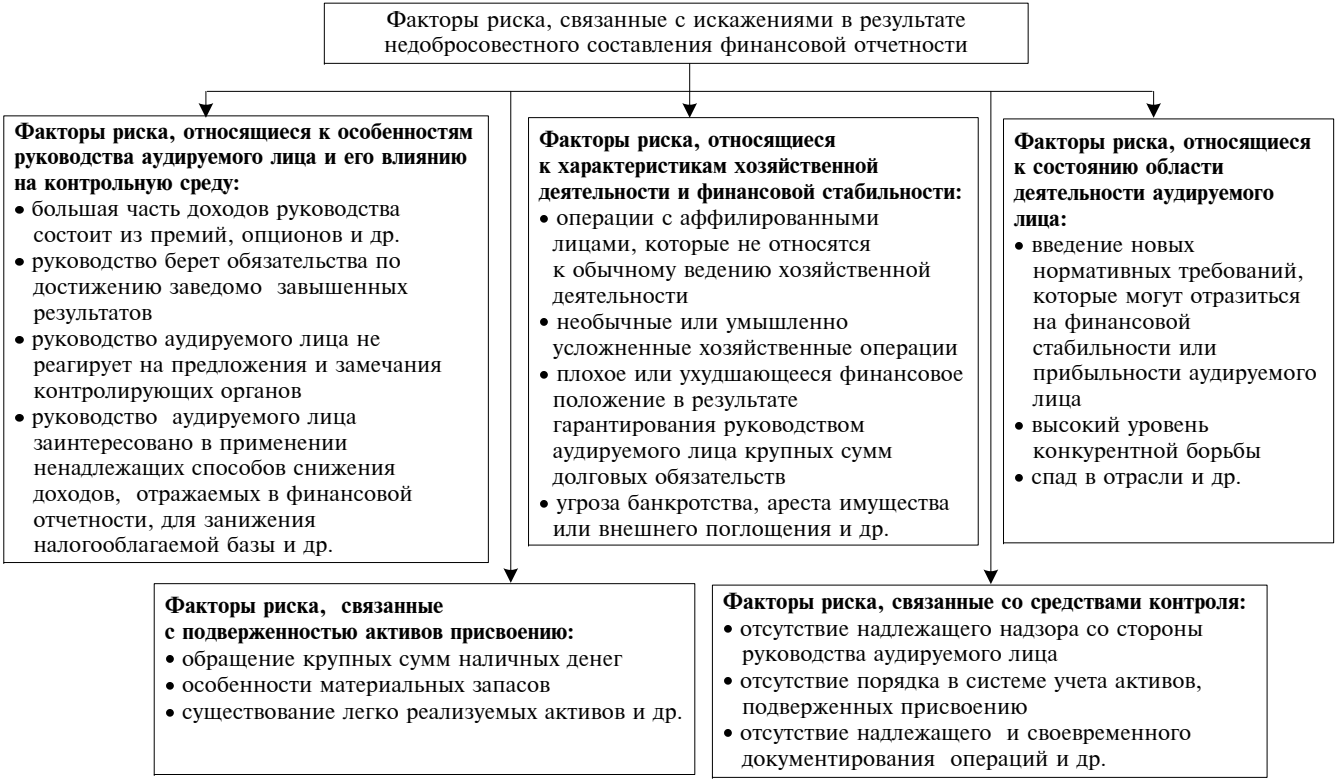

Рис. 4.2. **Примеры факторов риска, связанных с искажениями в результате недобросовестных действий**

Критерии признания налогоплательщика недобросовестным. Несмотря на то что аудит представляет собой вид предпринимательской деятельности по независимой проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности, вопросы, связанные с правильностью исчисления налогов, являются одними из ключевых в ходе проверки. В связи с этим в процессе аудита особенно тщательно изучаются правильность определения налогооблагаемой базы по различным налогам, а также с потенциальными рисками налогоплательщика.

В рамках Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@, определены общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. К таким критериям относятся:

1) налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (ввиду экономической деятельности);

2) отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов;

3) отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;

4) опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг);

5) выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации;

6) неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом РФ величин показателей, предоставляющих право налогоплательщикам применять специальные налоговые режимы;

7) отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;

8) построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договора с контрагентами-перекупщиками или посредниками (цепочки контрагентов) без наличия разумных экономических причин или иных причин (деловой цели);

9) непредставление налогоплательщиком пояснений к уведомлению налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;

10) неоднократное снятие с учета и постановка на учет в связи с изменениями местонахождения («миграция» между налоговыми органами);

11) значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для этой сферы деятельности по данным статистики.

Пример факта возможности признания сделки недобросовестной. В процессе сноса нежилых помещений ЗАО «Омега» были снесены

также нежилые помещения, находящиеся в собственности ООО «Фест». Аудитору представлен договор № ТР-11 от 26 декабря 2007 г., заключенный между ЗАО «Омега» (Агент) и ООО «Фест» (Принципал). Согласно п. 1.1 Договора Принципал поручает, а Агент принимает на себя обязательство от своего имени, но за счет Принципала организовать проведение работ по разборке конструкций строений, находящихся по адресу: г. Москва, ул. Светлая, д. 13, стр. 13. Вознаграждение агента составляет 100 тыс. руб. Отчеты агента не представлены.

Представлено Соглашение № 1-ТР от 31 марта 2008 г. между ЗАО «Омега» (Сторона 1) и ООО «Фест» (Сторона 2), согласно которому Сторона 2 отказывается в пользу Стороны 1 от любых прав на земельный участок, расположенный под строениями 2 и 5 по адресу: г. Москва, ул. Светлая, д. 13, стр. 13, которые имеются на дату заключения настоящего соглашения и (или) могут возникнуть в будущем (п. 1.1). Сторона 2 уступает Стороне 1 все инвестиционные права, которые имеются на момент подписания Соглашения и (или) могут возникнуть в будущем по Инвестиционному контракту и (или) в связи с выпуском Распоряжения.

Такая схема вызывает сомнения у аудиторов. В частности, вызывает сомнение возможность уступки прав на земельный участок и иных инвестиционных прав. Так как к моменту подписания данного соглашения нежилые помещения, находящиеся в собственности ООО «Фест», были снесены, а ввиду того что земля под снесенными зданиями не принадлежала ООО «Фест» на праве собственности, то основания для уступки прав на землю отсутствовали. По данному соглашению могли быть уступлены только права на аренду земельного участка, однако аудитору не представлены документы, подтверждающие данное основание. Кроме того, по Соглашению ООО «Фест» уступает ЗАО «Омега» все имеющиеся *инвестиционные права*, а также права, которые могут возникнуть в будущем. О каких конкретно правах идет речь, в соглашении не поясняется, в связи с чем возникают вопросы правомерности заключения такого соглашения и определения цены сделки.

Стороны договорились о том, что общая стоимость прав, уступаемых Стороной 2 в пользу Стороны 1, составляет 8 512 023, 72 руб. Не представляется возможным подтвердить обоснованность стоимости уступаемых прав. Имеется договор оценки № 29 от 6 сентября 2007 г., согласно которому ООО «Оценка» оказывает услуги ЗАО «Омега» по определению рыночной стоимости 100% акций ЗАО, объектов недвижимости и объектов недвижимости принадлежащих ООО «Фест», однако отчет по результатам такой оценки отсутствует.

Налоговые органы могут усмотреть в данной схеме притворный характер и привлечь аудируемое лицо к ответственности.

4.6. Существенность в аудите

Понятие «существенность». Это понятие существует как в бухгалтерском учете, так и в аудите. Существенность (материальность в МСА) является одним из основных понятий аудита.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в процессе аудита обязаны оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском. Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также о составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

В соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. Однако установить четкие и однозначные критерии существенности довольно непросто. Предварительное суждение может включать оценки того, что является важным для разделов баланса и других форм отчетности, взятых по отдельности и для финансовых отчетов в целом. Одна из целей предварительного суждения аудитора о существенности — сфокусировать внимание аудитора на наиболее значительных пунктах финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Существенность включает два аспекта (рис. 4.3):

1) количественный, который определяется исходя из рассчитанного уровня существенности;

2) качественный, который определяется по профессиональному суждению аудитора.

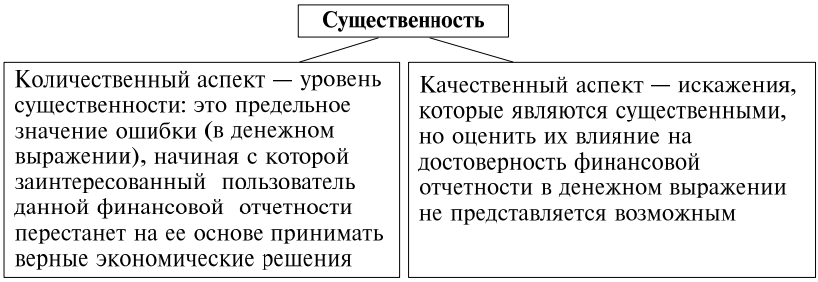

Рис. 4.3. **Аспекты существенности**

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности в целях выявления значительных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее должны приниматься во внимание как значение (количество), так и характер (качество) искажений. Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки, начиная с которой пользователь финансовой отчетности перестанет на ее основе принимать правильные экономические решения. При этом аудитор сравнивает с величиной уровня существенности всю совокупность выявленных ошибок. Например, аудитор выявил, что ошибка в расчете амортизации аудируемого лица составляет 50 тыс. руб., ошибка при определении себестоимости — 150 тыс. руб., иных ошибок в ходе проверки не обнаружено. Рассчитанная величина уровня существенности составляет 250 тыс. руб., т.е. совокупность выявленных ошибок (без учета качественного аспекта) составляет 200 тыс. руб., что не превышает уровня существенности.

Таким образом, следуя рекомендациям стандарта, аудитор может подтвердить достоверность финансовой отчетности. На практике аудитор, конечно, не полагается только на результат расчетов, так как принимает во внимание качественные аспекты выявленных нарушений и свое профессиональное суждение.

Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;
- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций может заметно повлиять на результаты деятельности аудируемого лица.

Концепция существенности позволяет аудитору определить наиболее значимые статьи финансовой отчетности и тем самым сконцентрировать внимание пользователей на значительных ошибках и нарушениях, которые в случае их наличия будут влиять на достоверность финансовой отчетности.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут негативно отразиться на финансовой (бухгалтерской) отчетности. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

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

На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты Российской Федерации, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности.

Аудитору следует принимать во внимание существенность при:

- определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;
- оценке последствий искажений.

Методика определения существенности. Даже незначительное искажение информации в финансовой отчетности может послужить основанием для его раскрытия. Из-за двойственного влияния качественных и количественных факторов применить единый способ (согласованный стандарт) определения существенности практически невозможно. Кроме того, понятию «существенность» неизбежно присущ субъективизм: то, что один аудитор считает существенным, другой оценивает как незначительное.

Качественный фактор прежде всего используется для оценки степени раскрытия информации, где количественная оценка неприменима. Установление абсолютной границы существенности используется достаточно редко. На практике наиболее распространенным является определение существенности в относительных величинах от базовых показателей, т.е. в процентах или долях. Относительные величины могут устанавливаться как в виде точечных, так и в виде диапазонных значений. На практике стандартной точечной границей существенности считается 5%, стандартной диапазонной границей — 5—10%.

При выборе аудитором уровня существенности учитываются следующие факторы:

1) общее значение аудиторского риска (чем выше риск, тем строже устанавливаются границы существенности, следовательно, возрастает объем выборки и снижаются риски ошибки при проведении аудита);
2) абсолютное значение статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности;
3) требуемая глубина проверки;
4) планируемые трудозатраты времени на проверку отчетности;
5) направленность отчетности;
6) другие факторы.

Методы определения уровня существенности. В связи с тем что правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» не дает разъяснений по методике определения существенности, для этого чаще всего применяются следующие подходы.

***Дедуктивный подход* (*метод*)** — при котором первоначально определяется существенность финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, которая затем распределяется между значимыми статьями бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

***Индуктивный подход* (*метод*)** — при котором первоначально определяется существенность значимых статей проверяемого баланса, а затем путем суммирования полученных значений существенности определяется общая существенность финансовой отчетности.

Определение уровня существенности при дедуктивном подходе. Порядок расчета уровня существенности при дедуктивном подходе приведен в табл. 4.2—4.4.

Шаг 1. Расчет базовых показателей. Для расчета необходимо выбрать базовые показатели, в отношении которых будет произведен расчет. В общем случае для расчета взято пять показателей. Внутрифирменными стандартами аудиторских компаний может быть утвержден более подробный состав показателей.

Таблица 4.2

Расчет базовых показателей

Наименование показателя	*Предыдущий год/ на начало года, руб.*	*Отчетный год/ на конец года, руб.*	*Значение базового показателя, руб.*
1	2	3	4
Балансовая прибыль			
Валовый объем реализации без НДС			
Валюта баланса			
Собственный капитал (итог раздела IV бухгалтерского баланса)			
Общие затраты предприятия			

Шаг 2. Установление критериев существенности. Для каждого показателя, представленного в графе 1, устанавливается определенный критерий, величина которого рассчитана эмпирическим путем. Допускается варьирование значения критерия, однако любое отклонение должно быть обоснованным.

Таблица 4.3

Установление критериев существенности

Наименование показателя	*Значение базового показателя, руб.*	*Критерии, %*	*Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, руб.*
1	2	3 = 2 · 3/100	4 = 2 · 3
Балансовая прибыль		5	
Валовый объем реализации без НДС		2	
Валюта баланса		10	
Собственный капитал (итог раздела IV бухгалтерского баланса)		2	
Общие затраты предприятия		2	
РАССЧИТАННЫЙ УРОВЕНЬ СУЩЕСТВЕННОСТИ			

Шаг 3. Порядок расчета уровня существенности. При дедуктивном методе уровень существенности рассчитывается следующим образом. По итогам финансового года в экономическом субъекте, подлежащем проверке, определяются финансовые показатели, перечисленные в первой графе шага 1. Их значения могут быть занесены в третью графу в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в третьей графе таблицы, и результат заносится в четвертую графу.

Допускается, что часть показателей включить в таблицу не удастся. Например, компания может не иметь прибыли по итогам года либо может иметь небольшую прибыль, которая, по мнению аудитора, с учетом анализа показателей за предыдущие годы не характерна для данной компании. В этих случаях в соответствующих клетках таблицы могут быть поставлены прочерки.

Аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в четвертом столбце. Если какие-либо значения заметно отклоняются в большую и (или) меньшую сторону от остальных (на 2 порядка и более), то он может такие значения не принимать в расчет. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после этого ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который аудитор может использовать в своей работе.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки. Конкретное значение уровня существенности должно быть одобрено по окончании этапа планирования аудита руководителем аудиторской проверки.

Данный метод имеет рекомендательный характер. Аудиторские фирмы должны с учетом обязательных требований настоящего правила (стандарта) разработать собственный порядок нахождения уровня существенности; например, в отличие от предложенного порядка они могут:

- изменить значения коэффициентов в графе 3 шага 1;
- вводить, убирать, менять финансовые показатели, приведенные в графе 1 шага 1;
- менять порядок усреднения при нахождении показателя;
- принимать во внимание значения финансовых показателей за предыдущие годы и учитывать динамику их изменения;
- предусмотреть не один показатель уровня существенности, а несколько — для различных статей баланса;
- самостоятельно разработать таблицу и ввести схему расчетов уровня существенности.

Дедуктивный подход имеет ряд недостатков, в связи с чем широкое распространение получил индуктивный подход к определению существенности.

Таблица 4.4

Пример расчета дедуктивным методом

Наименование базового показателя	*Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, тыс. руб.*	*Доля, %*	*Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб.*
1	2	3	4
Балансовая прибыль	21 289	5	1064
Валовый объем реализации без НДС	135 968	2	2719
Валюта баланса	128 038	2	2561
Собственный капитал (итог раздела IV баланса)	20 500	10	2050
Общие затраты предприятия	101 341	2	2027

Порядок расчетов. В столбец 2 записываем показатели, взятые из бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Показатели в столбце 3 должны быть определены внутренней инструкцией аудиторской фирмы и применяться на постоянной основе. Столбец 4 получают умножением данных из столбца 2 на показатель из столбца 3, разделенный на 100%. Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет

$$(1064 + 2719 + 2561 + 2050 + 2027) / 5 = 2084 \text{ тыс. руб.}$$

Наименьшее значение отличается от среднего на

$$(2084 - 1064) / 2084 \cdot 100\% = 49\%, \text{ т.е. почти вдвое.}$$

Наибольшее значение отличается от среднего на

$$(2719 - 2084) / 2084 \cdot 100\% = 30\%.$$

Поскольку значение 1064 тыс. руб. отличается от среднего значительно, а значение 2719 тыс. руб. — не так сильно и, кроме того, второе по величине значение 2561 тыс. руб. очень близко по величине к 2719 тыс. руб., принимаем решение отбросить при дальнейших расчетах наименьшее значение, а наибольшее — оставить. Новое среднее арифметическое составит

$$(2719 + 2561 + 2050 + 2027) / 4 = 2339 \text{ тыс. руб.}$$

Полученную величину допустимо округлить до 2500 тыс. руб. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет

$(2500 - 2339) / 2339 \cdot 100\% = 7\%$, что находится в пределах 20%.

Индуктивный подход к определению уровня существенности. При индуктивном подходе первоначально определяется существенность значимых статей, затем показатели складываются и определяется суммарный показатель уровня существенности финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом[1].

Вначале необходимо определить значимые статьи в структуре отчетности и определить удельный вес значимых статей к валюте баланса.

Затем для каждой статьи, признанной значимой, установить относительные значения уровня существенности.

При установлении границ существенности статьи отчетности в первую очередь учитывается ее абсолютное значение. К показателям, имеющим большее абсолютное значение, устанавливается более строгий показатель уровня существенности (например, 2%), чем к показателям, имеющим меньшее абсолютное значение. В основу классификации статей бухгалтерской (финансовой) отчетности для установления привязки уровня существенности к абсолютному значению статьи рекомендуется установление зависимости от удельного веса данной статьи.

[1] По материалам Н.Д. Бровкиной (МоАП).

После определения относительных уровней существенности рассчитывается абсолютное значение как процентное отношение установленного уровня существенности к величине статьи, признанной значимой. Сложив суммы, получим суммарный уровень существенности.

Уровень существенности определяется для активов, пассивов и отчета о прибылях и убытках.

Суммарный показатель существенности финансовой отчетности в целом определяется как средневзвешенный показатель суммарных значений существенности активов и пассивов и отчета о прибылях и убытках (табл. 4.5—4.8).

Таблица 4.5

Зависимость между удельным весом статьи и уровнем существенности

Удельный вес статьи в общем итоге, %	*Значение уровня существенности, %*
Свыше 50	2
От 20 до 50	2—3
От 10 до 20	3—4
От 5 до 10	5—6
От 3 до 5	7—8
Менее 3	9—10

Таблица 4.6

Определение суммарного уровня существенности активов

Статья баланса	*Строки баланса*	*Сумма*	*Признаны значимыми*	*Доля значимых статей в валюте баланса*	*Относительное значение уровня существенности, %*	*Абсолютное значение уровня существенности, руб.*
Нематериальные активы	110					
Основные средства	120	400				
Долгосрочные финансовые вложения	140					
Запасы	210	150				
Дебиторская задолженность	240	1600	1600	58	2	32
Денежные средства	260	600	600	22	3	18
Валюта баланса	300	2750	2750			
Суммарный показатель уровня существенности активов						50

Таблица 4.7

Определение суммарного уровня существенности пассивов

Статья баланса	*Строки баланса*	*Сумма*	*Признаны значимыми*	*Доля значимых статей в валюте баланса*	*Относительное значение уровня существенности, %*	*Абсолютное значение уровня существенности, руб.*
Долгосрочные займы и кредиты	510	150				
Краткосрочные займы и кредиты	610					
Кредиторская задолженность	620	860	860	31	3	26
Валюта баланса		2750	2750			
Суммарный показатель уровня существенности активов						26

Таблица 4.8

Определение существенности отчета о прибылях и убытках

Статья баланса	*Строка баланса*	*Сумма*	*Признаны значимыми*	*Доля значимых статей в валюте баланса*	*Относительное значение уровня существенности, %*	*Абсолютное значение уровня существенности, руб.*
1	2	3	4	5	6	7
Выручка от реализации	010	4000	4000	49	2	80
Расходы организации	020	3700	3700	45	2	74
Прибыль от реализации	050	300				
Прочие расходы	100	25				

Окончание табл. 4.8

1	2	3	4	5	6	7
Прибыль до налогообложения	140	275				
Налог на прибыль	150	66	66	1	10	7
Чистая прибыль	190	209	209	4	7	15
Суммарный показатель уровня существенности доходов и расходов		8575				176

На основе приведенных данных рассчитывается уровень существенности финансовой отчетности[1].

$$\frac{2750 \cdot 50\,(\text{активы}) + 2750 \cdot 26\,(\text{пассивы}) + 8125 \cdot 176}{(2750 + 2750 + 8575)} = 102,205 \text{ руб.}$$

Оценка последствий искажений. При оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

Совокупность неисправленных искажений включает:

- конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, обнаруженных во время предыдущего аудита;
- наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (т.е. прогнозируемые ошибки).

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

В случае если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а результаты расширенных (дополнительных) аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения в

[1] Во внутрифирменных стандартах может быть предусмотрен расчет средневзвешенной величины уровня существенности.

соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, ему необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором.

Следовательно, по мере того как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений. Конкретный порядок расчета уровня существенности устанавливается во внутренних стандартах аудиторской компании.

Взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском. При планировании аудиторской проверки аудитор рассматривает вопрос о том, что могло бы повлечь существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным счетам бухгалтерского учета и группам однотипных операций, помогает аудитору решить, например, такие вопросы: какие показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности проверять, использовать ли выборочную проверку и какие аналитические процедуры необходимо проводить. Аудитор применяет процедуры, которые, как предполагается, в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, т.е. чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Такая зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже аудиторского риска, то последний повышается. Аудитор компенсирует это, либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая его пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля, либо снизив риск необнаружения ис-

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

Существенность и аудиторский риск при оценке аудиторских доказательств. Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может быть вызвано изменением обстоятельств или изменением информированности аудитора по результатам аудита. Например, если аудиторская проверка планируется до конца отчетного периода, аудитор может только прогнозировать результаты хозяйственной деятельности и финансовое положение аудируемого лица. Если фактические результаты деятельности и финансовое положение окажутся в значительной степени отличными от прогнозируемых, оценка существенности и аудиторского риска может измениться. Кроме того, аудитор при планировании своей работы может намеренно устанавливать приемлемый уровень существенности на уровне более низком, чем тот, который предполагается использовать для оценки результатов аудита. Это может быть сделано в целях уменьшения вероятности необнаружения искажений, а также для предоставления аудитору некоторой степени безопасности при оценке последствий искажений, обнаруженных в процессе аудита.

4.7. Риски в аудите

Любая коммерческая деятельность неизбежно сопряжена с риском. Аудиторская деятельность не является исключением, более того, методика проведения конкретной проверки является следствием анализа всех основных рисков.

Согласно правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» ***аудиторский риск*** — это риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения.

Теоретически возможны два варианта проявления аудиторского риска:

1) выражение мнения о недостоверности финансовой отчетности аудируемого лица, в то время как на самом деле отечность достоверна;

2) выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемого лица, в то время как отчетность на самом деле недостоверна.

Первый случай проявления аудиторского риска существует больше теоретически. Он редко встречается на практике. Скорее всего является следствием некомпетентности аудитора. Второй случай, напротив, нередкое явление, которое может иметь самые негативные последствия для аудитора и аудиторской организации. Во избежание таких последствий аудитору необходимо тщательно подготовиться к основному этапу проверки, т.е. должным образом изучить деятельность аудируемого лица, определить аудиторский риск, оценить системы внутреннего контроля с тем, чтобы обосновать аудиторскую выборку и собрать надлежащие аудиторские доказательства.

Ввиду того что аудиторской проверке присущи объективные ограничения, такие как жесткие сроки проверки, несовершенство системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудируемого лица, выборочная проверка, специфика деятельности, а также человеческий фактор, аудитору необходимо определить свои риски до начала проведения проверки и затем контролировать их в течение всего хода аудита. Задача аудитора заключается в том, чтобы по возможности минимизировать свой риск посредством проведения большего количества аудиторских процедур и обоснования своего профессионального мнения.

Аудитор в ходе проверки должен анализировать риски, связанные с аудируемым лицом, — риск хозяйственной деятельности, риск существенного искажения финансовой информации (табл. 4.9).

Таблица 4.9

Анализ рисков, связанных с аудируемым лицом

Риски хозяйственной деятельности аудируемого лица	*Риски существенного искажения финансовой информации*
1	2
Риски хозяйственной деятельности являются результатом существенных условий, событий, обстоятельств, действия или бездействия, которые могут негативно повлиять на способность аудируемого лица достигать своих целей и реализовывать свои стратегии, или результатом выбора ненадлежащих целей и стратегий. В деятельности аудируемого лица также происходят изменения под воздействием изменений внешней среды, соответственно меняются с течением времени стратегические планы и цели	Риск существенного искажения финансовой информации с тем, что система внутреннего контроля является недостаточно эффективной, что приводит к значительным искажениям в финансовой отчетности. Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия

Окончание табл. 4.9

1	2
Риск хозяйственной деятельности представляет собой более широкое понятие, чем риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности. Риск хозяйственной деятельности может возникнуть вследствие каких-либо изменений или возникших сложностей в деятельности, в то же время неспособность распознать необходимость внесения изменения в деятельность может также привести к риску. Изменение в деятельности может произойти, в частности, в результате разработки нового вида продукции, которая может оказаться неудачной, непредсказуемой может быть реакция рынка, даже если разработан удачный вид продукции, а также упущений, которые приведут к возникновению обязательств и риску ухудшения репутации	информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Для этой цели аудитор: • выявляет риски в процессе ознакомления с деятельностью аудируемого лица и его средой, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам, а также с группами однотипных операций, остатками по счетам бухгалтерского учета и случаями раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности • устанавливает соответствие между выявленными рисками и тем, какая информация может быть искажена на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности • рассматривает, не являются ли риски столь большими, чтобы привести к существенному искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности

Все эти факторы влияют на величину аудиторского риска, значение которого должно непрерывно контролироваться аудитором. Принято считать, что аудиторский риск включает в себя три составные части[1]:

1) неотъемлемый риск;

2) риск средств контроля;

3) риск необнаружения (рис. 4.4).

Формализация всех компонентов одновременно не всегда представляется возможной. В связи с этим исходя из опыта проверок можно сделать вывод о необходимости тщательного анализа риска средств контроля, который взаимосвязан с системой внутреннего контроля аудируемого лица, надежность которой можно относительно объективно оценить.

Риск средств контроля напрямую зависит от системы внутреннего контроля (далее — СВК) аудируемого лица, т.е. аудитору необходимо выяснить, имеется ли СВК на предприятии, насколько она эффективна: соответствует ли масштабу и характеру деятельности

[1] *Подольский В.И.* Аудит. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

аудируемого лица, способна ли такая системы внутреннего контроля оперативно реагировать на возникающие ошибки и искажения в отношении остатков средств на счетах бухгалтерского учета и групп однотипных операций. Например, СВК на участке «Учет основных средств» не соответствует требованиям законодательства и характеру деятельности аудируемого лица. Исходя из этого аудитор может предположить, что в учете основных средств возможны ошибки и искажения. Ввиду того что риск средств контроля на данном участке является высоким, аудитор может увеличить аудиторскую выборку и получить больше доказательств в отношении данного раздела для обоснования своего первоначального мнения.

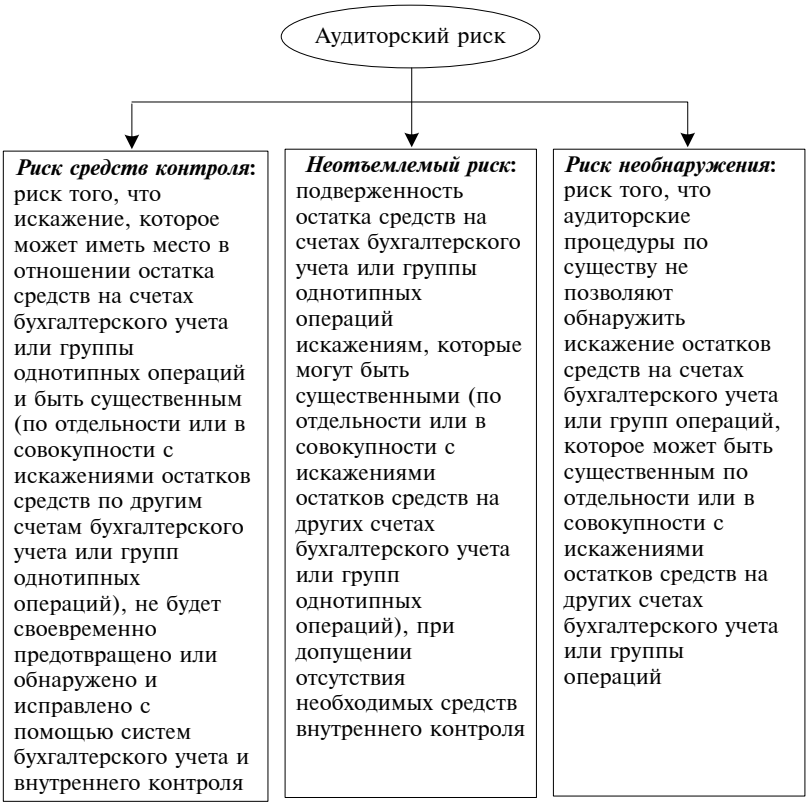

Рис. 4.4. **Компоненты аудиторского риска**

Неотъемлемый риск — это риск, который неизбежно присущ любому экономическому субъекту. Для аудитора значения данного

компонента риска всегда являются высокими, поскольку за время проверки отсутствует возможность объективной и достоверной его оценки.

Риск необнаружения — основной риск аудитора. Он представляет собой риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволят выявить некоторые, возможно, существенные искажения в ходе аудиторской проверки, что в свою очередь может привести к выражению ошибочного мнения по итогам аудиторской проверки с вытекающими последствиями.

4.8. Анализ компонентов риска

Цель оценки системы внутреннего контроля. Основная цель оценки системы внутреннего контроля — выявление «узких мест», с тем чтобы в ходе проведения процедур по существу данным разделам было уделено должное внимание. Оценка системы внутреннего контроля является индикатором возможных потенциальных искажений и ошибок в системе бухгалтерского учета аудируемого лица. Ненадежность СВК сигнализирует аудитору о необходимости проведения более тщательной проверки бухгалтерского учета аудируемого лица.

Понятие «система внутреннего контроля». В ходе аудиторской проверки (до проведения процедур по существу) аудитору необходимо оценить надежность системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценить эффективность системы бухгалтерского учета.

Оценка СВК и бухгалтерского учета проводится в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Система внутреннего контроля представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей.

Система внутреннего контроля включает следующие элементы:
- контрольную среду;
- процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- информационную систему, в том числе связанную с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

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

Контрольная среда включает следующие элементы:

1) *доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей*. Эффективность средств контроля не может быть обеспечена при отсутствии честности и других этических ценностей у сотрудников, осуществляющих управленческие и контрольные функции. Честность и другие этические ценности являются существенными элементами, оказывающими влияние на эффективность организации средств контроля и их мониторинга;

2) *профессионализм* (*компетентность сотрудников*). Профессионализм — это профессиональные знания и навыки, необходимые для выполнения задач, которые определяют суть деятельности конкретного работника. Приверженность профессионализму отражает мнение руководства об уровне профессиональных знаний, необходимом для выполнения соответствующих видов работ, и о том, каким образом этот уровень устанавливается в качестве квалификационных требований;

3) *участие собственника или его представителей*. Представители собственника в значительной степени оказывают влияние на сознательность сотрудников аудируемого лица в отношении контроля. Характерными особенностями, которые должны быть присущи представителям собственника, являются:
- независимость от руководства;
- масштабы их вовлечения в деятельность и надзор за ней;
- уместность (надлежащий характер) их действий;
- уровень сложности поднимаемых и обсуждаемых с руководством аудируемого лица вопросов;
- их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами и др.;

4) *компетентность и стиль работы руководства*. Компетентность и стиль работы руководителей имеют широкий диапазон характеристик. К таким характеристикам могут относиться следующие:

- подход руководства к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими;
- позиция и действия руководства в отношении составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (осмотрительность при выборе принципов учета и разумный подход к подготовке оценочных показателей);
- подходы руководства к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике;

5) *организационная структура*. Организационная структура аудируемого лица представляет собой систему, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность аудируемого лица для достижения стоящих перед ним целей. Аудируемое лицо разрабатывает организационную структуру, соответствующую его потребностям. Надлежащий характер организационной структуры аудируемого лица зависит в том числе от характера и масштабов его деятельности;

6) *наделение ответственностью и полномочиями*. Этот элемент предполагает разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности и установление иерархии подотчетности сотрудников, а также охватывает политику в отношении надлежащей деловой практики, знаний и опыта ключевого персонала и предоставляемые для выполнения обязанностей возможности. Он включает систему информирования персонала о целях аудируемого лица, взаимосвязи индивидуальных действий каждого сотрудника с действиями других сотрудников, участии каждого сотрудника в достижении целей аудируемого лица;

7) *кадровая политика и практика*. Кадровая политика и практика в отношении сотрудников подразумевают набор, адаптацию (инструктаж при приеме на работу), подготовку, обучение, оценку, консультирование, вознаграждение сотрудников.

Например, при наборе наиболее квалифицированных сотрудников критериями являются базовое образование, предшествующее опыту работы, последние достижения, честность и этичное поведение. Такие критерии должны демонстрировать стремление аудируемого лица к найму компетентных и заслуживающих доверия сотрудников.

Политика в области обучения, которая приобщает сотрудника к его деятельности в аудируемом лице и его ответственности, а также такие практические мероприятия, как обучение на семинарах,

должны наглядно отражать ожидаемый уровень качества выполняемой работы и стандарты поведения.

Служебный рост сотрудников, осуществляемый в результате периодической оценки работы, должен демонстрировать приверженность аудируемого лица к продвижению по службе квалифицированного персонала на более высокие уровни ответственности.

Процесс оценки рисков аудируемым лицом. Оценка рисков аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и по возможности устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. Для целей финансовой (бухгалтерской) отчетности важен вопрос, каким образом в процессе оценки рисков аудируемым лицом руководство выявляет риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, определяет их значение, оценивает вероятность их возникновения и принимает решение относительно того, как управлять ими.

Например, процесс оценки рисков аудируемым лицом может быть направлен на определение того, каким образом предотвращается возможность неотражения в учете хозяйственных операций или каким образом определяются и анализируются существенные для финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочные значения.

Риски, имеющие отношение к финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут быть связаны как с внешними, так и с внутренними событиями и обстоятельствами, которые могут возникнуть и отрицательным образом повлиять на способность аудируемого лица инициировать, отражать в учете, обрабатывать и включать в отчетность данные, соответствующие предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Риски могут возникать или изменяться вследствие следующих обстоятельств:

- изменения в окружении аудируемого лица (макроэкономические изменения, в том числе связанные с изменениями в нормативной среде, могут привести к изменениям в конкурентном давлении и к значительным изменениям рисков);
- новый персонал (новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на систему внутреннего контроля или иные приоритеты);
- внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем (значительные и быстрые изменения в информационных системах могут изменить и риски, связанные с системой внутреннего контроля);

- быстрый рост и развитие аудируемого лица (действующие средства контроля могут не справиться с возросшим объемом операций и способствовать росту риска их несоответствия новым условиям деятельности);
- новые технологии (внедрение новых технологий в производственные процессы или информационные системы может изменить риск, связанный с системой внутреннего контроля);
- реорганизация аудируемого лица может сопровождаться сокращением численности персонала и изменениями в распределении обязанностей, а также выполняемых сотрудниками контрольных функциях, которые также могут повлиять на риск, связанный с системой внутреннего контроля, и др.

Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Функционирование информационных систем, связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечивается:

- техническими средствами;
- программным обеспечением;
- персоналом;
- соответствующими процедурами;
- базами данных.

Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, состоят из процедур:

- инициирования (хозяйственные операции могут быть инициированы вручную или автоматически с помощью запрограммированных процедур);
- отражения (регистрации) в учете (регистрация включает выявление и сбор надлежащей информации об операциях или событиях);
- обработки данных и ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала (обработка включает функции редактирования и проверки, произведения расчетов, измерений, оценки, группировки и согласования, осуществляемых автоматически либо вручную);
- включения в отчетность информации об операциях аудируемого лица. Качество информации влияет на способность руководства принимать надлежащие управленческие решения и осуществлять контроль за деятельностью аудируемого лица, а также на возможность подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Функционирование информационных систем обеспечивается методами и способами учета, которые выполняют следующие функции:

- идентифицируют и регистрируют все правомерные операции;
- своевременно и достаточно подробно фиксируют операции, что позволяет надлежащим образом классифицировать операции для дальнейшего включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- осуществляют оценку объектов учета так, чтобы соответствующая информация могла быть включена в финансовую (бухгалтерскую) отчетность в надлежащем суммовом выражении;
- определяют период времени, в котором имели место операции, что позволяет отнести их в учете к соответствующему отчетному периоду;
- представляют надлежащим образом операции и относящиеся к ним случаи раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Составной частью информационных систем является система информирования персонала, которая обеспечивает понимание сотрудниками обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система информирования обеспечивает понимание персоналом роли своего участия в процессе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, того, каким образом его действия в информационной системе связаны с работой других сотрудников, а также понимание способов доведения до руководителей соответствующего уровня информации о каких-либо исключительных ситуациях. Открытые каналы связи должны способствовать тому, чтобы в отношении исключительных ситуаций принимались бы соответствующие меры.

Контрольные действия. Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица. Контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Контрольные действия, которые могут иметь отношение к целям аудита, могут быть сгруппированы по следующим категориям методов и процедур:

1) *проверка выполнения*. Такие контрольные действия включают:

- обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными и прогнозными показателями;

- обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении с показателями за предыдущие периоды;
- соотнесение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях и предпринимаемые в этих случаях корректирующие действия;
- сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации;
- проверка результатов деятельности по областям, подразделениям, направлениям и т.п.;

2) *обработка информации.* Разнообразные контрольные процедуры в части обработки информации выполняются для проверки точности, полноты и санкционирования операций и делятся в области информационных систем на две большие группы средств контроля:

- общие средства контроля;
- прикладные средства контроля.

Общие средства контроля в информационных системах представляют собой политику и процедуры, имеющие широкие области применения и предназначенные для обеспечения эффективного функционирования прикладных средств контроля, помогая удостовериться в правильном бесперебойном функционировании информационных систем. Общие средства контроля за информационной системой обычно включают средства контроля в отношении:

- операций информационного центра и компьютерной сети;
- приобретения программного обеспечения для операционной системы, его изменения и обслуживания;
- защиты от несанкционированного доступа;
- приобретения, развития и обслуживания прикладных программ информационных систем.

Примерами общих средств контроля являются:

- средства контроля за изменением программного обеспечения;
- средства контроля, которые ограничивают доступ к программному обеспечению или базам данных;
- средства контроля за реализацией новых версий прикладных пакетов программного обеспечения и др.

Прикладные средства контроля применяются к обработке отдельных видов информации. Эти средства контроля помогают удостовериться, что осуществленные хозяйственные операции были санкционированы, в полном объеме и точно зафиксированы и обработаны.

Примерами прикладных средств контроля являются:

- проверка арифметической точности бухгалтерских записей;

- ведение учета и обзорная проверка счетов, составление оборотных ведомостей и др.;

3) *проверка наличия и состояния объектов.* Указанные контрольные действия направлены на обеспечение сохранности активов, включая:

- меры предосторожности, ограничивающие доступ к активам или бухгалтерским записям;
- санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными;
- проведение периодических инвентаризаций (например, сравнение результатов пересчета наличных денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с данными бухгалтерского учета);

4) *разделение обязанностей.* Наделение разных сотрудников полномочиями санкционирования операций (выдача разрешения на совершение операции), регистрации операций в учете и хранения активов имеют целью уменьшить возможность совершения и утаивания ошибки или недобросовестных действий в процессе обычного выполнения персоналом своих обязанностей.

Примером разделения обязанностей является разделение обязанностей по подготовке отчетов, их просмотру, согласованию и утверждению, а также по утверждению и проверке документов.

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

Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и применения средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. Мониторинг осуществляется в целях обеспечения непрерывной эффективной работы средств кон-

троля. Например, если не осуществлять мониторинг за своевременностью и точностью выверки расчетов с банками, то персонал, возможно, прекратит заниматься их подготовкой. Мониторинг средств контроля осуществляется путем проведения непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого.

Непрерывный мониторинг осуществляется в рамках обычной текущей деятельности аудируемого лица и включает регулярные надзорные мероприятия, проводимые руководством. Менеджеры по продажам, закупкам и производству на уровне подразделений и аудируемого лица в целом непосредственно участвуют в решении оперативных вопросов и могут подвергнуть сомнению сведения, которые значительно отличаются от того, что им известно о хозяйственных операциях.

Оценка системы бухгалтерского учета. Важной составляющей при оценке аудиторских рисков является оценка эффективности и надежности системы бухгалтерского учета. Система бухгалтерского учета — упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Знакомство с системой бухгалтерского учета начинается с анализа и оценки:

- учетной политики и основных принципов ведения бухгалтерского учета;
- организационной структуры подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности;
- организации документооборота и порядка хранения документов, оформляющих хозяйственные операции;
- распределения обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовке отчетности;
- порядка отражения операций в регистрах бухгалтерского учета, форм и методов обобщения таких регистров;
- порядка подготовки периодической бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета;
- критических областей учета и отчетности, в которых риск возникновения ошибок или искажений особенно высок;
- средств контроля, предусмотренных в отдельных областях системы учета.

При анализе системы бухгалтерского учета аудитор выясняет:

- численность бухгалтеров и работников, отвечающих за сохранность товарно-материальных ценностей;
- наличие приказа по учетной политике;

- наличие рабочего плана счетов бухгалтерского учета и его особенности;
- наличие утвержденного графика документооборота и осуществление контроля за его выполнением;
- применение в учете и управлении компьютерных программ;
- применение форм документов первичного учета, отличных от унифицированных;
- порядок проведения инвентаризации;
- порядок ведения книги учета хозяйственных операций;
- состав регистров бухгалтерского учета и порядок записи в них;
- порядок учета затрат на производство и формирование себестоимости;
- направления использования прибыли;
- проведение процедур текущего контроля за наличием и использованием товарно-материальных ценностей;
- осуществление процедур текущего контроля за правильностью расчетов между дебиторами и кредиторами.

Система бухгалтерского учета эффективна при соблюдении следующих условий:

1) ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными актами и принятой учетной политикой, соответствующей нормативным актам;

2) соблюдается принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. хозяйственные операции отражаются в учете в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место;

3) операции в учете зафиксированы в правильных суммах;

4) при отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций зафиксированы их существенные детали;

5) у экономического субъекта организована и функционирует система предотвращения появления ошибок и злоупотреблений.

Методы исследования системы бухгалтерского учета. Для получения объективной картины аудитор не должен ограничиваться только изучением документов, тем более что положения некоторых из них часто не соответствуют действительности.

Отдельные реально происходящие у экономического субъекта процессы могут быть вообще не оформлены документально. Поэтому важны устные опросы персонала экономического субъекта.

Изучение системы бухгалтерского учета должно быть хорошо спланировано. Исследования должны проводиться целенаправленно, чтобы по их результатам аудиторы получили упорядоченное

описание всех аспектов, взаимосвязей и особенностей системы бухгалтерского учета экономического субъекта.

Документальное оформление исследования системы бухгалтерского учета включает:

- специальные тесты по оценке системы бухгалтерского учета в целом (табл. 4.10);
- перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии;
- специальные бланки и проверочные листы;
- блок-схемы и графики;
- перечни замечаний, протоколы и акты.

Таблица 4.10

Тест по оценке системы бухгалтерского учета (извлечение)

№ п/п	*Содержание вопроса*	*Содержание ответа*	*Комментарий аудитора*
1	Какова организационная структура и состав бухгалтерской службы		
2	Имеется ли приказ об учетной политике организации		
3	Имеются ли должностные инструкции работников бухгалтерии		
4	Разработан ли рабочий план счетов		
5	Утвержден ли в организации график документооборота		
6	Осуществляется ли контроль за выполнением графика документооборота		
7	Применяются ли в организации автоматизированные компьютерные программы		
8	Соответствуют ли применяемые компьютерные программы характеру деятельности организации		
9	Определен ли порядок проведения инвентаризации в организации		
10	Производились ли изменения в составе бухгалтерской службы за анализируемый период		

Перечень вопросов может быть разработан для руководителей организации, главного бухгалтера, начальника отдела кадров, руководителей юридического отдела, маркетинга и др.

В определенных случаях система бухгалтерского учета может быть определена по разделам учета. Безусловно, такая детальная оценка является более объективной, однако проведение такой тщательной экспертизы системы бухгалтерского учета имеет временные ограничения (табл. 4.11).

Таблица 4.11

Тест по оценке системы бухгалтерского учета по разделам учета (извлечение — учет затрат)

№ п/п	*Содержание вопроса*	*Содержание ответа*	*Комментарий аудитора*
1	Какие статьи затрат определены для производства продукции в системе учета		
2	На каких счетах они учитываются		
3	Отражены ли данные об этих счетах в учетной политике		
4	На все ли виды затрат составляются подтверждающие документы		
5	Какие формы первичных документов использует организация		
6	Применяются ли неунифицированные формы первичных учетных документов		
7	Утверждены ли неунифицированные формы первичных документов в учетной политике		
8	Как проводится распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов		
9	Закреплен ли данный порядок в учетной политике организации		

Использование аудитором полученных знаний. Использование полученной информации по оценке системы внутреннего контроля позволяет аудитору определить:

- «узкие места», которым аудитору следует уделить должное внимание в ходе проведения процедур по существу;
- виды вероятных существенных искажений, которые могут встретиться в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений;
- оптимальный объем аудиторской выборки;
- методы получения аудиторских доказательств, а также разработать достаточные и надлежащие аудиторские процедуры.

Общепринято, что по результатам проведенной оценки аудитор оценивает систему внутреннего контроля по следующим градациям — высокая, средняя, низкая.

Однако возможна и даже целесообразна более детальная оценка (это должно быть закреплено во внутрифирменных стандартах). Например, можно оценивать СВК аудируемого лица по четырехуровневой или пятиуровневой системе оценки с применением балльно-весовых коэффициентов. Пример теста по оценке надежности контрольной среды представлен в табл. 4.12.

Ниже приведен фрагмент из отчета аудитора в части оценки системы внутреннего контроля.

Нами проведен аудит состояния финансовой (бухгалтерской) отчетности ОАО «Роснет» за 2008 г.

При проведении аудита отчетности нами рассмотрено состояние внутреннего контроля ОАО «Роснет». Ответственность за организацию и состояние внутреннего контроля несет исполнительный орган ОАО «Роснет». Проделанная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля ОАО «Роснет» в целях выявления всех возможных недостатков.

Мы рассмотрели состояние внутреннего контроля исключительно для того, чтобы определить объем работ, необходимый для формирования аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Изучение системы внутреннего контроля обычно проводится посредством применения системы тестирования, разработанной в рамках внутрифирменного стандарта ООО «Аудит» «Оценка аудиторских рисков и внутреннего контроля экономического субъекта».

В ООО «Аудит» принята четырехуровневая система оценки внутреннего контроля экономического субъекта:

- низкая;
- ниже среднего;
- средняя;
- высокая.

В ходе аудита мы изучили и оценили систему внутреннего контроля экономического субъекта, контрольную среду и отдельные средства контроля. Аудиторы оценили систему внутреннего контроля ОАО «Роснет» оценкой *«низкая»* по следующим основаниям.

Таблица 4.12

Оценка надежности контрольной среды (риск средств контроля) (извлечение)

№ п/п	*Фактор, определяющий систему внутреннего контроля*	*Степень надежности фактора*			*Примечание*
		низкая	*средняя*	*высокая*	
1	2	3	4	5	6
1	Разделение обязанностей и полномочий	Единоличное руководство	Умеренное разделение ответственности и полномочий	Четкое разделение ответственности и полномочий	
2	Соответствие организационной структуры размеру и характеру деятельности	Не соответствует	Соответствует не в полной мере	Соответствует	
3	Делегирование полномочий и ответственности	Нечетко делегированы	Делегированы частично	Полностью делегированы	
4	Наблюдение и контроль за проведением нетипичных операций	Отсутствуют	Частично существуют	Проводятся в полной мере	
5	Участие высшего руководства в контроле за обработкой данных	Недостаточное	Умеренное	Активное	
6	При наличии в организации контрольного подразделения определены ли: • подотчетность • наличие инструкций по выполнению контрольных функций • документальное оформление и выполнение контрольных процедур	Не установлена Отсутствуют	Частично установлена Непостоянное распределение	Полностью установлена Распределение функций достаточное	
7	Разработка должностных инструкций	Не разработаны	Разработаны частично	Разработаны для всех должностей	Документально оформлены

8	Установление ответственности служащих (обязанности и подотчетность)	Не установлена	Установлена частично	Детально установлена	
9	Взаимосвязь ответственности работников	Не существует	Существует нерегулярно и частично	Установлена на постоянной основе в целом по организации	
10	Установление кадровой политики	Не устанавливается	Устанавливается частично	Детально разработана	Утверждена
11	Наличие тестов/процедур по подбору персонала	Отсутствуют	Существуют частично	Разработаны и установлены в полной мере	
12	Разработка локальных нормативных актов (коллективный договор, правила внутреннего распорядка и т.д.)	Отсутствуют	Разработаны частично	Разработаны и установлены в полной мере	
13	Текучесть кадров, занятых в учете	Высокая	Умеренная	Низкая	
14	Загруженность персонала, занятого в учете	Чрезмерная	Средняя	Разумная	
15	Соблюдение графика подготовки отчетности	Отчетность сдается с опозданием	График не всегда соблюдается	Соответствует графику	
16	Реакция на изменения в законодательстве	Плохая	Средняя	Отслеживаются изменения и принимаются необходимые меры	

Окончание табл. 4.12

1	2	3	4	5	6
17	Установление мероприятий по защите от несанкционированного доступа или уничтожению документов	Не установлены	Установлено нерегулярное или частичное проведение	Установлены постоянное проведение и контроль	
18	Установлены ли мероприятия по контролю за доступом к программам обработки данных и файлам	Не установлены	Установлено нерегулярное или частичное проведение	Установлены постоянное проведение и контроль	
19	Проводится ли выявление отклонений от хода запланированных мероприятий	Не проводится	Проводится нерегулярно или частично	Проводится на постоянной основе	
20	Сообщается ли руководству о выявленных отклонениях	Не сообщается	Сообщается нерегулярно или частично	Сообщается в полной мере и на постоянной основе	
21	Проводится ли анализ выявленных отклонений	Не проводится	Проводится нерегулярно	Проводится постоянно	

Примечание. Итоговая оценка надежности контрольной среды (оценка риска средств контроля) — вывод аудитора.

1. *Несоответствие системы бухгалтерского учета требованиям законодательства РФ, а также характеру, специфике деятельности ОАО «Роснет»*:

- не заключены договоры о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за прием и отпуск товарно-материальных запасов;
- в нарушение Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного решением Совета директоров ЦБ РФ 22 сентября 1993 г. № 40, кассир под расписку не ознакомлен лично руководителем организации с вышеуказанным порядком;
- не проводилась инвентаризация товарно-материальных ценностей, другого имущества и обязательств организации перед подготовкой годовой отчетности;
- не представлены первичные учетные документы по учету материалов и товаров;
- с нарушением требований Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (далее — Закон № 129-ФЗ) оформляются первичные документы (акты сдачи-приема выполненных работ, оказанных услуг и т.д.);
- в проверяемом периоде имеют место несоответствия данных, отраженных в бухгалтерском учете, данным, отраженным в бухгалтерской отчетности;
- в бухгалтерском учете не ведется учет стоимости арендованных основных средств;
- имеет место отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете с нарушением требований Закона № 129-ФЗ не в хронологической последовательности;
- имеет место отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете с нарушением действующего плана счетов;
- в нарушение п. 1 ст. 10 Закона № 129-ФЗ систематически не отражается на регистрах бухгалтерского учета полная информация, содержащаяся в принятых к учету первичных документах (реквизиты первичных документов (номера, даты их составления), периоды оказания услуг там, где необходимо, и т.д.), что не позволяет идентифицировать хозяйственные операции;
- в регистрах бухгалтерского учета систематически не отражаются реквизиты договоров, что также не позволяет идентифицировать хозяйственные операции;
- не организованы и не проводятся внезапные ревизии кассы;
- бухгалтерский учет основных средств и МПЗ ведется с нарушением требований законодательства;
- отсутствует первичная документация по учету труда и его оплаты и др.

2. *Несоответствие структуры бухгалтерской службы характеру, специфике и масштабу деятельности организации.* Аудиторы обращают внимание руководства ОАО «Роснет» на необходимость расширения состава бухгалтерской службы организации. Так, на момент проведения проверки учет по разделу «Материалы», «Товары» не ведется сотрудниками бухгалтерской службы вообще, ввод информации фактически осуществляют менеджеры по продажам в программе «1С: Предприятие. Управление торговлей 7.7», что является недопустимым ввиду отсутствия у указанных сотрудников должных знаний и понимания специфики бухгалтерского учета. Данное обстоятельство ведет к многочисленным ошибкам в учете, а также к серьезным искажениям информации при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. *Несоответствие системы компьютерной обработки данных характеру и специфике деятельности организации.* Аудиторы обращают внимание руководства ОАО «Роснет» на крайне низкое состояние контроля системы компьютерной оценки данных (далее — КОД).

Так, на момент проверки в программе «1С: Предприятие 8.0» имеются три базы:

- «Бухгалтерия»;
- «Управление производством»;
- «Зарплата и кадры».

Со слов работников бухгалтерии, в базе «Управление производством» менеджеры по продажам ведут учет материалов, товаров и затем, по окончании отчетного периода, исходя из принципа работы программы осуществляется перевод данных, содержащихся в базе «Управление производством», в общую бухгалтерскую базу. При этом по невыясненным причинам часть данных не трансформируется, часть искажается.

По мнению аудиторов, во избежание многочисленных ошибок и грубых нарушений в бухгалтерском учете необходимо усилить контроль за защитой информации от основных рисков, в частности от несанкционированного доступа в бухгалтерскую базу сотрудников, не являющихся работниками бухгалтерской службы, обеспечить меры предосторожности по защите компьютерной техники, программного обеспечения и информации от внешнего доступа, обеспечить систему контроля, гарантирующую надлежащее выполнение персоналом предусмотренных контрольных процедур (защита от внутреннего доступа), установить в организации контроль, гарантирующий поддержание целостности всех файлов и программного обеспечения.

4. *Отсутствует утвержденная учетная политика организации.* Рекомендации*:*

- привести систему внутреннего контроля ОАО «Роснет» в соответствие с требованиями законодательства, а также характером и масштабом деятельности организации;

- разработать внутренние методики, регламентирующие элементы и процедуры контрольной среды, необходимые локальные нормативные акты (в частности, должностные инструкции, положение о бухгалтерской службе и др.);
- обеспечить должный контроль за соблюдением элементов системы контроля;
- установить персональную ответственность за соблюдением ее элементов.

4.9. Оценка системы компьютерной обработки данных

Компьютерная обработка данных экономического субъекта имеет место в случаях, когда с помощью компьютерной техники ведется обработка значительных объемов учетной информации независимо от того, что:

- компьютер используется экономическим субъектом самостоятельно или по договору с третьей стороной;
- компьютер используется экономическим субъектом для обработки экономической информации во всех аспектах хозяйственной деятельности и ее учета или только для автоматизации обработки информации по отдельным видам фактов хозяйственной жизни, отдельным участкам учета.

При проведении аудита в системе КОД сохраняются цель аудита и основные элементы его методологии.

Экономический субъект обязан предоставить аудиторам необходимый доступ к системе КОД. Невыполнение (частичное выполнение) этого условия является ограничением объема аудита в системе КОД, вследствие чего аудитор может потребовать представления необходимых ему документов на бумажных носителях.

Компетентность аудитора в вопросах КОД и использование работы эксперта. Аудитору желательно иметь представление о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения компьютерной техники, а также о системах обработки экономической информации. В случае отсутствия у аудитора указанных знаний следует использовать работу эксперта в области информационных технологий.

Аудитор должен быть способен определить, какое влияние на организацию, планирование и проведение аудита оказывают условия использования системы компьютерной обработки данных у проверяемого экономического субъекта, в том числе на изучение систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на оценку рисков, связанных с проведением аудита.

Основной задачей эксперта является оказание помощи аудитору при проведении проверки в части:

- оценки надежности системы КОД в целом;
- оценки законности приобретения и лицензионной чистоты бухгалтерского программного обеспечения, функционирующего в системе КОД проверяемого экономического субъекта;
- проверки алгоритмов расчетов;
- формирования на компьютере необходимых аудитору регистров аналитического, синтетического учета и отчетности.

Эти и другие конкретные вопросы, в отношении которых аудиторская организация ожидает получить заключение и помощь эксперта, должны быть указаны в договоре оказания услуг эксперта в соответствии с внутрифирменным стандартом «Использование работы эксперта».

Действия аудитора в среде КОД. Аудитор должен изучить и оформить в виде рабочего документа все существенные вопросы организации обработки учетных данных в системе КОД экономического субъекта, отразив в нем такие положения, как:

- организационная форма обработки данных, т.е. осуществляет ли обработку специальное подразделение (вычислительный центр, информационно-вычислительный центр, отдел автоматизированной системы управления предприятием), или компьютеры установлены на рабочих местах бухгалтерского персонала, следовательно, обработка данных осуществляется непосредственно бухгалтерами;
- ведется ли обработка данных экономическим субъектом самостоятельно или по договору с третьей стороной;
- форма бухгалтерского учета;
- разделы и участки учета, функционирующие в среде КОД;
- системы КОД, размещение на одном или на нескольких компьютерах;
- обработка учетных данных локальная на каждом компьютере или применяется сетевой вариант;
- обеспечение архивирования и хранения данных;
- организация передачи данных с использованием каналов связи через внешние носители (например, дискеты) или путем ввода данных через клавиатуру.

Кроме того, аудитору необходимо изучить и оформить рабочим документом следующие моменты:

- уровень обеспечения КОД техническими средствами;
- программное обеспечение КОД (составляется краткая характеристика, в частности кем разработано, когда внедрено программное обеспечение КОД, частота и метод его обновления в соответствии с изменениями действующего законодательства);

- технологическое обеспечение; рекомендуется оформлять в виде схемы, состоящей из отдельных блоков технологического процесса обработки данных (ввод данных, их верификация и т.д.);
- другие виды обеспечения КОД (следует дать краткое описание иных видов обеспечения).

Аудитор должен оценить и оформить рабочим документом возможности компьютерной системы в части:

- гибкого реагирования на изменения хозяйственного, налогового или иного законодательства с точки зрения настройки программного обеспечения;
- формирования бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности;
- осуществления аналитических процедур;
- расширения функций компьютерной системы.

Аудитор должен оценить квалификацию бухгалтерского персонала в области КОД, в частности: имеют ли специалисты соответствующее высшее или среднее специальное образование, или прошли курс обучения в области информационных технологий, или изучение системы КОД происходило самостоятельно.

При составлении общего плана аудиторской проверки в соответствии со стандартом № 3 «Планирование аудита» каждый этап планирования должен быть уточнен с учетом влияния на процесс аудита применяемых экономическим субъектом информационных технологий и системы КОД. Уровень автоматизации обработки учетной информации должен быть учтен при определении объема и характера аудиторских процедур. При этом должны быть отражены следующие вопросы:

- характер выполнения аудиторских процедур с использованием КОД (вывод подготовленных в среде КОД документов на печать, работа в среде КОД экономического субъекта);
- привлечение независимого эксперта в целях изучения компьютерной системы экономического субъекта, описание вынесенных для оценки экспертом вопросов;
- дата начала аудиторской проверки должна соответствовать дате представления аудитору данных в виде, согласованном с экономическим субъектом в договоре на проведение аудита.

Организация данных бухгалтерского учета у клиента в среде КОД оказывает влияние на профессиональный риск аудитора. Риск аудитора повышается в случае, если:

- компьютеризованная среда децентрализована, внутренний контроль за функционированием среды КОД отсутствует, а необходимые меры по несанкционированному доступу в систему КОД не приняты;
- уровень знаний бухгалтерского персонала в области информационных технологий недостаточен.

Риск аудитора снижается, если:

- системы автоматизации являются лицензированными;
- существует специальный контроль программного обеспечения (возможности некоторых видов которого можно углубить благодаря программному обеспечению, специально разработанному для аудиторов);
- информационная политика экономического субъекта квалифицированно определяется его руководством, согласована с основными пользователями системы КОД, и все подразделения, филиалы и другие обособленные подразделения, дочерние общества работают в единой среде КОД, применяют единое современное программное обеспечение.

Одним из важнейших элементов аудиторской проверки является оценка аудитором надежности СВК проверяемого экономического субъекта в соответствии с внутрифирменным стандартом аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» и влияния на эту надежность функционирующей системы КОД, с помощью которой осуществляется:

- контроль подготовки данных как на уровне пользователя, так и на уровне компьютерной службы;
- контроль предотвращения ошибок и фальсификаций во время работы;
- контроль работы с данными (доступ, правильность, полнота), особенно с данными постоянного (нормативно-справочного) характера;
- изменения программного обеспечения, особенно в части методов регистрации первичной информации;
- координация и взаимодействие между службой информатизации и пользователями системы КОД.

При оценке среды КОД аудитор должен охарактеризовать:

- соответствие применяемой формы учета используемой системе обработки данных;
- соответствие алгоритмов обработки бухгалтерских данных действующему законодательству и возможность их изменения в случае изменения порядка ведения бухгалтерского учета, хозяйственного, налогового и иного законодательства;
- способ организации, хранения и обновления данных;
- обеспечение контроля над вводом данных;
- возможность настройки внешней отчетности на изменение ее форм;
- возможность вывода на печать данных о хозяйственных операциях.

Аудитору необходимо убедиться в том, что информационная база внутри компьютера обеспечивает сохранность информации, ее архивирование, простоту доступа, кодирование и декодирование информации, ограничение несанкционированного доступа к ней. Актуальность данных обеспечивается регламентированием источников и потребителей информации, периодичностью и условиями ее обновления.

Требования к системе внутреннего контроля аудируемого лица. Оценка системы внутреннего контроля и оценка системы бухгалтерского учета может быть как комплексной, так и проводимой для каждого объекта аудита. Если аудитор оценивает СВК в целом, то ему необходимо оценить эффективность работы такой системы. СВК является эффективной при соблюдении следующих положений:

1) подконтрольность всех элементов системы внутреннего контроля. Для реализации данного пункта необходимо проанализировать структуру службы внутреннего аудита (контроля), должностные инструкции сотрудников;

2) подотчетность службы внутреннего аудита (контроля) исключительно высшему руководству. Система внутреннего контроля может быть эффективной, только если высшее руководство заинтересовано в функционировании такой системы. При этом лица, отвечающие за организацию и внедрение отдельных положений СВК, должны быть подотчетны только высшему руководству;

3) рациональное соотношение затраты — выгоды. Необходимо проанализировать, не превышают ли затраты на создание СВК выгоды от ее функционирования. В данном случае следует руководствоваться принципом МСФО: выгоды от внедрения элементов СВК не должны быть меньше понесенных затрат, т.е. аудитор оценивает рациональное использование элементов СВК и акцентирование внимания на ключевых и важных аспектах деятельности;

4) соответствие организационной структуры службе внутреннего контроля, масштабу, характеру и специфике деятельности предприятия;

5) персональная ответственность. Каждая функция в рамках СВК должна быть закреплена за одним центром ответственности;

6) распределение прав и обязанностей. Эффективность системы внутреннего контроля напрямую зависит от детального и четкого регламентирования прав и обязанностей каждого сотрудника;

7) документальное оформление результатов работы службы внутреннего контроля. Каждое должностное лицо, исполняющее важные контрольные функции, должно регулярно отчитываться в письменной форме и ставить подпись, подтверждающую, что эти функции исполняются;

8) непрерывное функционирование.

4.10. Влияние системы внутреннего контроля на процесс аудиторской проверки

По итогам оценки выводится средний балл для каждого объекта оценки и путем суммирования определяется итоговое значение СВК аудируемого лица. Такой подход позволяет не только дать общую оценку СВК, но также выявить «рисковые» зоны учета и уделить им особое внимание в ходе проведения процедур по существу. Влияние оценки СВК на результат аудиторской проверки представлено на рис. 4.5.

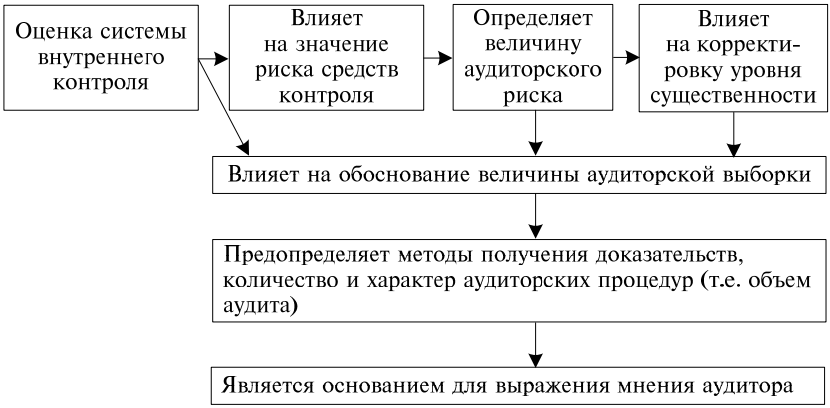

Рис. 4.5. **Влияние системы внутреннего контроля на процесс аудиторской проверки**

Итак, практика показывает, что изучить детально систему внутреннего контроля на этапе планирования не всегда представляется возможным. По результатам проведенной оценки аудитор формирует свое мнение о надежности и эффективности системы внутреннего контроля, которая влияет на величину аудиторского риска и тем самым на объем аудита.

Факторы, влияющие на величину риска средств контроля (РСК). На величину РСК влияют *надежность* и *эффективность* системы внутреннего контроля аудируемого лица.

Чем надежнее является система внутреннего контроля аудируемого лица, тем меньше значение риска средств контроля.

Между надежностью СВК и величиной риска средств контроля существует обратная зависимость. Взаимодополняющей категорией к РСК является надежность средств контроля. Риск средств контроля измеряется в процентах, а показатель надежности рассчитывают вычитанием значения риска из 100%. Например, РСК, равному 35%, будет соответствовать надежность системы контроля, составляющая 65%.

Риск средств контроля можно оценить по каждому объекту аудита и вывести общий итог по системе внутреннего контроля.

Возможна оценка надежности СВК при использовании комплексного тестирования, которое включает перечень вопросов по оценке контрольной среды в целом. Взаимосвязь надежности СВК и аудиторского риска представлена в табл. 4.13.

Таблица 4.13

Взаимосвязь надежности системы внутреннего контроля и аудиторского риска

Оценка системы внутреннего контроля	*Риск средств контроля*	*Надежность системы внутреннего контроля*
Высокая	Низкий	Высокая
Средняя	Средний	Средняя
Низкая	Высокий	Низкая

Факторы, влияющие на величину неотъемлемого риска (НР). ***На уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности***:

1) опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период;

2) давление на руководство;

3) необычный характер деятельности аудируемого лица;

4) факторы, влияющие на отрасль.

На уровне остатков по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных операций:

1) счета бухгалтерского учета, которые могут быть подвержены искажениям;

2) сложность операций, лежащих в основе учета;

3) роль субъективного суждения, необходимого для определения остатков на счетах бухгалтерского учета;

4) подверженность активов потерям или незаконному присвоению (например, наиболее привлекательных и ликвидных активов, денежных средств);

5) завершение необычных и сложных операций, особенно в конце или ближе к концу отчетного периода;

6) операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

Большинство аудиторов даже при самых благоприятных факторах оценивают НР значительно выше 50%, а при наличии обоснованного ожидания существенных ошибок — и 100%. Это связано с тем, что трудно адекватно оценить роль и наличие всех факторов, характеризующих НР.

Величина НР также определяется посредством тестирования (табл. 4.14).

Таблица 4.14

Тест по оценке величины неотъемлемого риска (извлечение)

№ п/п	*Содержание вопроса*	*Содержание ответа*	*Коэффициент значимости*	*Балл*	*Комментарий аудитора*
1	2	3	4	5	6
1	Какие факторы влияют на отрасль, к которой относится аудируемое лицо (состояние экономики, условия конкуренции, изменения в области потребительского спроса, учетной политики)				
2	Каковы специфические особенности деятельности данного экономического субъекта (значимость аффилированных лиц, потенциальная возможность технического устаревания продукции, услуг)				
3	Опыт и квалификация бухгалтерского персонала				

Окончание табл. 4.14

1	2	3	4	5	6
4	Производились ли в организации изменения в составе бухгалтерской службы за последний год				
5	Имеются ли справочно-нормативные программы, документация				
6	Существует ли возможность контроля за деятельностью экономического субъекта со стороны его собственников				
7	Имеются ли у экономического субъекта редкие, необычные, нестандартные хозяйственные операции				
	Оценка НР, %				

4.11. Способы оценки аудиторского риска

Рассмотрим оценку аудиторского риска по общепринятой трехуровневой градации — высокий, средний, низкий.

$$АР = НР \cdot РСК \cdot РНО,$$

где АР — аудиторский риск;
НР — неотъемлемый риск;
РСК — риск средств контроля;
РНО — риск необнаружения.

Аудиторский риск представляет собой вероятность, которая, как и любая вероятность, может измеряться в процентах или долях единиц. Исходя из теории вероятностей, если результат некоторого события может быть предсказан с очевидностью, такой результат имеет вероятность, близкую к единице или к 100%. Если результат события практически невозможен, то вероятность равна 0 (0%).

Значению 100% соответствует максимальный риск. В любом случае свести аудиторский риск к нулю невозможно, поскольку

аудиторской проверке изначально присущи ограничения (выборочная проверка и др.), которые не позволяют избежать риск. Задача аудитора — свести свой риск к разумному минимуму, что возможно достичь при рациональном подходе к аудиторской проверке.

Для расчета аудиторского риска используются следующие методы.

Метод первый.

Аудитор оценивает НР, РСК и РН и находит их произведение. Например, на этапе планирования аудитор оценивает НР — 80%, РСК — 50, РН — 10%. На основании этих значений величина аудиторского риска составит

$$АР = (0{,}8 \cdot 0{,}5 \cdot 0{,}1) \cdot 100\% = 4\%.$$

Многие авторы критикуют представленный способ оценки аудиторского риска, считая его достаточно условным.

Метод второй.

В данном случае акцент переносится на расчет значения риска необнаружения РН и соответствующее количество подлежащих получению аудиторских доказательств. По мнению многих авторов, второй способ является более эффективным. Величина аудиторского риска принимается на уровне среднего значения, а величину риска средств контроля и неотъемлемого риска аудитор оценивает посредством тестирования. При этом модель аудиторского риска выглядит следующим образом:

$$РН = \frac{АР}{(НР \cdot РСК)}.$$

При данном методе величина аудиторского риска устанавливается как средняя, т.е. на уровне 5%. Оставим условия первого способа. Тогда РН составит

$$РН = \frac{0{,}05}{(0{,}8 \cdot 0{,}5)} \cdot 100\% = 12{,}5\%.$$

Таким образом, чем ниже риск необнаружения, тем большее количество аудиторских доказательств необходимо получить в ходе проверки.

В стандарте № 8 «Оценка аудиторского риска и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» приведена таблица, отражающая взаимосвязь между компонентами аудиторского риска. Так, согласно стандарту, если аудитор по итогам тестирования оце-

нивает величины неотъемлемого риска и риска средств контроля высокими, ему необходимо добиться самого низкого значения величины риска необнаружения при условии, что величина аудиторского риска является средней (табл. 4.15).

Таблица 4.15

Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска

Определение аудитором РН исходя из значений НР и РСК		*Риск средств контроля*		
		высокий	*средний*	*низкий*
		Риск необнаружения		
Неотъемлемый риск	Высокий	Самый низкий	Низкий	Средний
	Средний	Низкий	Средний	Высокий
	Низкий	Низкий	Средний	Самый высокий

После получения предварительных данных об аудируемом лице следует обобщить и проанализировать собранную информацию, систематизировать ее для последующего составления общего плана. Примерная структура общего плана аудита приведена в Приложении 6.

4.12. Формирование аудиторской выборки

Методы построения аудиторской выборки. Аудиторская организация (аудитор) определяет объем и порядок построения аудиторской выборки в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка». Аудиторская выборка (выборочная проверка) — это применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций.

Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка.

Аудитор может использовать следующие виды отбора:

- отобрать все элементы (сплошная проверка);
- отобрать специфические (определенные) элементы;
- отобрать отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Выбор метода или сочетания методов зависит от:

- обстоятельств проверки;
- аудиторского риска;
- эффективности аудита.

При этом аудитор должен удостовериться, что используемые им методы являются надежными с точки зрения получения достаточного надлежащего аудиторского доказательства для реализации целей тестирования.

Аудитор может решить наиболее целесообразным исследовать всю генеральную совокупность элементов, которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета или группу однотипных операций в составе данной генеральной совокупности.

Сплошная проверка целесообразна, если:

- генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости;
- неотъемлемый риск и риск средств внутреннего контроля являются высокими, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- повторяющийся характер расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной системы бухгалтерского учета, делает сплошную проверку эффективной с точки зрения соотношения затрат и результатов.

Факторы, влияющие на отбор специфических статей:

- понимание деятельности аудируемого лица;
- характеристики и особенности тестируемой генеральной совокупности;
- предварительная оценка неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля.

Выборочная проверка может применяться с использованием статистического или нестатистического подхода.

Это является предметом профессионального суждения аудитора с точки зрения более эффективного способа получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах.

Выборка в аудите подразделяется на статистическую и нестатистическую.

Построение *статистической выборки* основано на принципах математической статистики, теории вероятностей и, как правило, входит в состав автоматизированных аудиторских продуктов.

Нестатистические выборки основаны на профессиональном суждении аудитора, и их обоснование обычно зависит от аудиторского риска и существенности проверяемых статей финансовой отчетности.

Стандарт устанавливает сочетание статистических и нестатистических выборок. Даже если аудитор использует автоматизированные продукты в ходе проверки, тем не менее на практике целесообразно также применение различных методов построения выборки.

Методы отбора элементов из совокупности. ***Случайный отбор.*** Данный метод является статистическим и основан на таблице случайных чисел. Он удобен при проверке большого количества первичных документов (например, счетов-фактур, накладных и др.).

Систематический отбор. Предполагает проверку элементов финансовой отчетности в некоторой четкой последовательности, определенной аудитором. К примеру, аудитор считает необходимым из совокупности 100 договоров проверить каждый десятый договор. Определение интервала обосновано величиной аудиторского риска, системой внутреннего контроля и существенностью проверяемой статьи. Причем интервал этот может корректироваться в ходе проверки. Допустим, на этапе планирования аудитор определил, что система внутреннего контроля в отношении объекта учета «Основные средства» является высокой, т.е. надежной, поэтому из совокупности 100 документов он решил проверить 10.

Бессистемный отбор. При бессистемном отборе отобранная совокупность формируется, не следуя какой-либо систематизации. Несмотря на то что систематизация не используется, аудитор тем не менее должен избегать какой-либо предвзятости или предсказуемости и постараться обеспечить, чтобы все статьи генеральной совокупности могли быть проверены. Бессистемный отбор не применяется при использовании статистической выборки.

Отбор элементов для проведения блоками. Существует практика отбора элементов для проверки блоками, т.е. выбор смежных элементов генеральной совокупности (например, первичных документов какого-либо раздела учета, относящихся к одному конкретному месяцу). Выбор элементов блоками не является основным методом отбора совокупности и обычно не может применяться при отборе элементов для проверки в ходе аудита, поскольку большинство генеральных совокупностей структурировано таким образом, что последовательно расположенные элементы могут предположительно иметь сходные характеристики, которые при

этом отличаются от характеристик иных элементов генеральной совокупности.

Хотя при некоторых обстоятельствах аудиторская процедура по проверке блока элементов может оказаться целесообразной, этот метод редко является надлежащим методом формирования отобранной совокупности, если аудитор рассчитывает сделать на основе отобранной совокупности значимые выводы о всей генеральной совокупности.

Например, аудитор может принять решение проверить сплошным образом первичные документы по учету материалов за август отчетного (аудируемого периода).

Математически доказано, что при значительном возрастании числа элементов совокупности необходимое число элементов выборки стремится к постоянной величине. Эта величина зависит от уровня существенности и аудиторского риска и варьируется от 10 до 50 элементов. Таким образом, и для 1000, и для 10 000 элементов всей совокупности можно получить значимые результаты, отобрав для проверки не более 50 элементов[1].

Порядок построения выборки. Аудитор сначала анализирует конкретные цели, которые должны быть достигнуты, и то сочетание аудиторских процедур, которое в наибольшей мере будет способствовать достижению таких целей. Анализ характера искомых аудиторских доказательств и возможных условий, связанных с ошибками, или других характеристик, касающихся таких аудиторских доказательств, поможет аудитору определить, что именно составляет ошибку и какая генеральная совокупность должна быть использована для выборочной проверки.

Для аудитора важно, чтобы генеральная совокупность была надлежащей с точки зрения цели процедуры выборки (что предполагает анализ направления тестирования) и полной.

Под ***генеральной совокупностью*** понимается полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты (подмножества), где каждая страта проверяется отдельно.

Эффективность аудита может быть повышена, если аудитор проводит стратификацию генеральной совокупности по каким-либо идентифицирующим характеристикам[2].

---

[1] *Данилевский Ю.В.*, *Шапигузов С.М.*, *Ремизов Н.А.*, *Старовойтова Е.В.* Аудит: Учеб. пособие. М.: ФБК-Пресс, 2002.

[2] Стратификация — процесс деления генеральной совокупности на страты (подмножества), каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (например, по стоимости).

Цель стратификации состоит в снижении вариативности элементов в рамках каждой страты и тем самым в уменьшении объема выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборочного метода. Страты (подмножества) должны быть тщательно определены таким образом, чтобы каждый элемент выборки мог быть включен только в одну страту.

Генеральная совокупность может быть также стратифицирована в соответствии с какой-либо конкретной характеристикой, предполагающей более высокий риск ошибок (например, при тестировании оценки дебиторской задолженности соответствующие суммы могут быть стратифицированы по сроку возникновения). Результаты процедур, применяемых к какой-либо отобранной совокупности элементов в рамках одной страты, могут распространяться только на элементы, составляющие такую страту. Для вывода в отношении всей генеральной совокупности аудитору требуется проанализировать риск и существенность в отношении остальных страт, которые составляют всю генеральную совокупность.

Определение объема выборки. При определении объема выборки (количества отбираемых для проверки элементов) аудитор должен проанализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода, до приемлемо низкого уровня. Уровень риска, связанного с использованием выборочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки. Риск, связанный с использованием аудиторской выборки, возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были бы применены идентичные процедуры аудита.

Первый тип риска — риск того, что аудитор придет к выводу о том, что:

- риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- существенной ошибки не существует вопреки тому, что в действительности она есть (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Второй тип риска — риск того, что аудитор придет к выводу о том, что:

- риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск первого типа оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению. Риск второго типа оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны.

Математическим дополнением указанных рисков являются так называемые уровни доверия:

- высокому риску соответствует низкий уровень доверия;
- среднему риску соответствует средний уровень доверия;
- низкому риску соответствует высокий уровень доверия.

Характер и причины ошибок. Аудитор должен проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на цели конкретного теста и на другие области аудита. Ошибка — это отклонение от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля), искажение в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Общая ошибка — степень отклонения от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля); суммарное искажение в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Аномальная ошибка — ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно (за исключением некоторых случаев) и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности.

Совокупность типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок по каждой страте рассматривается аудитором с точки зрения влияния на достоверность остатка по счету бухгалтерского учета или всей группе однотипных операций.

Экстраполяция ошибок. По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен экстраполировать (распространить) ошибки, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности, и должен проанализировать воздействие прогнозируемой (экстраполированной) ошибки на цели конкретного теста и на другие области аудита. Аудитор оценивает общую ошибку в генеральной совокупности, с тем чтобы получить обобщенное представление диапазона ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой. Для процедуры проверки по существу допустимая ошибка является до-

пустимым искажением и представляет сумму, меньшую или равную предварительной оценке существенности, данной аудитором и используемой для отдельных аудируемых остатков по счетам бухгалтерского учета.

Оценка результатов проверки элементов в отобранной совокупности. Аудитор должен оценить результаты проверки элементов в отобранной совокупности, чтобы определить, подтвердилась ли предварительная оценка соответствующей характеристики генеральной совокупности или оценка должна быть пересмотрена. Если анализ результатов проверки отобранной совокупности показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку соответствующей характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

- обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой проанализировать выявленные ошибки, рекомендовать руководству аудируемого лица принять меры к обнаружению в данной области учета других ошибок, а также произвести необходимые корректировки;
- видоизменить запланированные аудиторские процедуры;
- рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

4.13. Взаимосвязь аудиторского риска, уровня существенности и объема аудиторской выборки

Для применения данной методики необходимо соблюдать следующую последовательность:

1) выбрать объект аудита;

2) определить степень оценки системы внутреннего контроля;

3) определить величину неотъемлемого риска и риска необнаружения;

4) рассчитать величину аудиторского риска;

5) определить уровень существенности;

6) на основании полученных данных построить выборку;

7) выявленные существенные нарушения занести в таблицу и сделать вывод о влиянии данных нарушений на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Показатели неотъемлемого риска, риска средств контроля риска необнаружения определяются посредством тестирования (рис. 4.6).

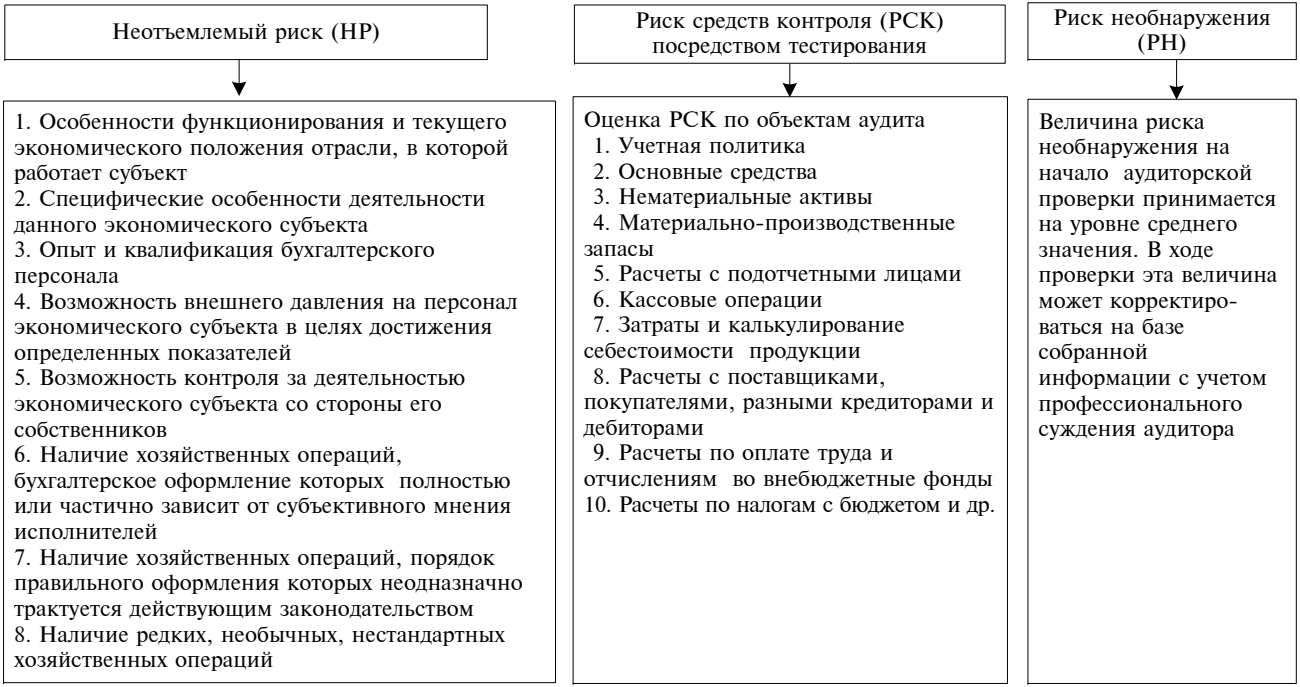

Рис. 4.6. **Показатели компонентов аудиторского риска, определяемые тестированием**

Ниже представлена экспертная оценка обоснования объема аудиторской выборки от величины риска.

Для формирования более обоснованных выводов воспользуемся более детальной градацией оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска. Например, ответ на каждый вопрос теста оценивается по пятибалльной системе.

Степень надежности системы внутреннего контроля	*Балл*
Низкий	1
Ниже среднего	2
Средний	3
Выше среднего	4
Высокий	5

По результатам тестирования системы внутреннего контроля аудитор выводит средний балл для каждого объекта аудита, дает оценку системе внутреннего контроля в целом и определяет участки повышенного внимания, чтобы оценить уровень аудиторского риска и размер выборки.

Для того чтобы оценить состояние внутреннего контроля экономического субъекта, необходимо величину риска выразить в процентах.

Средний балл	*Процентное выражение*	*Степень оценки риска*
1	80—100	Высокий
2	61—80	Ниже высокого
3	41—60	Средний
4	20—40	Ниже среднего
5	0—20	Низкий

После определения величины неотъемлемого риска и риска средств контроля рассчитываем риск необнаружения по формуле, исходя из того что аудиторский риск должен быть средним, т.е. на уровне 5%:

$$Р_{необ} = \frac{АР}{РСК \cdot НР},$$

где АР — аудиторский риск;
НР — неотъемлемый риск;
РСК — риск средств контроля;
$Р_{необ}$ — риск необнаружения.

После определения величин риска необнаружения аудитор формирует необходимый объем аудиторской выборки (табл. 4.16).

Таблица 4.16

Взаимосвязь риска необнаружения с аудиторской выборкой

Величина риска необнаружения	*Значение аудиторской выборки*
Высокий	80—100
Ниже высокого	61—80
Средний	41—60
Ниже среднего	20—40
Низкий	0—20

При выявлении нарушений аудитор устанавливает их влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности и на характер возможного аудиторского заключения. Все данные сводятся в итоговой таблице (табл. 4.17).

Таблица 4.17

Пример итоговой таблицы (извлечение)

Объект аудита	*Степень оценки системы контроля*	*Величина уровня существенности (абсолютное значение), руб.*	*Величина аудиторской выборки, %*	*Выявленные нарушения*		*Влияние ошибки на отчетность*
				характер	*сумма, тыс. руб.*	
Основные средства	Ниже среднего	5000	50	Неправильно рассчитана амортизация	1 500	Ошибка несущественна, не влияет на достоверность отчетности
МПЗ	Низкий	3700	65	Инвентаризация не проводилась	20 000	Не представляется возможным подтвердить достоверность статьи

Глава 5

Сбор аудиторских доказательств и их документирование (основной этап)

5.1. Порядок получения аудиторских доказательств

Порядок получения аудиторских доказательств регулируется федеральными правилами (стандартами) № 5 «Аудиторские доказательства», № 17 «Порядок получения доказательств в конкретных случаях», № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», № 20 «Аналитические процедуры» и др.

Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора.

На рисунке 5.1 представлена классификация наиболее надежных аудиторских доказательств. К аудиторским доказательствам относятся:

- первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица;
- информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

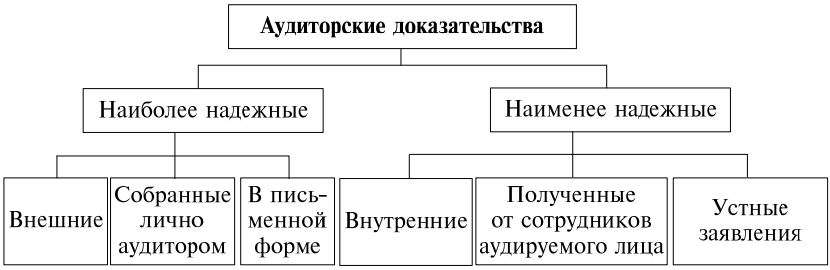

Рис. 5.1. **Классификация аудиторских доказательств**

На рисунке 5.2 представлена классификация аудиторских процедур.

Рис. 5.2. **Классификация аудиторских процедур**

Согласно федеральному стандарту № 5 для получения аудиторских доказательств применяются следующие методы (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Процедуры получения аудиторских доказательств

Метод	*Толкование*
Инспектирование	Проверка записей, документов или материальных активов, в ходе которой аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки
Наблюдение	Отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита)
Запрос	Поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным, письменно адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства
Подтверждение	Ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов)
Пересчет	Проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов
Аналитические процедуры	Оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица в целях выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений

Достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. ***Достаточность*** представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. ***Надлежащий характер*** является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Как правило, аудитор

полагается не только на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из разных источников или из документов различного содержания, с тем чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным методом.

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска применения средств внутреннего контроля;
- существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- опыт, приобретенный при проведении предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение недобросовестных действий или ошибок.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств в целях подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

- *организация* — устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;
- *функционирование* — эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени. При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, в целях подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

5.2. Роль арбитражной практики в получении аудиторских доказательств и формировании аудиторского мнения

Одним из важнейших источников получения аудиторских доказательств и формирования мнения аудитора является арбитражная практика. Прежде всего это связано с тем, что многие нормы российского законодательства не имеют однозначного толкования, в связи с чем в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности возникают многочисленные вопросы и, как следствие, спорные ситуации с контрагентами и контролирующими органами.

Несмотря на то что российское право не является прецедентным, анализ арбитражной практики позволяет аудитору сформировать свое суждение в отношении спорных вопросов, а также помочь аудируемому лицу избежать потенциальных рисков с контролирующими органами. В рамках аудиторской проверки подтверждается достоверность финансовой отчетности, однако специфика российского аудита заключается в том, что без оценки возможных налоговых рисков аудиторская проверка не представляет интереса для собственников.

Приведем некоторые выдержки из арбитражной практики.

Расходы, произведенные для деятельности, направленной на получение дохода, но не принесшие положительного результата в виде дохода, должны признаваться обоснованными и учитываться при налогообложении. Данный вывод подтверждается судебно-арбитражной практикой. Так, в постановлении от 6 октября 2004 г. по делу № А19—2575/04—33-Ф02—4074/04-С1 ФАС Восточно-Сибирского округа указал, что «по смыслу статьи 252 Налогового кодекса РФ экономическая обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом периоде, а направленностью таких расходов на получение дохода, т.е. обусловленностью экономической деятельностью налогоплательщика». В другом судебном решении суд указал: «...экономическая обоснованность расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, а целевой направленностью на получение дохода в результате всей хозяйственной деятельности налогоплательщика» (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15 марта 2006 г. № Ф04-1847/2006(20709-А67-40)).

Налоговый кодекс РФ, закрепляя критерий обоснованности налоговых расходов в виде их доходной направленности, не определяет термин «деятельность, направленная на получение дохода». По

нашему мнению, на основании ст. 11 НК РФ под такой деятельностью в целях налогообложения необходимо понимать предпринимательскую деятельность. Согласно ст. 2 ГК РФ ***предпринимательская деятельность*** — самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Под ***доходом в целях налогообложения*** следует понимать экономическую выгоду в денежной или натуральной форме (ст. 41 НК РФ). Значит, расходы налогоплательщика для признания их обоснованными по смыслу ст. 252 НК РФ должны быть осуществлены в целях получения именно дохода от предпринимательской деятельности, а не прибыли (положительной разности между доходами и расходами). Поэтому полагаем, что даже в случае получения убытка от деятельности, направленной на получение дохода, расходы налогоплательщика должны признаваться обоснованными (экономически оправданными). Данный вывод подтверждается постановлением ФАС Московского округа от 5 ноября 2004 г. № КА-А40/10061-04, где, в частности, указано:

> Довод инспекции о том, что по результатам 2002 г. у общества образовался убыток, не может служить единственным доказательством экономической необоснованности именно спорных расходов.

Аудитор обращает внимание на возможные споры с налоговыми органами о признании экономической выгоды, получаемой заёмщиком по договору беспроцентного займа. Позиция налоговых органов заключается в том, что сторона, получившая заём, должна включить в состав внереализационных доходов экономическую выгоду от безвозмездного пользования имуществом в порядке, определяемом п. 8 ст. 250 НК РФ (с учетом положений ст. 40 НК РФ). Вместе с тем в письме УФНС России по Московской области от 27 февраля 2004 г. № 04-23/3244/Г557 высказана иная точка зрения, согласно которой неуплаченная сумма процентов в целях налогообложения не рассматривается в качестве дохода у заёмщика.

Так, согласно постановлению ФАС МО от 15 июня 2006 г. по делу № Ф09-4521/06-С2 общество признано недобросовестным, так как, приобретая имущество на заемные денежные средства, предоставленные обществу по договору беспроцентного займа, не имело достаточного денежного остатка для погашения долга. Внешний источник поступления средств в такой сумме также у общества отсутствовал. Налоговыми органами представлены доказательства недобросовестности действий общества по возмещению НДС из бюджета.

Предпосылки подготовки финансовой отчетности. Согласно стандарту № 5 «Аудиторские доказательства» в ходе проверки полученные доказательства должны быть представлены аудитором в отношении подтверждения предпосылок подготовки финансовой отчетности. Предпосылки подготовки представлены на рис. 5.3.

Рис. 5.3. **Предпосылки подготовки финансовой отчетности**

Источники получения аудиторских доказательств и их надежность. Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их представления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

1) аудиторские доказательства, *полученные из внешних источников* (*от третьих лиц*), *более надежны,* чем доказательства, полученные из внутренних источников;

2) аудиторские доказательства, *полученные из внутренних источников, более надежны*, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

3) аудиторские доказательства, *собранные непосредственно аудитором, более надежны*, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;

4) аудиторские доказательства *в форме документов и письменных заявлений более надежны,* чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают разным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. И напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого источника, то аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Стандарт аудиторской деятельности № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» устанавливает порядок представления аудиторских доказательств в следующих случаях:

1) присутствия аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов (МПЗ);

2) раскрытия информации о судебных делах и претензионных спорах;

3) оценки и раскрытия информации о долгосрочных финансовых вложениях;

4) раскрытия информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

1. Присутствие аудитора при проведении инвентаризации МПЗ. Качество проведения аудиторской проверки определяется многими факторами, среди которых можно выделить надежность и достаточность полученных в ходе проверки доказательств. Согласно стандартам аудиторской деятельности одним из основных методов получения доказательств является *инвентаризация*.

В соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов утвержден Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

Роль инвентаризации в аудите трудно переоценить. В правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства» приведены основные методы получения доказательств и предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которых необходимо собрать доказательства, а также перечислены основные качественные (надлежащий характер) и количественные (достаточность) требования к полученным доказательствам.

Одним из методов получения доказательств согласно вышеназванному стандарту является *наблюдение*. Оно представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, иных ценностей, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

В соответствии с правилом (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение» аудитор может модифицировать аудиторское заключение посредством включения оговорки, в случае если он не присутствовал при инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Согласно правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» под ***контрольной средой*** понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контро-

ля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в том числе сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризацией).

В соответствии с правилом (стандартом) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» аудитор в ответ на оценку риска возможного существенного искажения, появляющегося в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, может принять ряд мер, в частности по инвентаризации материальных запасов. Если существует риск возможного существенного искажения в результате недобросовестных действий в отношении количества материальных запасов, то следует проверить документацию по запасам в целях установления местонахождения отдельных единиц или мест, требующих особого внимания во время или после инвентаризации. Такая обзорная проверка может привести, например, к принятию решения об инвентаризации в отдельных местах без предварительного оповещения или к просьбе, обращенной к руководству аудируемого лица, об обеспечении проведения инвентаризации во всех местах в одно и то же время.

С принятием новых федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, утвержденных постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2005 г. № 228 «О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696», значение инвентаризации в аудите как одного из основных методов получения доказательств только усилилось.

Так, правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» регламентируется обязательное присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов во всех случаях, когда величина таких запасов является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности. При этом аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния материально-производственных запасов, присутствуя при их инвентаризации. Это позволяет аудитору инспектировать МПЗ, наблюдать за соблюдением установленного порядка контроля за их сохранностью и отражением в бухгалтерском учете результатов проведения инвентаризации, а также получать доказательства надежности процедур, предусмотренных руководством аудируемого лица.

Практика аудита показывает, что участие аудитора в ходе инвентаризации аудируемого лица происходит достаточно редко по ряду причин:

- во-первых, отношение к инвентаризации является формальным для многих организаций, несмотря на то что именно инвентаризация является одним из ключевых элементов системы внутреннего контроля;
- во-вторых, участие аудитора в процессе инвентаризации неизбежно увеличивает срок проведения проверки, что автоматически сказывается на ее стоимости.

При этом стандарт № 17 регламентирует порядок получения аудиторских доказательств при отсутствии участия аудитора в процессе инвентаризации. Если в силу непредвиденных обстоятельств аудитор не может присутствовать при инвентаризации МПЗ, то он самостоятельно проводит выборочный осмотр и пересчет запасов или наблюдает за проведением инвентаризации в другой день, а в случае необходимости составляет оборотную ведомость движения запасов в период между датами, по состоянию на которые проведен выборочный осмотр и пересчет и составлена финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Часто местонахождение и характер материально-производственных запасов не позволяют аудитору присутствовать при инвентаризации. В подобном случае ему необходимо определить, возможно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния этих запасов, а также сделать вывод об отсутствии оснований для включения в аудиторское заключение оговорки об ограничении объема аудита. Например, документация по последующей продаже МПЗ, приобретенных до проведения инвентаризации, может давать достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

В процессе участия аудитора в проведении инвентаризации материально-производственных запасов или выполнении альтернативных процедур должны учитываться:

- особенности системы бухгалтерского учета запасов и внутреннего контроля за их сохранностью;
- неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения в отношении материально-производственных запасов, а также уровень существенности;
- необходимость соответствия утвержденного руководством аудируемого лица порядка проведения инвентаризации требованиям нормативных правовых актов и особенностям деятельности аудируемого лица;

- срок проведения инвентаризации материально-производственных запасов;
- места хранения МПЗ;
- целесообразность привлечения экспертов.

Если материально-производственные запасы размещены в нескольких местах, то аудитор должен определить, где его присутствие является наиболее важным. При этом он должен принять во внимание существенность этих запасов и оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля применительно к разным местам их нахождения.

Прежде чем приступить непосредственно к участию в инвентаризации, аудитору следует ознакомиться с утвержденным руководством аудируемого лица документом, регламентирующим порядок инвентаризации, чтобы получить информацию в отношении:

- применяемых процедур контроля, например при сборе заполненных инвентаризационных ведомостей, учете незаполненных бланков ведомостей, а также подсчете и повторном пересчете запасов;
- порядка определения степени готовности незавершенного производства, определения некондиционных, вышедших из употребления или поврежденных изделий, а также материально-производственных запасов, принадлежащих третьей стороне, например товаров, принятых на комиссию;
- наличия порядка, регламентирующего движение материально-производственных запасов между подразделениями аудируемого лица, а также порядка сдачи и приемки этих запасов до и после даты окончания отчетного периода.

Аудитор должен также рассмотреть процедуры отнесения аудируемым лицом поступающих материально-производственных запасов к различным учетным периодам и получить подробную информацию о движении этих запасов до пересчета, во время и после него, чтобы в дальнейшем ее можно было проверить.

Инвентаризация МПЗ может быть проведена аудитором на дату, отличную от даты окончания отчетного периода, когда риск средств контроля ниже высокого. Если инвентаризация проводилась до даты окончания отчетного периода, то аудитор, выполнив надлежащие процедуры, должен определить, правильно ли отражены в бухгалтерском учете изменения материально-производственных запасов, которые произошли между датой их пересчета и датой окончания отчетного периода.

Если для определения остатков на конец отчетного периода аудируемое лицо применяет систему непрерывного учета матери-

ально-производственных запасов, то аудитор, выполнив надлежащие процедуры, должен определить, понятны ли причины любых существенных различий между результатами инвентаризационного пересчета и записями, полученными в результате непрерывного учета этих запасов, а также выяснить, вносятся ли соответствующие поправки в данные бухгалтерского учета.

Аудитор должен проверить соответствующий регистр учета материально-производственных запасов, например ведомость остатков запасов, составленную на основании последней инвентаризации, чтобы определить, насколько точно в нем отражаются фактические результаты пересчета.

Если материально-производственные запасы аудируемого лица находятся на хранении у третьей стороны, аудитор должен получить непосредственно от третьей стороны (по запросу аудируемого лица, уполномочивающего третью сторону направить ответ непосредственно аудитору) подтверждение относительно количества и состояния запасов, хранимых по поручению аудируемого лица.

Если аудитор не участвует непосредственно в процессе инвентаризации, то ему необходимо оценить надежность системы внутреннего контроля аудируемого лица и затем проверить правильность отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности.

В случае участия аудитора в процессе инвентаризации аудируемого лица данную процедуру целесообразно провести в несколько стадий:

- на *первой стадии* аудитору необходимо ознакомиться с внутренними положениями, регламентирующими порядок проведения инвентаризации, выявить особенности и специфику аудируемого лица;
- на *второй стадии* необходимо оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица при проведении инвентаризации. На данной стадии рекомендуется использовать тесты или вопросники;
- на *третий стадии* аудитору необходимо подготовить рабочую документацию, позволяющую документировать процесс инвентаризации;
- на *четвертой стадии* после завершения процесса инвентаризации аудитор анализирует полученные доказательства и сопоставляет результаты инвентаризации с данными бухгалтерского учета.

В таблицах 5.2 и 5.3 приведены извлечения из методики организации и проведения инвентаризации, которые можно использовать как при участии аудитора в ходе инвентаризации, так и тогда, когда он непосредственно в ней не участвует.

Таблица 5.2

Оценка системы внутреннего контроля (извлечение)

№ п/п	*Содержание вопроса*	*Содержание ответа*	*Примечание*
1	2	3	4
Организация и документирование инвентаризации			
1	Существуют ли внутренние распоряжения руководства относительно проведения инвентаризации		
2	Имеется ли на предприятии Положение об инвентаризации		
3	Имеется ли приказ о назначении инвентаризационной комиссии (номер, дата)		
4	Утвержден ли график проведения инвентаризации		
5	Проводятся ли инвентаризации в соответствии с установленным графиком		
6	Использовались ли унифицированные формы бланков для проведения инвентаризации		
7	Что подлежало инвентаризации		
8	Получены ли инвентаризационной комиссией последние к моменту инвентаризации приходные и расходные документы		
9	Проводится ли инвентаризация во всех случаях, предусмотренных законодательством (смена материально ответственного лица, хищения и др.)		
10	Проводятся ли внезапные инвентаризации кассы или складских помещений		
11	Подписываются ли всеми членами инвентаризационной комиссии исправления в инвентаризационных описях		
12	Имеются ли исправления (помарки, подчистки) в инвентаризационных описях и сличительных ведомостях		
Послеинвентаризационный период			
13	Сверены ли данные инвентаризационных описей с данными бухгалтерского учета		
14	Составлены ли сличительные ведомости		
15	Какова величина положительных отклонений (излишка)		

Окончание табл. 5.2

1	2	3	4
16	Какова величина отрицательных отклонений (недостачи)		
17	Какими проводками и в каком периоде были отражены результаты инвентаризации		
18	Составлен ли протокол работы инвентаризационной комиссии		
19	Был ли утвержден протокол руководителем предприятия		
20	Выявляются ли лица, виновные в хищении и недостачах материальных ценностей		
21	Применяются ли меры по устранению случаев хищения материальных ценностей		
22	Своевременно ли отражаются результаты инвентаризации в бухгалтерском учете (отчетности)		
23	Своевременно ли отражаются результаты инвентаризации в налоговом учете (отчетности)		

Таблица 5.3

Участие аудитора в инвентаризации (извлечение)

№ п/п	*Содержание вопроса*	*Результаты проверки*	*Выводы аудитора*
1	2	3	4
1	С какими сложностями столкнулась инвентаризационная комиссия в ходе проведения инвентаризации		
3	Что подлежало инвентаризации		
4	Назначался ли председатель инвентаризационной комиссии в течение двух периодов подряд		
5	Получил ли председатель инвентаризационной комиссии контрольный пломбир (убедился ли проверяющий в его наличии)		

Окончание табл. 5.3

1	2	3	4
6	Опломбированы ли все подсобные помещения, подвалы и т.д., имеющие дополнительные выходы и проходы		
7	Были ли проверены на исправность все измерительные и контрольные приборы		
8	Получены ли инвентаризационной комиссией последние к моменту инвентаризации приходные и расходные документы		
9	С какими сложностями столкнулась рабочая инвентаризационная комиссия в ходе проведения инвентаризации		
10	Проводилась ли инвентаризация по каждому месту нахождения имущества и товарно-материальных ценностей (ТМЦ) и по каждому материально ответственному лицу, на хранении которого они находятся		
11	Проводилась ли инвентаризация по каждому месту нахождения имущества и ТМЦ и по каждому материально ответственному лицу, на хранении которого они находятся		
12	Производилась ли инвентаризация в присутствии материально ответственных лиц		
13	Производилась ли инвентаризация при полном составе инвентаризационной комиссии		
14	Все ли ТМЦ были определены путем взвешивания, подсчета и т.д. Если нет, то опишите отличные методы по соответствующим товарным группам		
15	Составлялись ли отдельные акты на испорченное имущество и ТМЦ		
16	Поступали или выбывали ли инвентаризуемое имущество и ТМЦ во время проведения инвентаризации. Если да, то опишите используемый метод для разграничения остатков по местам их хранения и использования		

2. Раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах. Аудитор должен выполнить определенные процедуры, чтобы получить сведения о судебных делах и претензионных спорах, в которых участвует аудируемое лицо и которые могут существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. К таким процедурам относятся:

- направление необходимых запросов руководству аудируемого лица, включая получение заявлений и разъяснений от руководства;
- проверка решений соответствующего органа, осуществляющего общее руководство деятельностью аудируемого лица;
- ознакомление с перепиской аудируемого лица с организацией, оказывающей ему юридические услуги;
- проверка затрат аудируемого лица на юридические услуги;
- использование информации о деятельности аудируемого лица, включая информацию, полученную от сотрудников его юридической службы.

Если аудитор выявляет наличие судебных дел или претензионных споров либо считает, что они могут иметь место, он с согласия аудируемого лица должен обратиться непосредственно к организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги. Такое обращение способствует получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств осведомленности руководства аудируемого лица о наличии возможных существенных судебных дел и претензионных споров, а также об обоснованности сделанных руководством оценок финансовых последствий таких дел и споров.

Письмо в адрес организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги, должно быть подготовлено, подписано руководством аудируемого лица и отправлено непосредственно аудитором. Указанное письмо должно содержать запрос о предоставлении юридической организацией аудитору информации об оказываемых аудируемому лицу юридических услугах. Если аудитор не уверен, что юридическая организация ответит на запрос общего характера, то в письме должны быть указаны:

- перечень судебных дел и претензионных споров, в которых участвует аудируемое лицо;
- оценка руководством аудируемого лица последствий судебных дел и претензионных споров для аудируемого лица, в том числе финансовых;
- просьба о подтверждении юридической организацией обоснованности такой оценки, а также о предоставлении аудитору дополнительных сведений, если юридическая организация посчитает направленный ею перечень неполным или неточным.

Аудитор должен проанализировать текущее положение по возможным существенным юридическим вопросам вплоть до даты подписания аудиторского заключения. В некоторых случаях аудитору может потребоваться получение от юридической организации информации, отражающей последние изменения по возможным существенным юридическим вопросам.

При определенных обстоятельствах (например, в случае сложности дела или при наличии разногласий между руководством аудируемого лица и организацией, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги) может возникнуть необходимость встречи аудитора с представителями этой организации в целях обсуждения вероятного исхода судебного дела или претензионного спора. Такая встреча должна проходить с разрешения руководства аудируемого лица и желательно в присутствии представителя руководства аудируемого лица.

Если руководство аудируемого лица отказывается дать аудитору разрешение на обращение к организации, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги, то такой отказ следует рассматривать как ограничение объема аудита, что, как правило, приводит к выражению мнения аудитора с оговоркой или к отказу от выражения мнения. Если юридическая организация отказывается ответить на запрос надлежащим образом и аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур, то он должен определить, ограничивается ли тем самым объем аудита и должен ли он на основании этого выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

3. Оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях. Если величина долгосрочных финансовых вложений является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства оценки таких финансовых вложений и раскрытия аудируемым лицом информации о них.

Аудиторские процедуры, выполняемые в ходе проверки долгосрочных финансовых вложений, как правило, включают рассмотрение доказательств возможности их отражения в составе внеоборотных активов, обсуждение с руководством аудируемого лица намерений сохранения их на бухгалтерском балансе аудируемого лица, а также получение официальных письменных заявлений и разъяснений по указанному вопросу.

Другие процедуры включают проверку финансовой (бухгалтерской) отчетности и иной информации (например, биржевых коти-

ровок, которые служат показателем оценки), а также сопоставление оценочных данных с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

Если в соответствии с установленными требованиями к ведению бухгалтерского учета и подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности оценка каких-либо долгосрочных финансовых вложений должна быть изменена, то аудитор должен выяснить, были ли отражены в бухгалтерском учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

4. Раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Если информация по отчетным сегментам является существенной для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с требованиями к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Поскольку информация по отчетным сегментам является неотъемлемой частью финансовой (бухгалтерской) отчетности, то обычно аудитор не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить исключительно в целях выражения мнения о достоверности отраженной в отчетности информации по сегментам. Тем не менее концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и в ходе проверки информации по отчетным сегментам это необходимо учитывать.

Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по отчетным сегментам, обычно включают в себя аналитические процедуры и другие аудиторские процедуры, которые целесообразно осуществлять в данных обстоятельствах. Аудитор должен обсудить с руководством аудируемого лица методы, используемые для подготовки информации по отчетным сегментам, и определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с установленными требованиями к подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также проверить правильность применения этих методов.

Аудитор должен также проанализировать:

- отчуждение материальных объектов и платежи между сегментами;
- исключение межсегментных оборотов;
- сопоставление отраженных в отчетности данных со сметами и другими ожидаемыми результатами;
- распределение активов и расходов между сегментами.

Получение подтверждающей информации из внешних источников. Стандарт № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» устанавливает единые требования в отношении использования в ходе аудита подтверждающей информации из внешних источников (внешних подтверждений), используемой аудитором для получения аудиторских доказательств.

Внешнее подтверждение — это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной аудитору (по требованию аудируемого лица) ответа на запрос аудируемого лица о предоставлении информации относительно какой-либо определенной статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности, оказывающей влияние на предпосылки ее подготовки. При принятии решения относительно целесообразности и особенностей использования внешних подтверждений аудитор должен учитывать область деятельности аудируемого лица и опыт рассылки запросов, а также получения и обработки полученных ответов.

Внешние подтверждения используют, как правило, для проверки остатков на синтетических и аналитических счетах. Однако использование внешних подтверждений не всегда должно ограничиваться только этой областью. Например, аудитор может сделать запрос о внешнем подтверждении относительно условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых аудируемым лицом с третьей стороной. В этом случае запрос должен быть составлен таким образом, чтобы выяснить, не вносились ли какие-либо изменения в соглашения или хозяйственные операции, и если да, то в чем они заключались.

Внешние подтверждения могут использоваться, например, в отношении:

- остатков средств на счетах в кредитных организациях и иной информации, получаемой от кредитных организаций;
- дебиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
- материально-производственных запасов, находящихся на складах третьих сторон после передачи в переработку или на комиссию;
- финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных аудируемому лицу на отчетную дату;
- полученных займов;
- кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета.

Надежность аудиторских доказательств, полученных благодаря внешним подтверждениям, зависит от:

- применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса о внешнем подтверждении;
- выполнения процедур внешнего подтверждения;
- оценки результатов процедур внешнего подтверждения.

Внешние подтверждения относительно аналитических счетов дебиторской задолженности обеспечивают надежные доказательства существования данных счетов на конкретную дату. В результате появляются доказательства отнесения хозяйственных операций к тому или иному отчетному периоду. Однако такое подтверждение, как правило, не обеспечивает всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку не всегда считается уместным просить дебитора подтвердить информацию, свидетельствующую о его подлинной платежеспособности, и не всегда можно быть уверенным в надежности данной информации, если ее предоставил дебитор.

Внешние подтверждения в отношении товаров, переданных на комиссию, предоставят более надежные аудиторские доказательства в отношении предпосылок существования, а также прав и обязанностей, но могут не предоставить доказательств, подтверждающих предпосылку стоимостной оценки.

Целесообразность применения внешних подтверждений при проверке конкретной предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности зависит также от цели, которую аудитор поставил при отборе информации для подтверждения. Например, при проверке предпосылки полноты в отношении аналитических счетов кредиторской задолженности аудитора интересуют доказательства отсутствия существенного неучтенного обязательства. В данном случае направление основным поставщикам аудируемого лица запросов о предоставлении перечня операций и остатка по данному аналитическому счету непосредственно аудитору без указания суммы, которую аудируемое лицо в настоящее время должно поставщику, как правило, более действенно для выявления неучтенных обязательств, чем запрос о подтверждении перечня неоплаченных счетов, отраженных на аналитических счетах кредиторской задолженности.

При получении доказательств в отношении предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые не могут быть надежно подтверждены путем направления запросов третьим лицам, аудитор должен рассмотреть применение других аудиторских процедур в дополнение к процедурам внешнего подтверждения или вместо них.

Подготовка и виды внешних подтверждений. Аудитор должен готовить запрос о предоставлении внешних подтверждений исходя из специфики информации, которую он собирается получить. При подготовке запроса аудитор должен учесть обстоятельства и факторы, от которых может зависеть надежность подтверждения. Форма запроса о внешнем подтверждении, прошлый опыт аудита или выполнения аналогичных заданий, характер подтверждаемой информации и особенности предполагаемого отвечающего влияют на подготовку запроса. От этого зависит надежность доказательств, полученных в результате применения процедур внешнего подтверждения.

При разработке запроса аудитору следует также учесть, какую информацию и в какой форме лица, составляющие ответ, захотят подтвердить с большей готовностью. От этого зависят количество и полнота получаемых ответов и надежность полученных аудиторских доказательств.

Например, система бухгалтерского учета определенных организаций позволяет с большей легкостью предоставить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не остатка по аналитическому счету в целом. Кроме того, не всегда лица, составляющие ответ, могут подтвердить определенные типы информации (например, не смогут подтвердить остаток по счету дебиторской задолженности в целом, но смогут предоставить подтверждение значений по отдельному счету-фактуре в рамках общего остатка).

Запрос о внешнем подтверждении должен содержать разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно указать, что не возражает против раскрытия запрашиваемой аудитором информации лицом, составляющим ответ. Запросы о внешнем подтверждении могут быть позитивными и негативными.

В запросе о позитивном внешнем подтверждении содержится просьба ответить аудитору в любом случае путем указания на согласие отвечающего с предоставленной информацией (конкретными числовыми значениями) либо путем внесения информации (самостоятельного указания числовых значений).

Как правило, ответ на запрос о позитивном подтверждении является надежным аудиторским доказательством. Однако существует риск того, что лицо, составляющее подтверждение, ответит на запрос, не убедившись в правильности информации.

Аудитор может снизить этот риск, если отправит запрос о позитивном подтверждении, не указывая в нем конкретный показатель либо сумму (или другую аналогичную информацию), с просьбой внести этот показатель либо сумму (привести определенную ин-

формацию). Однако использование запроса о внешнем подтверждении в форме бланка, предполагающего самостоятельное заполнение, может привести к снижению количества ответов, так как при этом от лиц, составляющих ответ, требуется приложение дополнительных усилий.

Запрос о негативном внешнем подтверждении предполагает, что лицо, составляющее такое подтверждение, направит ответ только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Однако если ответ на негативное внешнее подтверждение не получен, то аудитор должен понимать, что не получит однозначных аудиторских доказательств факта получения запроса третьей стороной, а также того, что последняя проверила правильность содержащейся в запросе информации.

Запрос о внешнем подтверждении предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросом о позитивном внешнем подтверждении. Аудитор должен рассмотреть возможность применения других аудиторских процедур проверки по существу в дополнение к негативному внешнему подтверждению. Образец запроса представлен в Приложении 7.

Обработка полученных результатов. При отсутствии ответа на запрос о положительном внешнем подтверждении аудитор должен применить альтернативные аудиторские процедуры. Они должны представлять доказательства в отношении тех же предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые должны были быть получены в результате запроса о внешнем подтверждении.

Если ответ на запрос не получен, то аудитору рекомендуется связаться с получателем запроса, чтобы выяснить причины отказа и попытаться добиться ответа. Если аудитору не удается получить ответ, он должен перейти к альтернативным аудиторским процедурам. Характер альтернативных процедур зависит от конкретного проверяемого бухгалтерского счета и соответствующей предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При проверке аналитических счетов дебиторской задолженности альтернативными процедурами могут являться проверки последующих поступлений денежных средств, документов на отгрузку или другой документации об аудируемом лице для получения доказательств предпосылки существования и тестирование продаж на отчетную дату для получения доказательств в отношении предпосылки полноты.

При проверке аналитических счетов кредиторской задолженности альтернативными процедурами могут являться проверка выплат де-

нежных средств или переписки с третьими сторонами для получения доказательств в отношении предпосылки существования и проверка первичных документов (например, накладных на получение товара) для получения доказательств в отношении предпосылки полноты.

Аудитор должен выяснить, являются ли полученные ответы надежными, и применить соответствующие процедуры для снятия возможных сомнений в надежности и подлинности полученных ответов. Например, аудитор может посчитать необходимым проверить источник и содержание ответа, связавшись по телефону с лицом, готовившим либо подписавшим ответ. Кроме того, при получении ответа по факсимильной или электронной связи аудитор вправе обратиться к отправителю с просьбой о направлении ему подписанного оригинала ответа по почте. Устные подтверждения следует фиксировать в рабочих документах. Если подтверждение, полученное в устной форме, является значимым, то аудитор должен направить запрос о предоставлении ему напрямую подтверждений в письменной форме.

Если аудитор приходит к выводу, что в процессе направления запросов и получения внешних подтверждений, а также в ходе применения альтернативных аудиторских процедур не удалось получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен провести дополнительные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

При формировании выводов аудитор должен учесть:

- надежность полученных подтверждений и примененных альтернативных аудиторских процедур;
- характер ответов на запрос, содержащих возражения;
- доказательства, полученные в результате других аудиторских процедур.

На основании анализа данных обстоятельств аудитор оценивает необходимость применения дополнительных аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

5.3. Роль и значение аналитических процедур в ходе получения аудиторских доказательств

В ходе аудиторской проверки (от этапа планирования до заключительного этапа) аудитору следует применять аналитические процедуры, которые являются разновидностью аудиторских процедур по существу и играют важную роль в получении надлежащих аудиторских доказательств.

Суть аналитических процедур заключается в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности предприятия. Их применение основано на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями. Цель применения аналитических процедур при общей проверке финансовых отчетов состоит в оказании помощи аудитору в формировании его обоснованного компетентного мнения.

Аналитические процедуры применяются в основном для выявления наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

Аналитические процедуры позволяют решить следующие задачи:

1) изучить деятельность аудируемого лица;
2) оценить финансовое положение аудируемого лица и перспективы непрерывности его деятельности;
3) выявить искажения в бухгалтерской и финансовой отчетности;
4) сократить число детальных аудиторских процедур.

Аналитические процедуры позволяют выявить причинно-следственные связи между следующими анализируемыми показателями:

- основные средства — сумма начисленной амортизации;
- выручка от реализации — дебиторская задолженность — денежные средства, поступившие в организацию от реализации товаров (работ, услуг);
- выручка от реализации — себестоимость реализованной продукции;
- численность работников — затраты на формирование фонда заработной платы и др.

Аналитические процедуры включают:

1) *рассмотрение финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении*:

- с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица (сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора);
- с информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность (например, сравнение отношения выручки от продаж аудируемого лица к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других организаций сопоставимого размера в той же отрасли экономики);

2) *рассмотрение взаимосвязей между*:

- элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу исходя из опыта аудируемого лица;
- финансовой информацией и другой информацией (например, между расходами на оплату труда и численностью работников).

Способы проведения аналитических процедур:

- простое сравнение;
- комплексный анализ с применением статистических методов;
- экономический анализ и др.

Аналитические процедуры проводят в отношении консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности дочерних организаций, подразделений или сегментов и отдельных элементов финансовой информации.

Выбор аудитором процедур, способов и уровня их применения является предметом профессионального суждения.

Аналитические процедуры используются:

- при планировании аудитором характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур;
- в качестве аудиторских процедур проверки по существу, когда их применение может быть более эффективным, чем проведение детальных тестов операций и остатков по счетам бухгалтерского учета в целях снижения риска необнаружения в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- в качестве общей обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности на завершающей стадии аудита.

Аналитические процедуры на этапе планирования. Перед непосредственным выполнением аналитических процедур аудитор разрабатывает программу, которая состоит из следующих этапов:

1) формулирование целей процедуры;
2) определение информационной базы анализа;
3) выбор приемов и методов анализа, оптимальных для достижения поставленных целей и задач;
4) установление критерия при принятии решений в случае выявления необычных колебаний;
5) оценка результатов выполнения процедуры.

На этапе планирования аудита выполнение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемого экономического субъекта, выявлению областей потенциальных рисков и более точному определению степени аудиторского риска.

Выявление областей потенциальных рисков при планировании позволяет увеличить выделяемые на них ресурсы за счет некоторого уменьшения аудиторских ресурсов для областей с низкой долей риска.

Это дает возможность повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение.

При формировании общего плана и программы аудита применение аналитических процедур способствует сокращению количества и объема других аудиторских процедур.

В аналитических процедурах при планировании аудита рекомендуется использовать как финансовую, так и другую информацию (например, взаимосвязь между объемом продаж и общей площадью торговых помещений).

Аналитические процедуры в ходе основного этапа. На порядок применения аналитических процедур оказывают влияние следующие факторы:

- цели выполнения аналитических процедур и степень, в которой можно полагаться на их результаты;
- особенности аудируемого лица;
- наличие информации финансового (сметы, прогнозы) и нефинансового (количество произведенных или проданных единиц продукции) характера;
- достоверность имеющейся информации. Аудитору рекомендуется проверить, с достаточной ли тщательностью подготовлены работниками аудируемого лица сметные и прогнозные данные;
- источник имеющейся информации (например, независимые источники обычно более надежны и дают более объективную информацию, чем внутренние источники);
- знания, полученные аудитором во время предыдущих аудиторских проверок;
- понимание аудитором типичных проблем аудируемого лица, которые служили причиной для замечаний и внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, и др.

Аналитические процедуры как общая обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности. Выводы, сделанные аудитором по результатам аналитических процедур, должны подтвердить выводы, сделанные во время проверки отдельных статей финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также помочь аудитору сделать общий вывод о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица подготовлена надлежащим образом.

Аудитор должен быть готов к тому, что по результатам применения аналитических процедур на завершающей стадии аудита могут быть выявлены вопросы, требующие проведения дополнительных аудиторских процедур.

Пример проведения аналитических процедур. Рассмотрим бухгалтерский баланс компании ЗАО «DMD» за 2008 г. Выписка из бухгалтерского баланса компании ООО «DMD» на 31 декабря 2008 г. Вид деятельности — оказание услуг по проведению корпоративных мероприятий (табл. 5.4). Единица измерения — тыс. руб.

Таблица 5.4

Выписка из бухгалтерского баланса ЗАО «DMD» за 2008 г.

Статьи баланса	*На начало отчетного периода*	*На конец отчетного периода*
1	2	3
АКТИВ		
Внеоборотные активы		
Нематериальные активы	9	8
Основные средства	80 974	123 798
Незавершенное строительство	—	2 079
Долгосрочные финансовые вложения	—	39
Прочие внеоборотные активы	—	79
Итого по разделу	80 983	126 003
Оборотные активы		
Запасы,	4 892	9 341
в том числе сырье и материалы	1 162	8 743
Расходы будущих периодов	9	598
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	5 474	13 332
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты),	28 511	26 697
в том числе покупатели и заказчики	4 428	5 381
Краткосрочные финансовые вложения	14 079	41 387
Денежные средства	2 960	2 516
Итого по разделу	55 925	93 871
БАЛАНС	136 908	219 874
ПАССИВ		
Капитал и резервы		
Уставный капитал	32 000	110 500
Добавочный капитал	5 229	5 229
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(11 975)	(35 804)
Итого по разделу	25 254	79 925

Окончание табл. 5.4

1	2	3
Долгосрочные обязательства		
Займы и кредиты	45 000	44 582
Итого по разделу	45 000	44 582
Краткосрочные обязательства		
Займы и кредиты	16 412	26 823
Кредиторская задолженность, в том числе:	50 242	68 544
поставщики и подрядчики	48 567	16 419
задолженность перед персоналом организации	320	2
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	59	6
задолженность по налогам и сборам	457	7
прочие кредиты	839	52 110
Итого по разделу	66 654	95 367
БАЛАНС	136 908	219 874
Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах		
Арендованные основные средства	22 945	22 945
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	1	1
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	14 222	14 222
Обеспечения обязательств и платежей полученные	8 859	8 859
Обеспечения обязательств и платежей выданные	—	—

Проведем экономическое чтение бухгалтерского баланса и сделаем первоначальные выводы на его основе. Все статьи, которые могут вызывать интерес, следует разделить на две группы.

В первую группу необходимо отнести *существенные статьи* отчетности. Существенной считается информация, пропуск или искажение которой может влиять на достоверность финансовой отчетности. Количественных оценок уровня существенности для бухгалтерской (финансовой) отчетности существует большое количество, и согласно международным стандартам финансовой отчетности организация должна сама определить уровень существенности и раскрыть его сущность в пояснениях к финансовой отчетности. В российских стандартах финансовой отчетности принято считать

существенной любую информацию, которая превышает 5% валюты баланса. Таким образом, пользователь может сразу выделить существенные статьи анализируемой финансовой отчетности и проследить динамику их изменений.

В нашем примере к существенным статьям можно отнести:

- основные средства;
- запасы;
- налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;
- краткосрочную дебиторскую задолженность;
- краткосрочные финансовые вложения;
- нераспределенную прибыль (непокрытый убыток);
- долгосрочные займы и кредиты;
- краткосрочные займы и кредиты;
- кредиторскую задолженность.

Далее следует выделить *ключевые статьи* для аналитика с учетом специфики деятельности организации и целей проведения анализа.

В нашем примере к ключевым статьям можно отнести:

- незавершенное строительство;
- долгосрочные финансовые вложения;
- краткосрочную дебиторскую задолженность;
- краткосрочные и долгосрочные займы и кредиты;
- кредиторскую задолженность;
- обеспечения обязательств и платежей выданные и полученные (справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах).

Первое рассмотрение бухгалтерского баланса позволяет аудитору сформировать следующие выводы:

1) за анализируемый период организация приобрела основные средства на общую сумму 42 824 тыс. руб., что может свидетельствовать о расширении деятельности;

2) за анализируемый период у организации появилось незавершенное строительство на общую сумму 2079 тыс. руб. Если организация не занимается строительными работами, есть основания предположить по данной строке отражена стоимость оборудования, не веденного в эксплуатацию (требующего монтажа и др.);

3) за анализируемый период организация начала вести инвестиционную деятельность и следует более детально проанализировать, в какие активы были вложены денежные средства;

4) у организации отсутствует долгосрочная дебиторская задолженность, в то время как величина краткосрочной задолженности немного уменьшилась, что является положительной тенденцией (при условии, что выручка от реализации не снижается);

5) организация не создает резервов;

6) организация имеет убытки по результатам финансово-хозяйственной деятельности;

7) за анализируемый период возросла кредиторская задолженность (в балансе по строке прочие кредиторы), в связи с чем требуется расшифровка величины кредиторской задолженности;

8) в организации есть обеспечения обязательств и платежей, полученные на сумму 14 222 тыс. руб., и обеспечения обязательств и платежей, выданные на сумму 8859 тыс. руб., в связи с чем требуется расшифровка данных показателей.

Предварительную оценку финансового состояния можно получить на основе выявления неблагополучных статей, разделив их на две группы:

1) характеризующие неудовлетворительную работу предприятия, что привело к неустойчивому финансовому положению (непокрытые убытки прошлых лет и отчетного года);

2) свидетельствующие об определенных недостатках в деятельности предприятия (например, долгосрочные (краткосрочные) кредиты и займы, в том числе не погашенные в срок, просроченная дебиторская задолженность).

Проведем горизонтальный и вертикальный анализ бухгалтерского баланса. *Горизонтальный анализ* отчетности заключается в построении одной или нескольких аналитических таблиц, в которых абсолютные показатели дополняются относительными темпами роста (снижения). Степень агрегированности показателей определяется аналитиком. Как правило, берутся базисные темпы роста за ряд лет (смежных периодов), что позволяет не только анализировать изменение отдельных показателей, но и прогнозировать их значения (табл. 5.5).

Вертикальный анализ показывает структуру средств предприятия и их источников. Вертикальный анализ позволяет перейти к относительным оценкам и проводить хозяйственные сравнения экономических показателей деятельности предприятий, различающихся по величине использованных ресурсов, сглаживать влияние инфляционных процессов, искажающих абсолютные показатели финансовой отчетности (табл. 5.6).

Таблица 5.5

Аналитическая группировка и анализ статей актива баланса

Актив баланса	*2007 г.*		*2008 г.*		*Абсолютное отклонение, тыс. руб.*	*Темп роста, %*
	тыс. руб.	*% к итогу*	*тыс. руб.*	*% к итогу*		
1. Внеоборотные активы, всего	80 993	59,2	126 003	57,3	45 010	155,6
1.1. Нематериальные активы	9	0,007	8	0,004	(1)	88,9
1.2. Основные средства и незавершенные капитальные вложения	80 974	59,2	125 877	57,3	44 903	155,5
1.3. Долгосрочные финансовые вложения	10	0,008	39	0,018	29	390,0
1,4. Прочие внеоборотные активы			79	0,036	79	
2. Оборотные (текущие) активы, всего	55 916	0,41	93 871	42,7	37 955	167,9
2.1. Запасы	4 892	3,6	9 341	4,2	4 449	190,9
2.2. Краткосрочная дебиторская задолженность	28 511	20,8	26 697	12,1	(1 814)	93,6
2.3. Краткосрочные финансовые вложения	14 079	10,3	41 387	18,8	27 308	294,0
2.4. Денежные средства	2 960	2,16	3 114	1,4	154	105,2
2.5. Прочие оборотные активы						
БАЛАНС	**136 909**		**219 874**		**82 965**	160,6

Таблица 5.6

Аналитическая группировка и анализ статей пассива баланса

Пассив баланса	*2007 г.*		*2008 г.*		*Абсолютное отклонение, тыс. руб.*	*Темп роста, %*
	тыс. руб.	*% к итогу*	*тыс. руб.*	*% к итогу*		
1	2	3	4	5	6	7
Собственный капитал	25 254	18,4	79 925	36,4	54 671	316,5
Заемный капитал	111 654	81,6	139 949	63,6	28 295	125,3
Долгосрочные обязательства	45 000	32,9	44 582	20,3	(418)	99,1

Окончание табл. 5.6

1	2	3	4	5	6	7
Краткосрочные обязательства, в том числе:	66 654	48,7	95 367	43,4	28 713	143,1
краткосрочные кредиты и займы	16 412	12,0	26 823	12,2	10 411	163,4
кредиторская задолженность	50 242	36,7	68 544	31,2	18 302	136,4
прочие краткосрочные обязательства						
БАЛАНС	**136 909**		**219 874**		**82 965**	160,6

Определим положительные и негативные тенденции. При проведении экономического чтения бухгалтерского баланса как стрежня бухгалтерской отчетности аналитику целесообразно определить положительные и негативные тенденции в финансово-хозяйственной деятельности организации.

К *положительным тенденциям* можно отнести

АКТИВ	ПАССИВ
Увеличение денежных средств на счетах Уменьшение дебиторской задолженности Увеличение величины запасов с увеличением объемов выручки Увеличение стоимости основных средств Уменьшение дебиторской задолженности, если до этого она была слишком большой (больше чем 20—40% оборотного капитала) Уменьшение запасов с уменьшением объемов выручки Уменьшение незавершенного производства	Увеличение уставного капитала Увеличение нераспределенной прибыли Увеличение фондов предприятия Увеличение резервного капитала Увеличение доходов будущих периодов Сокращение кредиторской задолженности Уменьшение объемов кредитов Уменьшение заемных средств

К *негативным тенденциям* можно отнести

АКТИВ	ПАССИВ
Рост денежных средств на счетах свыше 30% суммы оборотного капитала Рост дебиторской задолженности свыше 40% суммы оборотного капитала Уменьшение денежных средств на расчетном счете ниже 10% суммы оборотного капитала Уменьшение производственных запасов на складах с увеличением объемов выручки	Увеличение кредиторской задолженности Увеличение объемов кредитов Увеличение заемных средств Сокращение суммы нераспределенной прибыли Уменьшение резервного капитала Уменьшение фондов предприятия

На основании проведенного анализа оценим:

1) *изменение валюты баланса*. Валюта баланса за анализируемый период значительно возросла, что является положительной тенденцией, поскольку увеличение валюты баланса является индикатором активной финансово-хозяйственной деятельности. При этом важно проанализировать, за счет чего произошло такое увеличение. В данном случае мы видим, что за анализируемый период организация вкладывала денежные средства во внеоборотные активы, приобретая основные средства, долгосрочные финансовые вложения. По возможности аналитику следует более тщательно ознакомиться с тем, в какие именно долгосрочные финансовые вложения были направлены инвестиции компании. Также за анализируемый период увеличился заемный капитал компании. При этом важно отследить, соблюден ли принцип «хорошо работающего предприятия», т.е. за счет краткосрочных обязательств формируются текущие (оборотные) активы, а за счет долгосрочных — формируются внеоборотные активы;

2) *анализ структуры актива баланса*. Как видно из аналитических таблиц, бухгалтерский баланс компании имеет «тяжелую» структуру активов, состоящих преимущественно из внеоборотных. Структура активов компании зависит от специфики и вида деятельности;

3) *анализ структуры пассива баланса*. Анализ структуры пассивов компании позволяет сделать вывод, что существенная часть источников формирования представлена заемным капиталом, что может являться признаком финансовой неустойчивости. Оптимальное

соотношение собственного и заемного капиталов должно варьироваться в пределах 40—60%;

4) *анализ заемных источников*. Заемный капитал компании в основном состоит из краткосрочной задолженности, включающей в себя кредиты и займы, которые возросли значительно за анализируемый период;

5) *анализ основных балансовых соотношений*:

- темпы роста заемного капитала к темпам роста собственного капитала;
- прирост текущих активов к приросту внеоборотных активов;
- соотношение дебиторской и кредиторской задолженности.

Такие аналитические процедуры позволяют выявить причинно-следственные связи между исследуемыми показателями и уделить значимым областям аудита должное внимание (т.е. провести детальные процедуры по существу).

5.4. Документирование аудита

Документирование аудита — одно из важнейших условий его качественного и квалифицированного проведения, поскольку цель аудита — подтверждение достоверности финансовой отчетности экономического субъекта, а подтверждением мнения аудитора служит документально оформленное доказательство.

Документирование в аудите выполняет ряд существенных функций, связанных в основном с подтверждением качества проведенной аудиторской проверки:

1) документы свидетельствуют о самом факте проведения аудиторской проверки;

2) отсутствие документов, подтверждающих проведения аудита, может трактоваться как нарушение правил (стандартов) аудиторской деятельности, что свидетельствует о низком качестве проделанной работы;

3) в случае возникновения споров с экономическим субъектом аудиторская организация обладает материалом, подтверждающим выраженное им мнение.

В силу значимости полученной в ходе аудита информации документированию в аудите придается особое значение. Вся полученная в процессе проверки информация подлежит обязательному отражению в письменном виде в *рабочих документах* аудитора, оформленных в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита». В соответствии с данным правилом (стандартом) аудиторская организация и

индивидуальный аудитор должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Под термином «*документация*» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Рабочие документы используются:

- при планировании и проведении аудита;
- при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

К рабочим документам аудитора относятся:

1) документы планирования аудита (общий план аудита, программа аудита, документы, отражающие оценку системы внутреннего контроля, и др.);

2) документы, полученные при проведении процедур по существу:

- объяснения, пояснения, заявления, полученные от сотрудников экономического субъекта;
- копии документов, полученные от экономического субъекта;
- документы, разработанные аудиторской организацией для выявления нарушений и замечаний;

3) письменная информация руководству экономического субъекта по итогам проведения аудита;

4) аудиторское заключение;

5) заключения привлеченных к проверке экспертов.

По *источнику формирования* рабочие документы делятся на две группы:

- документы, представленные аудитору (первичные документы, финансовая отчетность, регистры бухгалтерского учета и др.);
- рабочие документы, разработанные аудитором (рабочие документы на выявление типичных ошибок, документирование процесса аудиторской проверки, методики аудита, запросы и др.).

По *обязательности разработки* аудиторские документы можно условно разделить на две группы:

1) документы, создаваемые в обязательном порядке. Их формирование предусмотрено нормативными документами, например отчет аудитора, аудиторское заключение;

2) документы, создаваемые инициативно. Их формирование позволяет систематизировать работу аудитора и повышать ее качество, например методики аудита.

Форма и содержание рабочих документов. Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

В них должна отражаться информация о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. Кроме того, в рабочих документах должны содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, и выводы аудитора по ним. В случаях когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае возникновения необходимости передачи работы другому аудитору, не имеющему соответствующего опыта, новый аудитор смог исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

1) характер аудиторского задания;

2) требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;

3) характер и сложность деятельности аудируемого лица;

4) характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;

5) необходимость давать указания участникам аудиторской группы осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;

6) конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.). Такая стандартизация документирования облегчает поручение работы подчиненным и одновременно позволяет надежно контролировать результаты ее выполнения.

Для повышения эффективности аудита в ходе проверки допускается использовать графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

- сведения о характере, временны́х рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная участниками аудиторской группы, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- сведения об исполнителе аудиторских процедур с указанием времени их выполнения;
- подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверенных другим аудитором;
- копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- выводы аудитора по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, выявленные аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода.

5.5. Порядок построения документооборота аудиторских компаний

Аудитор вправе самостоятельно разрабатывать дополнительные рабочие формы и таблицы для целей конкретного аудита. Документы аудиторской компании условно можно разделить на семь групп:

1) документы ознакомительного этапа;
2) документы этапа планирования;

3) документы при получении аудиторских доказательств, в том числе документы эксперта;
4) документы заключительного этапа;
5) документы внутреннего контроля качества;
6) внутрифирменные стандарты;
7) прочие.

1. Документы ознакомительного этапа. К данной группе относятся: информация о характере и масштабе деятельности аудируемого лица; информация о юридической и организационной структуре аудируемого лица; выдержки или копии необходимых для проведения аудита юридических документов, соглашений, протоколов; информация об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность; карта предварительной экспертизы, аналитические записки, меморандумы, подготовленные по итогам анализа полученной информации о деятельности аудируемого лица; досье клиентов; листы независимости аудиторской компании (аудиторов). К данной группе можно отнести также документы, которые составляются в ходе согласования условий аудита: коммерческое предложение аудиторской компании, письмо-согласие на проведение аудиторской проверки, договор на оказание аудиторских (сопутствующих) услуг.

2. Документы этапа планирования. К таким документам относятся: общий план аудита, программа аудита по всем объектам проверки, рабочие документы аудитора, составляемые при определении предварительного значения уровня существенности, аудиторского риска и объема аудиторской выборки. В эту группу включаются также тесты, вопросники по оценке системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета.

3. Документы, необходимые на основном этапе проверки (процесс проведения процедур по существу). На данном этапе проверки аудитор корректирует значения показателей, рассчитанных на этапе планирования (в случае необходимости), проводит процедуры по существу, собирает аудиторские доказательства. В ходе проверки аудитор использует различные методики, методические материалы и инструкции. При этом результаты проведенных процедур по существу сбора и анализа аудиторских доказательств оформляются в виде рабочих документов аудитора. К данной группе относятся также:

- копии документов, полученных от аудируемого лица;
- разъяснения руководства аудируемого лица;
- сведения (информация), полученные от третьих лиц, документы экспертов, внутренних аудиторов;

- документы по анализу финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- описание использованных аудиторской организацией процедур и их результатов, анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- документы, подтверждающие осуществление контроля за работой экспертов;
- сведения о лицах, выполнявших аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения; подробная информация в отношении той части проверки, которая проводилась другой организацией (другим аудитором);
- копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них ответов; протоколы совещаний с руководством аудируемого лица;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- копии бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения;
- объяснения, пояснения и заявления аудируемого лица;
- копии документов аудируемого лица;
- распечатки при использовании систем компьютерной обработки данных (КОД);
- рабочие формы, аналитические документы и черновые записи аудитора;
- любые другие документы, которые аудитор использует и (или) составляет в процессе проведения аудита.

4. Документы заключительного этапа. К таким документам относятся: письменная информация (отчет) аудитора по результатам аудиторской проверки, аудиторское заключение, дополнительные документы согласно договору на оказание аудиторских услуг.

5. Документы внутреннего контроля качества. К документам этой группы относятся листы контроля качества, материалы по итогам проверки контроллера качества, материалы по результатам внешнего контроля качества и др.

6. Внутрифирменные стандарты. Документами этой группы являются внутрифирменные стандарты аудиторской компании, методики, методические материалы по определенным разделам аудита, инструкции, инструктивные материалы, внутренние положения.

7. Прочие документы. К данной группе относятся прочие документы.

Существует несколько вариантов группировки и хранения рабочих документов аудиторской компании.

1. Разделение всех рабочих документов в двух папках, например: в папке постоянного хранения (постоянный файл) и в папке текущего хранения (переменный файл).

В постоянной папке размещаются документы, в которых изменения происходят не так часто — от одного отчетного периода к другому. К таким документам относятся:

- копии пакета учредительных документов;
- информация о собственниках компании;
- данные об организационно-управленческой структуре организации;
- копии долгосрочных соглашений (с банками о займах, с собственными клиентами, с поставщиками), которые имеют значение для проведения аудита на протяжении многих лет;
- копии нормативных документов, имеющие отношение к функционированию данного хозяйствующего субъекта или организаций некоторой специфической группы, к которой имеет отношение и организация клиента (сведения об отрасли, подборка нормативно-правовых документов и др.).

В папке текущего хранения располагаются рабочие документы, которые, как правило, меняются в течение аудируемого периода. К ним относятся:

- копии документов бухгалтерской отчетности клиента, подлежащие проверке;
- копии наиболее важных регистров учета клиента, которые могут служить основанием для подготовки бухгалтерской отчетности (например, карточки по счетам бухгалтерского учета, оборотно-сальдовые ведомости, Главная книга, регистры налогового учета и др.);
- копия официального аудиторского заключения по данной бухгалтерской отчетности и т.д.;
- переписка с руководством аудируемого лица, а также информация внешнего подтверждения.

Текущий файл можно разделить на группы, например, создать папку «регистры бухгалтерского и налогового учета аудируемого лица», папки «переписка с руководством аудируемого лица», «внешние подтверждения», «рабочие документы, разработанные аудитором» и др. Такая схема — одна из самых распространенных при построении документооборота в аудиторских компаниях.

2. Разделение всех документов по аудируемым лицам. В данном случае рабочие документы формируются по конкретным аудируе-

мым лицам. Файл рабочих документов при этом будет включать всю документацию по результатам проверки, начиная от информации по отрасли до аудиторского заключения.

3. Разделение всех документов по этапам проверки. При таком подходе необходимо сформировать четыре файла рабочих документов: «рабочие документы ознакомительного этапа», «рабочие документы этапа планирования», «рабочие документы основного этапа», «рабочие документы заключительного этапа».

5.6. Принципы разработки рабочих документов

Порядок разработки рабочих документов может строиться на следующих принципах.

1. Для разработки документа необходимо его обоснование с точки зрения законодательства. Например, при разработке рабочего документа на проверку первичной документации аудитор будет ссылаться на ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и ст. 252 НК РФ.

Так, в соответствии с п. 1 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны подтверждаться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Пункт 2 данной статьи определяет требования к обязательным реквизитам первичного документа, форма которого не является унифицированной. К обязательным реквизитам относятся:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

В соответствии со ст. 252 НК РФ в составе расходов признаются затраты, которые обоснованны и документально подтверждены. При этом под *обоснованными расходами* понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под *документально подтвержденными расходами* понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

2. Рабочие документы аудитору целесообразно формировать по наиболее типичным ошибкам, которые встречаются в ходе проверки (так, например, рабочие документы на проверку первичных документов, *прослеживание* и сопоставление по данным регистров и отчетности и др.).

3. Рабочие документы должны содержать обязательные реквизиты, к которым относятся:

- наименование документа;
- номер документа;
- сведения об аудиторе, который заполняет документ;
- наименование организации;
- проверяемый период;
- время проведения аудита;
- подпись аудитора;
- сведения о руководителе аудиторской группы (лице, проверившем данный документ), его подпись (либо легко идентифицирующее условное обозначение);
- дата проверки и другие сведения, установленные внутренними стандартами аудиторской компании.

Примеры рабочих документов приведены в Приложении 8.

Раздел III

Объекты аудиторской проверки

Глава 6

Аудиторская проверка учредительных документов

6.1. Особенности аудита первой проверки

При проведении первой проверки аудируемого лица (первичный аудит) аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

- остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего отчетного периода;
- остатки по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или изменены в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- учетная политика применяется последовательно либо изменения в учетной политике были должным образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в установленном порядке.

Аудитор должен обратить внимание на то, что остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода должны соответствовать данным финансовой (бухгалтерской) отчетности на начало отчетного периода, определяться исходя из соответствующих данных финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода и соответствующих им остатков по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода и отражать:

- результаты финансово-хозяйственных операций предыдущих отчетных периодов;
- учетную политику, применявшуюся в предыдущем отчетном периоде.

На достаточность аудиторских доказательств оказывают влияние следующие факторы:

- учетная политика аудируемого лица;
- факты проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода и факты модификации аудиторского заключения;

- особенности ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом и вероятности искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего отчетного периода;
- существенность остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода для финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего отчетного периода.

Аудитор должен определить, отражают ли остановки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода надлежащую учетную политику, а также применялась ли учетная политика последовательно при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего отчетного периода. При наличии каких-либо изменений в учетной политике или вытекающих из таких изменений последствий аудитор должен определить, были ли указанные изменения должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода проводился другим аудитором, то действующий аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, ознакомившись с рабочими документами другого аудитора. Действующий аудитор должен принимать во внимание профессиональную компетентность и независимость другого аудитора. Если аудиторское заключение другого аудитора было модифицировано, действующий аудитор должен уделить особое внимание в текущем периоде тем вопросам, которые послужили причиной существенных замечаний и аудиторских оговорок в предыдущем периоде.

6.2. Общая информация, необходимая для проверки

Цель проверки аудита уставного капитала и расчетов с учредителями — установить соответствие формирования уставного капитала и расчетов с учредителями организации требованиям действующего законодательства и особенностям деятельности организации.

Основными нормативными документами, регулирующими аудиторскую проверку учредительных документов, являются:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете», принятый 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями);
- Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями);

- Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями);
- Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями);
- Налоговый кодекс РФ (части 1 и 2);
- Гражданский кодекс РФ (части 1, 2, 3 и 4);
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 № 34н;
- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению от 31 октября 2000 г. и т.д.

Источники получения информации:

- устав общества, внесенные в него изменения и дополнения, зарегистрированные в установленном порядке, решение о создании общества, документ о государственной регистрации общества;
- протоколы собраний учредителей;
- свидетельство о государственной регистрации;
- документы, подтверждающие права общества на имущество, находящееся на его балансе;
- свидетельство о регистрации в органах статистики, в Государственной налоговой инспекции, Пенсионном фонде, Фонде социального страхования и др.;
- договор на банковское обслуживание;
- внутренние документы общества;
- положение о филиале или представительстве общества;
- документы бухгалтерской отчетности;
- протоколы общих собраний акционеров (решения акционера, являющегося владельцем всех голосующих акций общества), заседаний совета директоров (наблюдательного совета) общества, ревизионной комиссии (ревизора) общества и коллегиального исполнительного органа общества (правления, дирекции);
- приказы и распоряжения исполнительной дирекции;
- лицензии, разрешения на определенные виды деятельности;
- журналы регистрации выдачи доверенностей и полномочий при регистрации, перерегистрации, ликвидации и выполнении иных действий в отношении других лиц;
- внутренние положения;
- отчеты независимых оценщиков;

- списки аффилированных лиц общества;
- списки лиц, имеющих право на участие в общем собрании акционеров, имеющих право на получение дивидендов, а также иные списки, составляемые обществом для осуществления акционерами своих прав в соответствии с требованиями настоящего Федерального закона;
- заключения ревизионной комиссии (ревизора) общества, аудитора общества, государственных и муниципальных органов финансового контроля;
- методики оценки вносимых долей в уставный капитал в натуральной и нематериальной формах;
- отчетность за начальный период деятельности экономического субъекта после государственной регистрации;
- документы бухгалтерского учета;
- годовая финансовая (бухгалтерская) отчетность;
- отчетность на дату ликвидации или реорганизации экономического субъекта.

Для достижения целей аудита должны быть решены такие задачи, как:

- определение юридического статуса организации, сферы деятельности и права ее функционирования;
- наличие лицензий по видам деятельности, подлежащих лицензированию;
- проверка порядка формирования и изменения уставного (складочного) капитала и изучение его структуры.

6.3. Алгоритм аудиторской проверки

Проверка организационной структуры аудируемого лица. При проверке учредительных документов аудитор должен получить информацию об организационной структуре аудируемого лица, а также такие сведения, как:

- наличие филиалов и представительств (в соответствии со ст. 5 Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ общество может создавать филиалы и открывать представительства на территории Российской Федерации);
- наличие дочерних и зависимых обществ с правами юридического лица на территории Российской Федерации, созданные в соответствии с законодательством РФ, а за пределами территории Российской Федерации — в соответствии с законодательством иностранного государства по месту нахождения дочернего или зависимого общества (ст. 6 Закона «Об акционерных обществах»);

- наличие фондов, создание которых предусмотрено уставом;
- полномочия руководителей всех уровней при принятии управленческих решений;
- порядок распределения прибыли;
- порядок реорганизации и ликвидации предприятия;
- наличие ограничений для исполнительной дирекции по сумме сделок с имуществом;
- об осуществлении внешнеэкономической деятельности.

Указанная информация поможет аудитору сформировать мнение о структуре собственности общества, особенностях организационной структуры и учесть данные обстоятельства при проведении процедур по существу.

К сведению!

Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 312-ФЗ с 1 июля 2009 г. вступили в силу изменения в законодательстве об обществах с ограниченной ответственностью. Эти изменения касаются практически всех статей Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ (далее — Закон № 14-ФЗ). Также изменения вносятся в Гражданский кодекс РФ в части положений об обществах с ограниченной ответственностью и иные нормативные акты. Ниже обобщены некоторые изменения:

- изменен состав учредительных документов общества с ограниченной ответственностью (далее — ООО), из состава учредительных документов исключен Учредительный договор;
- изменен порядок учреждения ООО, перечень вопросов, решаемых при учреждении, и кворум принятия решений;
- увеличен срок представления документов на государственную регистрацию изменений, вносимых в устав в связи с увеличением уставного капитала ООО;
- изменен порядок регистрации изменений в ЕГРЮЛ — право на подачу заявления в регистрирующий орган имеет теперь только нотариус по соответствующим изменениям;
- введена норма об обязательном ведении списка участников ООО;
- изменена исключительная компетенция общего собрания участников, и ряд полномочий отнесен к альтернативной компетенции совета директоров;
- регламентирован порядок заключения договора между ООО и единоличным исполнительным органом;

- изменен порядок передачи функций единоличного исполнительного органа управляющему;
- изменен порядок одобрения сделок, в совершении которых имеется заинтересованность, и крупных сделок;
- значительно изменился порядок перехода доли в уставном капитале ООО к другим участникам и третьим лицам (требования ужесточены);
- установлена возможность заключения учредителями (участниками) ООО договора об осуществлении прав участника общества, по которому они обязуются осуществлять определенным образом свои права и (или) воздерживаться от осуществления указанных прав (голосовать определенным образом, согласованно осуществлять действия по управлению обществом и т.д.);
- изменен порядок внесения дополнительных вкладов в уставный капитал ООО как за счет третьих лиц, так и за счет самих участников;
- изменен порядок перехода доли к наследникам и правопреемникам участников ООО;
- введена обязательная нотариальная форма сделки по отчуждению долей или части долей общества с ограниченной ответственностью. Несоблюдение данного условия ведет к недействительности сделки и др.

Данные изменения внесены в целях устранения существующих противоречий в законодательстве. Также нововведения направлены на борьбу с фирмами-однодневками, так как организационная форма «общество с ограниченной ответственностью» является самой распространенной в РФ. И, как правило, сомнительные сделки, проводятся через компании, зарегистрированные в организационно-правовой форме общества с ограниченной ответственностью. Кроме того, разработаны нормы, которые имеют антирейдерскую направленность.

Справочно!

Антикоррупционный комитет предлагает следующее правовое определение рейдерства: действия в целях придания правомерного вида противоправному (посредством противоправных методов) переходу в свою пользу или в пользу третьих лиц права собственности, права на результаты интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации (интеллектуальных прав), а равно незаконному приобретению права выполнения управленческих функций в коммерческой или иной организации.

Проверка состава учредителей. При анализе учредительных документов предприятия аудиторам необходимо получить сведения о составе учредителей (участников) аудируемого лица, а также об их долях в уставном капитале.

В соответствии с принятыми изменениями в Федеральном законе «Об обществах с ограниченной ответственностью» из перечня обязательных сведений, которые в обязательном порядке должны быть отражены в Уставе, исключена информация о размере и номинальной стоимости участников общества. При этом на общество возложена обязанность ведении реестра (списка) участников с момента государственной регистрации общества с ограниченной ответственностью.

Учредителями хозяйственного общества могут быть юридические и физические лица. Число учредителей ОАО не ограничено, число учредителей ЗАО или ООО не должно превышать 50 человек. Акционеры открытого акционерного общества могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров этого общества. Такое общество вправе проводить размещение акций путем как открытой, так и закрытой подписки.

Акции ЗАО распределяются только среди учредителей или иного, заранее определенного круга лиц. В обществе с ограниченной ответственностью распределение долей в уставном капитале осуществляется между его учредителями. Уставом ЗАО и ООО может быть ограничено право участников отчуждать свои акции (доли) третьим лицам.

Анализ видов деятельности аудируемого лица. Изучая виды деятельности, осуществляемые предприятием, аудиторы должны установить их соответствие тем видам деятельности, которые зафиксированы в его уставе. Необходимо выяснить, занимается ли аудируемое лицо видами деятельности, подлежащими лицензированию. При наличии таких видов деятельности аудитору следует определить фактическое наличие у организации лицензий. Отсутствие последних на лицензируемые виды деятельности является грубым нарушением требований законодательства и может повлечь серьезные негативные последствия для аудируемого лица.

Порядок проверки формирования уставного капитала. Величина уставного капитала определяет минимальный размер имущества экономического субъекта, гарантирующего интересы кредиторов.

Аудитору необходимо проверить, соответствует ли величина уставного капитала его минимальному значению, установленному законодательством. Так, уставный капитал должен составлять:

- для открытых акционерных обществ (ОАО) — не меньше установленного минимального значения, т.е. не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества;
- для закрытого акционерного общества (ЗАО) — не менее стократной суммы МРОТ, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации общества;
- для общества с ограниченной ответственностью (ООО) минимальный размер уставного капитала установлен в размере 10 000,00 руб.[1]

В виде вклада в уставный капитал общества (в счет оплаты акций) его учредителями (акционерами) могут быть внесены денежные средства, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. Денежная оценка неденежных вкладов, не превышающих 20 МРОТ, вносимых в счет оплаты долей для обществ с ограниченной ответственностью, проводится по соглашению между учредителями. Денежная оценка неденежных вкладов, вносимых в счет оплаты акций для акционерных обществ, проводится независимым оценщиком.

Проверка видов деятельности аудируемого лица. Согласно ст. 49 ГК РФ юридическое лицо может иметь гражданские права, соответствующие целям деятельности, предусмотренным в его учредительных документах, и нести связанные с этой деятельностью обязанности.

При этом мнение налоговых органов по данному вопросу содержится в письме МНС РФ от 26 мая 2003 г. № 02—5-11/137-У178. Согласно данному письму коммерческие организации, за исключением унитарных предприятий и иных видов организаций, предусмотренных законом, могут иметь гражданские права и нести гражданские обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных законом.

При этом на практике часто приходится оспаривать положения данной статьи, поскольку, по мнению налоговых органов, предприятие может заниматься только теми видами деятельности, которые поименованы в уставе, и уменьшать налогооблагаемую базу по на-

[1] До вступления в силу изменений в Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» размер минимального уставного капитала для ООО был связан с МРОТ и составлял 10 МРОТ. После изменений привязка к МРОТ упразднена.

логу на прибыль только на величину расходов, связанных с осуществлением видов деятельности, указанных в уставе.

Если возникающие в отчетном периоде расходы связаны с организацией деятельности, вид которой в уставе прямо не поименован, то такие расходы в отчетном периоде не могут быть учтены в составе косвенных расходов, поскольку в этом случае у организации отсутствует возможность подтверждения соответствия таких расходов условиям, установленным ст. 252 НК РФ.

Проверка наличия обособленных подразделений. Действующие нормы Налогового кодекса РФ обязывают организацию подавать заявление о постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого обособленного подразделения. Факт постановки на учет в этом органе по другим основаниям, предусмотренным Кодексом, значения не имеет.

В соответствии с новой редакцией ст. 83 Налогового кодекса РФ организация обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого обособленного подразделения, только если она еще не состоит на учете по месту нахождения этого обособленного подразделения. Организация обязана подать заявление о постановке на учет в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения.

В соответствии со ст. 11 Налогового кодекса РФ обособленное подразделение организации — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Если организация по любым другим основаниям уже поставлена на учет в указанном или другом налоговом органе на территории муниципального образования, в котором создано ее обособленное подразделение, то в связи с созданием этого подразделения постановка на учет будет осуществляться налоговыми органами без заявления организации. Это следует из положений пп. 3 п. 2 ст. 23 НК РФ. Причем сообщение представляется в налоговый орган по месту нахождения организации. Подавать сообщения или уведомления в другие налоговые органы не нужно.

Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев влечет взыскание штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней (п. 2 ст. 117 НК РФ).

Статьей 117 НК РФ установлена ответственность за уклонение от постановки на учет в налоговом органе. Так, ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 10% доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб., а ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев влечет взыскание штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.

В соответствии со ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль (доход) организаций», «Налог на доходы от капитала» НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 274 НК РФ налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли, определяемой в соответствии со ст. 247 НК РФ.

В соответствии со ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. При этом для российских организаций прибылью признаются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с нормами гл. 25 НК РФ.

Таким образом, при наложении на организацию штрафа по ст. 117 НК РФ налоговый орган должен исчислить штраф в процентном отношении от прибыли, полученной налогоплательщиком за период деятельности без постановки на учет, исчисленной в соответствии с нормами гл. 25 НК РФ.

Правомерность подобного подхода подтверждает сложившаяся арбитражная практика (см., например, постановления ФАС Северо-Западного округа от 16 июля 2001 г. № А13-1202/01-19, ФАС Северо-Кавказского округа от 21 февраля 2002 г. № Ф08-403/2002-143А).

Проверка расчетов с учредителями. По данным учредительных документов аудируемого лица и регистров бухгалтерского учета по счетам 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал» аудитор

проверяет порядок формирования средств уставного капитала, размеры вкладов (пакетов акций) участников (акционеров) и своевременность их оплаты в соответствии с требованиями законодательства.

Аудитору необходимо проверить правильность формирования и изменения уставного капитала, правомерность учетных записей, их документальное подтверждение. При проведении данной процедуры используется метод прослеживания. Взносы, поступившие от учредителей, сверяются на основании первичных документов и записей по кредиту сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов (активов, финансовых вложений, материалов, товаров).

По данным кассовых и банковских документов проверяются полнота и своевременность оприходования денежных сумм, внесенных участниками в счет вкладов в уставный капитал.

Правильность оценки неденежных вкладов в уставный капитал должна быть подтверждена документально независимым оценщиком (отчеты оценки, заключения экспертов и др.).

Обратите внимание: в соответствии с утвержденными изменениями в Федеральном законе «Об обществах с ограниченной ответственностью» в учредительных документах может быть предусмотрено взыскание штрафа (неустойки) за неисполнение обязанности по оплате долей в уставном капитале.

Оплата акций общества при его учреждении проводится его учредителями по цене не ниже номинальной стоимости этих акций. Оплата дополнительных акций общества, размещаемых посредством подписки, осуществляется по цене, определяемой советом директоров (наблюдательным советом) общества, но не ниже их номинальной стоимости.

В соответствии с п. 2 ст. 36 Федерального закона «Об акционерных обществах» цена размещения дополнительных акций акционерам общества при осуществлении ими преимущественного права приобретения акций может быть ниже цены размещения иными лицами, но не более чем на 10%.

Размер вознаграждения посредника, участвующего в размещении дополнительных акций общества посредством подписки, не должен превышать 10% цены размещения акций.

Чистые активы аудируемого лица. В соответствии со ст. 35 Федерального закона «Об акционерных обществах» аудируемое лицо (общество) обязано рассчитывать величину чистых активов, которая справочно указывается в форме № 3 «Отчет об изменении капитала».

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, пред-

ложенным для утверждения акционерам общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, то общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше величины минимального уставного капитала, то общество обязано принять решение о своей ликвидации.

Если общество в разумный срок не примет решения об уменьшении своего уставного капитала или о ликвидации, кредиторы вправе потребовать от общества досрочного прекращения или исполнения обязательств и возмещения им убытков. В этих случаях орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, либо иные государственные органы или органы местного самоуправления, которым право на предъявление такого требования предоставлено Федеральным законом «Об акционерных обществах», вправе предъявить в суд требование о ликвидации общества. Порядок расчета чистых активов утвержден приказом Минфина РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. № 10н, 03-6/пз. Данный порядок расчета также применяется для иных организаций, имеющих иную организационно-правовую форму.

Порядок расчета чистых активов. Ниже приведен порядок расчета чистых активов (табл. 6.1).

Таблица 6.1

Порядок расчета чистых активов

Показатель	*Код строки ф. № 1*	*На 1 января 2007 г.*	*На 31 декабря 2007 г.*
1	2	3	4
I. Активы			
1. Нематериальные активы	110	—	—
2. Основные средства	120	1 567	1 125
3. Незавершенное строительство	130	—	—
4. Доходные вложения в материальные ценности	135	—	—
5. Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения (за исключением фактических затрат по выкупу собственных акций у акционеров)	140 + 250	52 148	11 802

Окончание табл. 6.1

1	2	3	4
6. Прочие внеоборотные активы, включая величину отложенных налоговых активов	150 + 145	8	8
7. Запасы	210	8 648	4 063
8. НДС по приобретенным ценностям	220	14 985	9 174
9. Дебиторская задолженность, за исключением задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал	230 + 240	2 257 363	5 379 052
10. Денежные средства	260	11 239	41 212
11. Прочие оборотные активы	270	—	—
12. Итого активы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 1—11)	×	2 345 958	5 446 436
II. Пассивы			
13. Долгосрочные обязательства по займам и кредитам	510	—	—
14. Прочие долгосрочные обязательства, включая величину отложенных налоговых обязательств и учитывая суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности	520 + 515	24	25
15. Краткосрочные обязательства по займам и кредитам	610	3 213	—
16. Кредиторская задолженность	620	2 146 729	5 107 179
17. Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	630	—	—
18. Резервы предстоящих расходов	650	—	—
19. Прочие краткосрочные обязательства, включая суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности	660	—	—
20. Итого пассивы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 13—19)	×	2 149 966	5 107 204
21. Стоимость чистых активов ООО «ВЕГА» (стр. 12 — стр. 20)	×	195 992	339 232

К сведению!

1. Практическое применение расчета чистых активов общества (на примере общества с ограниченной ответственностью).

Расчет действительной доли участника. Согласно положениям Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» в случае выхода участника общества из общества его доля переходит к обществу с момента подачи заявления о выходе из общества. При этом общество обязано выплатить участнику общества, подавшему заявление о выходе из общества, действительную стоимость его доли, определяемую на основании данных бухгалтерской отчетности за месяц, предшествующий месяцу, в котором участник вышел из общества.

Ранее действительная стоимость доли определялась на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, в течение которого было подано заявление о выходе участника (п. 2 ст. 26 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ).

Общество обязано выплатить участнику общества, подавшему заявление о выходе из общества, действительную стоимость его доли или выдать ему в натуре имущество такой же стоимости в течение трех месяцев с момента окончания финансового года, в течение которого подано заявление о выходе из общества.

Действительная стоимость доли участника общества выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером уставного капитала общества. В случае если такой разницы недостаточно для выплаты участнику общества, подавшему заявление о выходе из общества, действительной стоимости его доли, общество обязано уменьшить свой уставный капитал на недостающую сумму.

В соответствии с положениями Федерального закона действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли.

В соответствии с п. 3 ст. 20 Федерального закона указано, что стоимость чистых активов общества определяется в порядке, установленном Федеральным законом и издаваемыми в соответствии с ним нормативными актами. Ввиду того что для обществ с ограниченной ответственностью такой порядок не установлен, Минфин России в письме от 22 октября 2004 г. № 07-05-19/7 рекомендовал использовать Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ.

2. Расчет действительной доли участника проводится на основании извещения участника о выходе из состава общества.

Аудит операций со связанными сторонами. Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры в целях получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся выявления и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица информации о связанных сторонах, а также существенного влияния операций между аудируемым лицом и связанной стороной на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица. Тем не менее не следует ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции со связанными сторонами. Вследствие неопределенности, присущей предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности относительно полноты информации о связанных сторонах, процедуры, определенные в настоящем правиле (стандарте), позволят предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении таких предпосылок при отсутствии каких-либо выявленных аудитором обстоятельств, которые повышают риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности сверх ожидаемого уровня или указывают на то, что имело место существенное искажение информации о связанных сторонах.

При наличии признака, указывающего на существование таких обстоятельств, аудитор должен выполнить модифицированные, расширенные или дополнительные аудиторские процедуры, являющиеся необходимыми в данных условиях.

Руководство аудируемого лица выявляет связанные стороны и операции с ними, а также раскрывает соответствующую информацию в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитору необходимо в достаточной степени понимать деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, что позволит ему выявлять события, операции и существующую практику, которые могут создать риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности в части отражения связанных сторон и операций с ними. Наличие связанных сторон и операций с ними считается обычным в деловой практике, однако аудитор должен быть осведомлен о них по следующим причинам:

- порядок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности предусматривает раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами;

- наличие связанных сторон и операций с ними может повлиять на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц;
- источник получения аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от несвязанных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности;
- операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и, например, распределением прибыли в целях ухода от налогообложения или мошенничеством. Аудитор должен изучить информацию, предоставленную представителями собственника и руководством аудируемого лица в отношении всех известных им связанных сторон, а также выполнить следующие аудиторские процедуры:
  — изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет выявления известных связанных сторон;
  — изучить принятые аудируемым лицом меры по выявлению связанных сторон;
  — запросить у представителей собственника и должностных лиц аудируемого лица информацию об их связи с другими хозяйствующими субъектами;
  — изучить списки акционеров в целях определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;
  — изучить протоколы собраний акционеров и представителей собственников, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;
  — запросить других аудиторов, участвующих или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;
  — изучить информацию, представляемую аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

Операции со связанными сторонами. Аудитор должен изучить информацию об операциях со связанными сторонами, предоставленную представителями собственника и руководством аудируемого лица, а также обратить внимание на существенные операции с другими связанными сторонами.

При ознакомлении с системой внутреннего контроля, принятой аудируемым лицом, аудитор должен установить достаточность процедур контроля за санкционированием и учетом операций со связанными сторонами.

В ходе аудита аудитор должен обратить внимание на нетипичные операции и на операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон. Примерами таких операций являются:

- операции с нетипичными условиями, например необычными ценами, процентными ставками, поручительствами, условиями погашения;
- операции, осуществляемые без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- операции, содержание которых не согласуется с их формами;
- операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;
- большое количество или сумма операций с некоторыми потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

В ходе аудита аудитор выполняет аудиторские процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций со связанными сторонами. Примерами таких аудиторских процедур являются:

- детальные тесты в отношении операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- изучение протоколов собраний акционеров и представителей собственников;
- изучение регистров бухгалтерского учета в целях обнаружения крупных или нетипичных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, при этом уделяется особое внимание операциям, отраженным в бухгалтерском учете в конце или незадолго до окончания отчетного периода;
- изучение документов, подтверждающих выданные и полученные займы. Такое изучение может выявить отношения поручительств и других операций со связанными сторонами;
- изучение инвестиционных сделок, например приобретения или продажи доли участия в совместной или иной деятельности.

Проверка выявленных операций со связанными сторонами. При проверке выявленных операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности. С учетом характера взаимоотношений со связанными сторонами аудиторское доказательство проведения операции с ними может быть ограниченным (например, в отношении наличия товарно-материальных запасов, находящихся у связанной стороны на комиссии, или в отношении того, что основное общество дало указания дочернему обществу по учету лицензионных платежей). Из-за ограниченной возможности получения надлежащих аудиторских доказательств в отношении подобных операций аудитор рассматривает необходимость выполнения следующих аудиторских процедур:

- подтверждение условий и суммы операции со связанной стороной;
- изучение информации о связанной стороне в процессе ее обработки;
- подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например с банками, поручителями, агентами и соответствующими специалистами, в том числе юристами.

Обратите внимание: аудитор должен получить письменное заявление руководства аудируемого лица, касающееся:

- полноты предоставленной информации относительно выявления связанных сторон;
- достаточности раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудитор не получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о недостаточном раскрытии информации о них в финансовой (бухгалтерской) отчетности, то он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

Программа аудиторской проверки по разделу «Аудит учредительных документов» представлена в табл. 6.2. Отдельные формы рабочих документов — в Приложении 9.

Таблица 6.2

Программа аудита по разделу «Аудит учредительных документов» (извлечение)

№ п/п	*Перечень аудиторских процедур по разделам аудита*	*Период проведения*	*Исполнитель*	*Источник получения информации*	*Комментарий аудитора*	*Ссылка на РД аудитора*
1	2	3	4	5	6	7
1	Проверка устава и учредительных документов	15.04.09	Юрист	Устав и иные документы, предусмотренные законодательством	Состав учредительных документов зависит от организационно-правовой формы	РД/У — УД-1
2	Проверка свидетельств о регистрации юридического лица и постановке на учет в органах статистики, в Пенсионном фонде, налоговых органах, Фонде социального страхования и др.	15.04.09	Юрист	Свидетельство о государственной регистрации, свидетельства о постановке на учет	При первичной проверке экономического субъекта целесообразно коротко отразить эти сведения в отчете аудитора	
3	Определение видов деятельности предприятия[1]	15.04.09	Юрист	Устав	Следует проверить, соответствуют ли фактически осуществляемые виды деятельности тем, которые указаны в уставе	

[1] Термины «предприятие», «общество» используются как синонимы в данном контексте.

4	Определение состава учредителей (участников) предприятия	15.04.09	Юрист	Устав, список участников, Реестр акционеров	Следует обратить внимание на изменения в законодательстве об обществах с ограниченной ответственностью (вступили в силу с 1 июля 2009 г.)	
5	Проверка лицензий (при наличии лицензируемых видов деятельности)	15.04.09	Юрист	Устав		
6	Проверка размера уставного капитала и своевременности его формирования, определение доли каждого участника	16.04.09	Аудитор	Учредительный договор, регистры бухгалтерского учета	Соответствие уставного капитала минимальным значениям, установленным законодательством. Сравнение величины уставного капитала с величиной чистых активов предприятия	РД/У-УД-2
7	Проверка расчетов с учредителями	16.04.09	Аудитор	Регистры бухгалтерского учета, первичные документы, финансовая (бухгалтерская) отчетность	Проверка расчетов по задолженности учредителей перед обществом, а также выполнение обязанностей (например, выплата дивидендов и др.) общества перед учредителями	

Продолжение табл. 6.2

1	2	3	4	5	6	7
8	Проверка наличия структурных подразделений (филиалов, представительств), а также дочерних и зависимых компаний	16.04.09	Аудитор, юрист	Договоры аренды, первичные документы, устав и др.	Следует обратить внимание на наличие незарегистрированных в налоговых органах обособленных подразделений (для целей налогового учета). Обособленным подразделением в соответствии со ст. 11 Налогового кодекса РФ считается подразделение, созданное на срок более одного месяца, в котором есть рабочие места. В случае если такое подразделение не зарегистрировано, к организации могут быть применены штрафные санкции	
9	Выявление возможности создания предприятием резервного и других фондов	16.04.09	Аудитор	Устав, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность		

10	Проверка правильности формирования резервного и других фондов	16.04.09	Аудитор	Устав, регистры бухгалтерского учета, финансовая (бухгалтерская) отчетность	Следует проверить, создан ли резервный фонд в бухгалтерском учете	
11	Проверка операций с дочерними и зависимыми компаниями	16.04.09	Юрист	Устав, финансовая (бухгалтерская) отчетность	Могут быть оформлены договоры поручительства и др. При существенных значениях следует указать в аудиторском заключении. При проведении процедур по существу следует уделить внимание вопросам ценообразования, а также налогообложению указанных операций	
12	Проверка одобрения крупных сделок и сделок с заинтересованностью	16.04.09	Юрист	Анализ договоров, протоколы и решения учредителей и др.	При отсутствии одобрений крупных сделок данные сделки могут быть оспорены в судебном порядке. Следует указать на риски общества	

Окончание табл. 6.2

1	2	3	4	5	6	7
13	Проверка соответствия величины чистых активов требованиям законодательства	16.04.09	Аудитор	Финансовая (бухгалтерская) отчетность	Сопоставление величины чистых активов с величиной уставного капитала. В случае если величина чистых активов меньше величины уставного капитала, общество обязано уменьшить уставный капитал до величины чистых активов. Если величина чистых активов является отрицательной, компания обязана объявить о своей ликвидации	РД/У-УД-3
14	Наличие и законность составления: • протоколов решения совета директоров, собраний акционеров по различным вопросам финансовой и хозяйственной деятельности организации • приказов (распоряжений) руководителей организации по личному составу	17.04.09	Юрист		Проверка полномочий сотрудников (важно при проверке договоров), изучение организационной структуры и др.	

	• материально ответственным лицам, по кругу лиц, обладающих правом подписи документов • лицензий, разрешений и других документов соответствующих органов на осуществление конкретных видов деятельности					
15	Проверка операций с аффилированными лицами (операции со связанными сторонами)	17.04.08	Аудитор	Список аффилированных лиц, анализ договоров, пояснительная записка	Следует проверить ценообразование (ст. 20, 40 НК РФ) операций между аффилированными лицами, наличие разумных деловых целей в данных операциях и др.	
16	Порядок распределения чистой прибыли	17.04.08	Аудитор	Устав, регистры бухгалтерского учета, внутренние документы	Проверка выплаты дивидендов (в случае если в обществе принято решение о выплате дивидендов), проверка налогообложения и др.	

6.4. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок учредительных документов

Обратите внимание: представленные ниже нарушения выявлены по итогам аудиторских проверок за 2008 г. (до внесения изменений в законодательство об обществах с ограниченной ответственностью).

1. Согласно учредительным документам величина уставного капитала аудируемого лица составляет 10 тыс. руб. Документы об оплате 50% уставного капитала ООО на момент регистрации не представлены. В отношении оплаты оставшихся 50% уставного капитала, которые учредитель обязан внести в течение года после государственной регистрации, аудитору представлена квитанция № 17003 от 23 марта 2005 г. на 5 тыс. руб. (источник взноса указан — «Уставный капитал 50%»). В связи с этим по представленным документам невозможно определить, был ли уставный капитал оплачен в полном размере.

В соответствии с п. 2 ст. 20 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ в случае неполной оплаты уставного капитала общества в течение года с момента его государственной регистрации общество должно объявить об уменьшении своего уставного капитала до фактически оплаченного его размера и зарегистрировать его уменьшение в установленном порядке или принять решение о ликвидации общества.

2. Устав общества (аудируемого лица) содержит некорректные формулировки об участниках общества, тогда как фактически его участником является только одно лицо.

Таким образом, есть риск обращения налоговых органов в суд о ликвидации общества на основании несоответствия устава организации Федеральному закону № 14-ФЗ как о несостоятельности положений устава о компетенции общего собрания и порядке принятия органами им решений, когда фактически участником является одно лицо. О возможности подобного обращения в суд свидетельствует постановление ФАС Московского округа от 19 августа 2003 г. по делу № КГ-А40/5581-03.

3. Фактический адрес местонахождения общества (адрес, указанный в договоре аренды нежилого помещения) не соответствует адресу, указанному в учредительных документах, в связи с чем есть

риск признания данного договора налоговыми органами недействительным.

В соответствии с приказом Федеральной налоговой службы от 1 декабря 2006 г. № саэ-3-09/826@ об утверждении форм документов, используемых при постановке на учет и снятии с учета российских организаций и физических лиц, адрес местонахождения обособленного подразделения указывается в такой последовательности: почтовый индекс, наименование субъекта Российской Федерации, район, город, населенный пункт, улица (проспект, переулок и т.д.), номер дома (владение), корпус (строение), квартира (офис).

4. Согласно п. 5.9 устава общество образует резервный фонд путем ежегодных отчислений 5% чистой прибыли до достижения резервным фондом размера не менее 15% уставного фонда.

В соответствии со ст. 30 Федерального закона № 14-ФЗ общество может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных уставом общества.

При проверке выявлено, что в организации отсутствуют обороты по сч. 82 «Резервный капитал», предназначенному для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала.

5. В соответствии с положениями ФЗ «Об акционерных обществах», а также в соответствии с внутренними документами (Устав, Положение об общем собрании акционеров, Положение о совете директоров), общество обязано одобрять крупные сделки и сделки с заинтересованностью. В соответствии с бухгалтерским балансом на 30 сентября 2009 г. сумма активов на начало отчетного 2009 г. равна 346 635 000 руб., а на 30 сентября 2009 г. — чуть более 700 млн руб. Исходя из указанного совершения крупных (более 25% балансовой стоимости активов общества) сделок обнаружено не было. Однако в проверяемом периоде были обнаружены сделки с заинтересованностью, а именно договоры займа с крупнейшим акционером ОАО «Реста» — Трастовым предприятием «Евро Палас», владеющим более 84% акций.

В соответствии со ст. 83 ФЗ «Об акционерных обществах» решение об одобрении сделки, в совершении которой имеется заинтересованность, принимается общим собранием акционеров большинством голосов всех не заинтересованных в сделке акционеров — владельцев голосующих акций в следующих случаях, если предметом сделки или нескольких взаимосвязанных сделок является имущество, стоимость которого по данным бухгалтерского учета (отчетности) составляет 2% и более балансовой стоимости активов общества на последнюю отчетную дату.

Таким образом, одобрение указанных сделок должно быть не советом директором, а общим собранием акционеров. Так как в 2007 г. общих собраний акционеров не проводилось, следовательно, одобрения указанных сделок не было. При этом одобрение сделки с заинтересованностью в отличие от крупной сделки должно обязательно быть до ее заключения.

Учитывая то обстоятельство, что количество акционеров ОАО «Реста» довольно большое (более 300 физических лиц и 6 незаинтересованных юридических лиц), риск по обращению акционеров в суд за признанием указанных сделок недействительными следует признать существенным.

Глава 7

Аудиторская проверка учетной политики

7.1. Общая информация, необходимая для проверки

Формирование учетной политики организации. В соответствии с п. 3 ст. 6 Закона № 129-ФЗ принятая организацией учетная политика утверждается приказом или иным письменным распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 2 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н (далее — ПБУ 1/2008), под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К *способам ведения бухгалтерского учета* относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики предполагается, что:

- активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);
- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);
- принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);
- факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Учетная политика организации должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);
- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);
- рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности).

При формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется *выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации* и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из ПБУ 1/2008 и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

Изменение учетной политики организации. Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным. Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловливается причиной такого изменения.

В соответствии с п. 14 ПБУ 1/2008 последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. Если соответствующее законодательство Российской Федерации и (или) нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету не устанавливают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в ретроспективном порядке.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

В случаях когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

В ходе проверки учетной политики аудитор анализирует:

- наличие и состав распорядительных документов по учетной политике;
- соответствие формы и сроков принятия документов по учетной политике требованиям нормативных актов;

- полностью ли раскрыты избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности;
- соблюдение учетной политики;
- утверждены ли рабочий план счетов, формы используемых нетиповых первичных документов, правила документооборота и технология обработки учетной информации, порядок проведения инвентаризации и методы оценки имущества, порядок контроля хозяйственных операций и др.

Информационной базой для ознакомления с содержанием учетной политики являются:

- приказ (распоряжение) об учетной политике проверяемой организации;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- перечень утвержденных форм первичных документов и форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- правила документооборота и технологии обработки учетной информации;
- утвержденные методики учета отдельных показателей и другие приложения к приказу об учетной политике проверяемой организации;
- пояснительная записка, которая раскрывает сведения, относящиеся к учетной политике организации, избранные при формировании учетной политики отличные от предыдущего года способы ведения бухгалтерского учета, а также изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным.

Анализ и оценка учетной политики влияют на выражение мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, что отражено в отдельных стандартах аудиторской деятельности.

Например, в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» при разработке общего плана и программы аудита аудитору необходимо принимать во внимание учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения, а также влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Согласно стандарту № 4 «Существенность в аудите» аудитор обязан принимать во внимание качественный аспект существенности в ходе проверки, в частности примером качественного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности является недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием.

В соответствии с правилом (стандартом) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» при оценке факторов риска, связанных с искажениями в результате недобросовестных действий со стороны аудируемого лица, аудитор может принять решение, более внимательно проанализировав принципы выбора и применения руководством аудируемого лица учетной политики, особенно в части признания доходов, оценки активов и капитализации затрат.

В соответствии с правилом (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение» по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если имеется разногласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения и адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Исходя из сказанного аудит учетной политики является одним из важнейших разделов аудита, результаты которого могут повлиять на выражение мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Аудиторскую проверку учетной политики целесообразно разделить на два этапа. На *первом этапе* оценивается система внутреннего контроля по организации учетной политики. Для проведения такой оценки удобно использовать разработанные тесты или вопросники с приложением к ним соответствующих ответов опрашиваемого и примечаний аудитора. На *втором этапе* проводится анализ учетной политики организации для целей бухгалтерского и налогового учета.

Например, на первом этапе целесообразно собрать ответы на следующие вопросы:

- имеется ли организационно-распорядительная документация о принятии организацией учетной политики;
- имеется ли в организации учетная политика;
- утверждено ли положение о бухгалтерской службе;
- утверждены ли должностные инструкции работников бухгалтерии;

- ознакомлены ли конечные исполнители с положениями учетной политики;
- корректируются ли (в случае необходимости) положения учетной политики в связи с изменениями в законодательстве Российской Федерации, существенными изменениями условий деятельности организации и разработкой новых способов ведения учета;
- оформляются ли изменения и дополнения учетной политики соответствующей организационно-распорядительной документацией;
- сдается ли выписка из учетной политики в налоговые органы;
- утвержден ли график документооборота;
- имеются ли положения, регламентирующие отдельные положения учетной политики;
- имеется ли служба внутреннего аудита (ревизионная комиссия);
- имеются ли в полном составе приказы, распоряжения по учетной политике;
- утвержден ли график проведения инвентаризации;
- проводятся ли инвентаризации в соответствии с утвержденным графиком;
- проводятся ли обязательные инвентаризации;
- проводятся ли внезапные инвентаризации кассы, складских помещений;
- ограничен ли доступ к информации бухгалтерского учета и отчетности;
- определен ли порядок хранения документов бухгалтерского учета;
- определены ли лица, ответственные за хранение бухгалтерских документов.

7.2. Алгоритм аудиторской проверки

Общая оценка системы внутреннего контроля проводится в соответствии с утвержденной во внутрифирменных стандартах методикой оценки (например, можно использовать балльную систему оценки). На втором этапе для проверки учетной политики для целей *бухгалтерского учета* рекомендуется заполнить рабочий документ, пример которого приведен в табл. 7.1.

Таблица 7.1

Пример рабочего документа

№ п/п	*Содержание вопроса*	*Возможный вариант*	*Отражение в учетной политике аудируемого лица*
1	2	3	4
1	**Организационно-технический раздел**		
1.1	Организация ведения учета (п. 2 ст. 6 Закона № 129-ФЗ)	Структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером Должность бухгалтера в штате На договорных началах со специализированной организацией Руководитель организации	
1.2	Форма организации учета (ст. 6 Закона № 129-ФЗ)	Централизованная Децентрализованная Смешанная	
1.3	Организация бухгалтерской службы (ст. 6 Закона № 129-ФЗ)	Положение о бухгалтерской службе Должностные инструкции Положение о филиалах и других структурных подразделениях Положение о внутренней отчетности Организация системы внутреннего контроля	
1.4	Технология обработки учетной информации (п. 7 ст. 9 Закона № 129-ФЗ)	Ручной способ Ручной способ с частичным применением средств автоматизации Автоматизированный способ	

1.5	Применяемая компьютерная программа в случае автоматизированного учета (Закон № 129-ФЗ)		
1.6	Имеется ли приказ о принятии организацией учетной политики (п. 8 ПБУ 1/08)	Да Нет	
1.7	Утвержден ли организацией рабочий план счетов (п. 2 ст. 6 Закона № 129-ФЗ, п. 4 ПБУ 1/2008)	Да Нет Разрабатывается на основании типового Плана счетов	
1.8	Утверждены ли формы первичных документов, по которым не предусмотрены унифицированные формы (ст. 9 Закона № 129-ФЗ)	Неунифицированные формы первичных документов не применяются Неунифицированные формы применяются и утверждены в качестве приложения к учетной политике (отдельным положением)	
1.9	Установлен ли перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов (п. 3 ст. 6 Закона № 129-ФЗ)	Перечень лиц утвержден в приложении к учетной политике Перечень лиц утвержден в отдельных положениях по бухгалтерскому учету	
1.10	Определена ли технология обработки учетной информации	Утвержден график документооборота Определены лица, ответственные за хранение документов	
1.11	Утвержден ли график документооборота (Закон № 129-ФЗ)	Утверждены необходимые формы неунифицированных документов Определены лица, ответственные за составление и хранение документов	

Продолжение табл. 7.1

1	2	3	4
1.12	Определены ли порядок и сроки проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств (ст. 12 Закона № 129-ФЗ, Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49)	Утверждены порядок и сроки проведения инвентаризации во внутренних положениях Инвентаризация проводится в случаях, установленных законодательством	
1.13	Заключены ли договоры о полной материальной ответственности с материально ответственными лицами (ст. 232 Трудового кодекса Российской Федерации, Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный решением совета директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. № 40)	Да Нет	
1.14	Имеются ли у организации структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс	Да Нет	
1.15	Утвержден ли состав постоянно действующих комиссий (Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н, ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007)	По отнесению материальных ценностей по сроку службы к оборотным средствам или основных средств По установлению сроков использования основных средств, нематериальных активов По определению целесообразности и непригодности объектов основных средств По списанию материалов	

1.16	Утвержден ли порядок расчетов с подотчетными лицами (Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации)	Утвержден перечень лиц, имеющих право на получение денежных средств Установлены сроки представления авансовых отчетов Сформулированы правила оформления авансовых отчетов	
1.17	Имеются ли у организации иностранные представительства	Да Нет	
1.18	Определен ли порядок ведения учета иностранных представительств (МСФО 14, МСФО 27)	По правилам, установленным в стране нахождения иностранной компании, если последние не противоречат МСФО По правилам, применяемым в Российской Федерации	
2	**Методологический раздел**		
2.1	Определен ли способ оценки основных средств, приобретенных не за денежные средства (п. 32, 11 ПБУ 6/01)	Исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей Исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств	
2.2	Определен ли способ начисления амортизации (п. 18 ПБУ 6/01)	Линейный Уменьшаемого остатка Списания по сумме чисел лет срока полезного использования Списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	

Продолжение табл. 7.1

1	2	3	4
2.3	Определен ли порядок списания приобретенных книг, брошюр, других изданий, а также объектов основных средств стоимостью не более 20 тыс. руб. (п. 18 ПБУ 6/01)	Посредством начисления амортизации согласно выбранному способу Путем списания на затраты на производство (расходы на продажу) полностью по мере их отпуска в производство или эксплуатацию	
2.4	Определен ли порядок проведения переоценки основных средств (п. 15 ПБУ 6/01)	Путем применения дифференцированных индексов, разработанных Госкомстатом России Путем прямого пересчета стоимости объектов основных средств по рыночным ценам	
2.5	Определен ли порядок учета ремонта производственных основных средств	Включение затрат в себестоимость отчетного периода Накапливание затрат; предварительно в составе расходов будущих периодов без создания резерва Путем создания резерва расходов на ремонт основных средств	
2.6	Проведена ли классификация НМА на группы (п. 26 ПБУ 14/2007)	Нематериальные активы с определенным сроком полезного использования Нематериальные активы, по которым срок полезного использования определить невозможно	

2.7	Определены ли сроки полезного использования НМА (по отдельным группам) (п. 27 ПБУ 14/2007)	Исходя из срока действия исключительных прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (доход) (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации) Срок полезного использования определяется иным способом (не может превышать срока деятельности организации)	
2.8	Определен ли способ начисления амортизации НМА с определенным сроком полезного использования (п. 29 ПБУ 14/2007)	Линейный — исходя из норм, исчисленных на основе срока их полезного использования Списание стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) Способ уменьшаемого остатка	
2.9	Определен ли порядок отражения в учете приобретения и заготовления МПЗ	По фактической себестоимости их приобретения По учетным ценам с использованием счетов 15 и 16	
2.10	Определен ли способ списания отпущенных в производство материалов (п. 16 ПБУ 5/01)	По себестоимости каждой единицы По средней себестоимости По себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (ФИФО)	

Продолжение табл. 7.1

1	2	3	4
2.11	Определен ли порядок списания отклонений фактической себестоимости МПЗ от их учетной цены (Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина от 22 июля 2003 г. № 67н, п. 131, 132 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ)	Пропорционально стоимости (учетным ценам) списанных в производство (проданных) материальных ценностей Полностью в конце отчетного месяца Полностью в течение отчетного квартала	
2.12	Определен ли порядок учета готовой продукции по заготовке и доставке на склад (п. 6, 13 ПБУ 5/01)	Транспортные расходы по доставке товаров сверх цены на товар, установленной договором, отражаются в составе фактических затрат на приобретение Транспортные расходы по доставке товаров сверх цены на товар, установленной договором, отражаются в составе расходов на продажу сч. 44 по ст. «Транспортные расходы»	
2.13	Отражен ли способ оценки товаров для организаций розничной торговли (п. 13 ПБУ 5/01)	По продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок) на сч. 42 По стоимости приобретения (покупным ценам)	
2.14	Учет выпуска готовой продукции	По фактической производственной себестоимости По нормативной (плановой) себестоимости (с использованием сч. 40) По прямым статьям затрат	

2.15	Определен ли способ распределения косвенных расходов	По величине заработной платы производственных рабочих По величине прямых материальных затрат По величине общих прямых затрат По величине выручки от реализации продукции (работ, услуг)	
2.16	Определен ли порядок списания расходов на продажу (п. 9 ПБУ 10/99)	Полностью в отчетном году их признания в учете Распределяются между проданными и непроданными товарами (продукция, работы, услуги)	
2.17	Определен ли порядок оценки незавершенного производства	По фактической производственной себестоимости По нормативной (плановой) производственной себестоимости По прямым статьям затрат По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов	
2.18	Определен ли порядок списания расходов будущих периодов (п. 9 ПБУ 10/99)	Равномерно в периоде, к которому относятся Пропорционально объему выпущенной продукции Иным способом, например пропорционально выручке от продаж	

Окончание табл. 7.1

1	2	3	4
2.19	Принято ли решение о создании резерва предстоящих расходов и платежей	Принято решение создавать резервы на оплату отпусков работникам; выплату вознаграждения за выслугу лет По результатам работы за год На ремонт основных средств Производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства и на другие цели, предусмотренные законодательством Принято решение не создавать резервов	
2.20	Создание резерва по сомнительным долгам	Путем создания резерва по сомнительным долгам Без создания резерва по сомнительным долгам	
2.21	Создание резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание	Путем создания резерва Без создания резерва	
2.22	Отражение дополнительных расходов на обслуживание заёмных средств (ПБУ 15/08)	В составе расходов в том отчетном периоде, в котором они были произведены Как дебиторская задолженность с последующим отнесением ее суммы в состав расходов в течение срока погашения заёмных обязательств	

2.23	Порядок учета доходов от временного вложения заемных средств (ПБУ 15/08)	Уменьшают затраты по полученным займам и кредитам Доходы отражаются по кредиту сч. 08 в корреспонденции со счетами учета денежных средств и финансовых вложений	
2.24	Порядок отражения первоначальной стоимости финансовых вложений, таких как ценные бумаги (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавца) (п. 8, 9, 11 ПБУ 19/02)	Признаются в первоначальной стоимости в сумме фактических затрат на их приобретение Признаются прочими расходами	
2.25	Определен ли способ оценки при выбытии стоимости финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость (п. 26 ПБУ 19/02)	По первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений По средней первоначальной стоимости По первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО)	
2.26	Определен ли способ списания расходов по НИОКР и технологическим работам (п. 11 ПБУ 17/02)	Линейный способ Списания расходов пропорционально объему продукции (работам, услугам)	
2.27	Способ учета затрат по обычным видам деятельности	С применением счетов 20—29 С применением счетов 20—39	
2.28	Определен ли порядок начисления дивидендов (ст. 42 Закона № 208-ФЗ, ст. 28 Закона № 14-ФЗ (для ООО — распределение прибыли), План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению)	За счет чистой прибыли организации За счет средств фондов специального назначения За счет резервного капитала	

Понятие «*учетная политика для целей налогового учета*» приведено в п. 12 ст. 167 НК РФ. Учетная политика для целей налогообложения утверждается приказом (распоряжением руководителя организации) и применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации. Аудит учетной политики для целей налогового учета включает организационно-технический и методологический разделы.

В рамках ***организационно-технического раздела*** анализируются следующие вопросы.

1. Кем осуществляется налоговый учет в организации (ст. 313 НК РФ):

- главным бухгалтером;
- бухгалтерской службой;
- структурным подразделением и др.

2. Как составлены формы первичной учетной документации (ст. 313, 315 НК РФ):

- на основе первичных документов бухгалтерского учета;
- на основе самостоятельно разработанных документов для налогового учета.

3. Какова технология обработки информации для налогового учета:

- ручная;
- автоматизированная;

4. Как составлены формы аналитических регистров налогового учета (ст. 314 НК РФ):

- на основе первичных документов бухгалтерского учета;
- на основе самостоятельно разработанных документов для налогового учета.

5. Установлен ли перечень лиц, имеющих право подписи налоговых регистров.

6. Утвержден ли график документооборота.

В рамках ***методологического раздела*** проверяется правильность исчисления налога на прибыль и НДС.

При проверке исчисления *налога на прибыль* анализируются следующие вопросы.

1. Определен ли метод начисления амортизации для объектов основных средств (п. 1 ст. 259 НК РФ; п. 10 ст. 259 НК РФ):

- линейным методом;
- нелинейным методом;
- с применением специальных коэффициентов;
- без применения специальных коэффициентов.

2. Определен ли метод начисления амортизации основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и повышенной сменности (п. 7 ст. 259 НК РФ).

3. Определен ли порядок признания расходов на ремонт основных средств (ст. 260, 324 НК РФ):

- признаются в отчетном периоде, в котором они были осуществлены в сумме фактических затрат;
- создается резерв на предстоящие расходы по ремонту основных средств.

4. Определен ли метод оценки сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров, выполнении работ, оказании услуг (п. 6 ст. 254 НК РФ):

- по себестоимости единицы запасов;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых во времени приобретений (ФИФО);
- по себестоимости последних во времени приобретений (ЛИФО).

5. Отражен ли порядок распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства, остатки готовой продукции, остатки отгруженной продукции (п. 1 ст. 319 НК РФ).

6. Определен ли порядок уплаты налога и авансовых платежей по обособленным подразделениям организации при наличии обособленных подразделений (ст. 288 НК РФ).

7. Определен ли порядок признания доходов и расходов (ст. 271 НК РФ, 272 и 273 НК РФ):

- кассовый метод;
- метод начисления.

8. Создается ли резерв под обесценение ценных бумаг профессиональными участниками рынка ценных бумаг, осуществляющими дилерскую деятельность и ведущими налоговый учет по методу начисления (ст. 300 НК РФ).

9. Создается ли резерв предстоящих расходов на оплату отпусков (ст. 324.1 НК РФ).

При проверке *исчисления НДС* анализируются следующие вопросы.

1. Каков момент определения налоговой базы по НДС (п. 1 ст. 167).

2. Определен ли порядок уплаты налога и авансовых платежей по обособленным подразделениям организации (п. 2 ст. 288 НК РФ).

3. Определен ли показатель для расчета сумм НДС, подлежащих уплате по месту нахождения обособленных подразделений (п. 2 ст. 175 НК РФ).

4. Ведется ли в организации раздельный учет НДС (облагаемых и не облагаемых НДС видов деятельности).

5. Определен ли порядок раздельного учета облагаемых и не облагаемых НДС видов деятельности.

Данный документ по оценке учетной политики организации можно использовать как программу (методику) проведения аудита по разделу «Учетная политика» и как рабочий документ аудитора, содержащий подробный анализ и выявленные нарушения по итогам проверки. Кроме того, дополнив представленный документ рекомендациями аудитора, можно включить его в письменную информацию (отчет аудитора).

7.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок учетной политики

Описание 1

В учетной политике аудируемого лица для целей бухгалтерского учета не зафиксированы такие положения:

- не определен способ оценки при отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии в соответствии с требованиями, установленными п. 16 ПБУ 5/01;
- проводится или не проводится переоценка группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости в соответствии с требованиями, установленными п. 15 ПБУ 6/01;
- метод переоценки в случае ее проведения;
- не отражено, открывается ли субсчет «Выбытие основных средств» для учета выбытия объектов основных средств (продажа, списание, частичная ликвидация, передачи безвозмездно и др.) к сч. 01 «Основные средства» в соответствии с требованием, установленным Планом счетов;
- не установлены порядок и сроки проведения инвентаризации в соответствии со ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете» и т.д.

В учетной политике для целей налогового учета зафиксированы не все элементы, в том числе:

- не установлен метод оценки при списании сырья и материалов в соответствии с требованиями ст. 254 НК РФ;
- в учетной политике установлено, что в составе косвенных расходов учитываются затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями.

По мнению аудитора, несмотря на то что налогоплательщику дано право выбора при отнесении тех или иных расходов к прямым, он должен при этом руководствоваться ст. 252 НК РФ, а именно: при отнесении затрат к прямым или косвенным необходимо соблюдать принцип обоснованности расходов, под которым понимаются экономически оправданные затраты. В данном случае расходы, связанные с приобретением работ и услуг производственного характера, по своей экономической сущности являются прямыми.

По мнению аудиторов, учетная политика ООО «ОКИС» излишне загромождена перечислением нормативных актов, а именно Положения по ведению бухгалтерского учета (ПБУ) и статей НК РФ, в то время как данные нормативные акты являются обязательными для применения и переписывать их в учетной политике нет необходимости.

Учетная политика предназначена для отражения и закрепления в учете по выбору в ООО «ОКИС» одного из нескольких возможных методов учета, установленных данными нормативными актами. Для оптимизации налогового и бухгалтерского учета аудиторы рекомендуют применять одинаковые методы учета, когда это возможно.

По мнению аудиторов, в содержании учетной политики имеют место следующие замечания.

- в пункте 2.3 учетной политики для целей налогового учета перечислены приложения, но не указаны их номера. Учетной политикой не утвержден рабочий план счетов;
- учетной политикой утверждена постоянно действующая комиссия по оценке и списанию с баланса объектов основных средств и нематериальных активов. О полномочиях комиссии по принятию к учету, передаче в эксплуатацию и другом перемещении основных средств и прочих полномочиях ничего не сказано. Эта же комиссия, а не генеральный директор может определять группу основных средств и срок полезного использования в пределах группы для целей как бухгалтерского, так и налогового учета;
- отсутствует комиссия по списанию МПЗ и подтверждению их использования в производственных целях;
- пунктом 2.4 учетной политики предусмотрена распечатка регистров бухгалтерского учета на бумажном носителе, но не указано на каком, написано «осуществлять контроль за хранением и использованием учетной информации», но не указано кем;

- не имеет смысла перечислять группы основных средств, указанные в постановлении Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 в разделе 3 учетной политики и прочие обязательные к применению требования. Пункт 3.6 необходимо дополнить порядком организации надлежащего контроля за объектами основных средств стоимостью до 20 тыс. руб.;
- в разделе 9 учетной политики установлен порядок создания резервного фонда согласно учредительным документам для целей бухгалтерского учета, для целей налогового учета виды создаваемых резервов не определены;
- в разделе «Порядок признания расходов» учетной политики для целей налогового учета затраты на ремонт основных средств не соответствуют требованиям ст. 260 НК РФ;
- в учетной политике для целей налогового учета не отражено формирование расходов по торговым операциям с учетом требований ст. 320 НК РФ (не упомянуты транспортные расходы);
- в учетной политике для бухгалтерского учета описан порядок учета задолженности по кредитам и займам, в учетной политике для целей налогового учета об отнесении процентов по кредитам ничего не сказано;
- для удобства пользования целесообразно формировать учетную политику для целей налогового учета с теми же разделами, что и налоговую политику для бухгалтерского учета, и предусматривать как в организационно-техническом, так и методологическом разделе.

Аудиторы не рекомендуют включать в учетную политику разделы, по которым отсутствует объект учета, а также если ООО «ОКИС» не планирует в ближайшее время иметь такой объект или вид деятельности.

Согласно п. 10 ПБУ 1/2008 «Учетная политика» изменения учетной политики организации для целей бухгалтерского учета могут производиться в случаях:

- изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета; применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

- существенного изменения видов деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и др.

Не считается изменением учетной политики утверждение способов ведения бухгалтерского учета, фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменения учетной политики оформляются такими же организационно-распорядительными документами, как и сама учетная политика.

Описание 2

Целью аудита учетной политики является оценка правильности и рациональности совокупности выбранных методов и форм, регламентирующих методические и организационные основы ведения бухгалтерского учета и порядка налогообложения. Особое внимание аудитора обращено на содержательную часть учетной политики — практическую реализацию методических аспектов отражения в учете финансово-хозяйственных операций, объектов и оценки имущества.

Основные задачи аудита:

- проверить наличие и состав распорядительных документов по учетной политике;
- проверить соответствие формы и сроков принятия документов по учетной политике требованиям нормативных актов;
- проверить, полностью ли раскрыты избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности;
- проверить соблюдение учетной политики;
- проверить, утверждены ли рабочий план счетов, формы используемых нетиповых первичных документов, правила документооборота и технология обработки учетной информации, порядок проведения инвентаризации и методы оценки имущества, порядок контроля хозяйственных операций и др.

Согласно поставленным задачам была осуществлена аудиторская проверка учетной политики организации:

1) аудитору представлен приказ об утверждении учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета ЗАО «РСК» на 2008 г. (приказ № 308/1 от 29 декабря 2007г.)[1];

[1] Обратите внимание: в течение 2008 г. действовало ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

2) в ходе проверки выявлены отдельные нарушения (некорректные положения), отраженные в учетной политике.

Анализ учетной политики для целей бухгалтерского учета:

- согласно п. 2.4 учетной политики документы, формы которых не предусмотрены в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные требованиями нормативных актов.

  По мнению аудитора, при использовании первичных документов, разработанных сотрудниками бухгалтерской службы, следует данные формы закрепить в учетной политике организации;
- в учетной политике (п. 4.1) обобщены условия признания активов в качестве основных средств, предусмотренные п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». По мнению аудитора, в учетной политике следует указывать информацию о принципах и методах учета, в отношении которых у организации есть возможность выбора;
- согласно п. 4.2.1 учетной политики срок полезного использования объектов основных средств определяется в соответствии с постановлением Правительства РФ № 697 от 18 ноября 2006 г. Этим постановлением были внесены изменения в классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы. В связи с этим аудитор полагает, что корректнее ссылаться на постановление Правительства РФ № 1 от 1 января 2002 г. «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», которым утвержден классификатор основных средств;
- согласно п. 4.12 учетной политики в качестве нематериальных активов к бухгалтерскому учету принимаются активы, отвечающие требованиям ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утвержденного приказом Минфина РФ № 91н от 16 октября 2000 г.

  Обратите внимание: ПБУ 14/2000 утратило силу, в настоящее время действует ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утвержденное приказом Минфина от 27 декабря 2007 г. № 135;
- в разделе 6 учетной политики «Учет материалов и товаров» не отражен порядок списания материалов;
- согласно п. 8.1 (абзац второй) учетной политики «расходы, которые нельзя отнести напрямую к какому-либо виду деятельности (косвенные расходы), отражаются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйствен-

ные расходы». По мнению аудитора, такая формулировка является некорректной, так как согласно Плану счетов и Инструкции по его применению (приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н) сч. 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы. Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. На этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и других услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы;

- согласно п. 8.3 учетной политики «расходы, которые нельзя отнести напрямую к какому-либо виду деятельности, распределяются по видам производств пропорционально заработной плате работников в дебет счета 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" и 44 "Расходы на продажу"». По мнению аудитора, следует более четко прописать порядок распределения косвенных расходов;
- согласно п. 11.2 учетной политики «представление временно не используемого в производственных и непроизводственных целях имущества в аренду не является предметом деятельности организации, доходы от сдачи имущества в аренду определяются как внереализационные доходы».

Обратите внимание: согласно п. 4 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утверждены приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н) доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

— доходы от обычных видов деятельности;

— прочие доходы;

- согласно п. 12.4 учетной политики при выдаче предприятием векселей (выпуск облигаций) в целях равномерного (ежемесячного) отражения в учете сумм, причитающихся к уплате процентов или дисконта, они предварительно учитываются как расходы будущих периодов с последующим отнесением в состав операционных расходов.

Обратите внимание: согласно п. 4 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утверждены приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н) расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

— расходы по обычным видам деятельности;

— прочие расходы.

Понятия «операционный расход (доход)» и «внереализационный доход (расход)» в бухгалтерском учете отсутствуют.

Рекомендуется устранить выявленные нарушения. Привести учетную политику в соответствие с требованиями законодательства.

Глава 8

Аудиторская проверка гражданско-правовых договоров

8.1. Общая информация, необходимая для проверки

Целью аудиторской проверки гражданско-правовых договоров является установление правильности оформления договоров, выявление договоров, отдельные положения которых не соответствуют действующему законодательству, а также оценка влияния последствий указанных нарушений на достоверность финансовой отчетности.

Аудитору следует уделить надлежащее внимание экспертизе гражданско-правовых договоров, поскольку многие хозяйственные операции, отражаемые в бухгалтерском и налоговом учете (финансовой отчетности) аудируемого лица, являются следствием совершения сделок различных видов гражданско-правовых договоров.

Основные задачи аудита:

- проверка соответствия юридического оформления гражданско-правовых договоров общим требованиям, предъявляемым действующим законодательством ко всем типам договоров, несоблюдение которых может повлечь определенные последствия для целей бухгалтерского и налогового учета;
- проверка соответствия юридического оформления гражданско-правовых договоров специальным требованиям, предъявляемым к отдельному типу либо виду гражданско-правовых договоров, несоблюдение которых может повлечь определенные последствия[1].

8.2. Алгоритм аудиторской проверки

Методика аудиторской проверки гражданско-правовых договоров представлена в табл. 8.1.

---

[1] *Болотова Ю.В.* Гражданско-правовые договоры: Методика проверки // Аудиторские ведомости. 2002. № 9. С. 55—73.

Таблица 8.1

Методика аудиторской проверки гражданско-правовых договоров

№ п/п	*Элемент проверки*	*Последствия нарушений и рекомендации аудитора*
1	2	3
1	Выявлены ли сделки, которые совершены юридическим лицом, не имеющим лицензии на занятие соответствующим видом деятельности	В соответствии со ст. 173 ГК РФ сделка может быть признана судом недействительной по иску юридического лица, его учредителя (участника) или государственного органа, осуществляющего надзор за деятельностью юридического лица, если доказано, что другая сторона в сделке знала или заведомо должна была знать о ее незаконности. Последствия двусторонней реституции — каждая сторона должна возвратить все полученное по сделке, а в случае невозможности возвратить полученное в натуре — возместить его стоимость в деньгах, если иное не предусмотрено законом (ст. 167 ГК РФ)
2	Выявлены ли сделки, совершенные лицом либо органом юридического лица с превышением полномочий (полномочия лица и органа юридического лица, определенные в доверенности, законе, превышают полномочия, представленные им договором и учредительными документами соответственно)	Возможность признания в будущем сделки недействительной, т.е. оспоримая на основании ст. 173 ГК РФ. Последствием является двусторонняя реституция (п. 2 ст. 167 ГК РФ) — каждая сторона должна возвратить все полученное по сделке, а в случае невозможности возвратить полученное в натуре — возместить его стоимость в деньгах (если иное не предусмотрено законом)
3	Имеются ли договоры, подписанные лицами, не имеющими полномочий на подписание либо превысившими полномочия	Согласно ст. 183 ГК РФ такая сделка будет считаться заключенной от имени и в интересах лица, подписавшего договор, если только представляемый впоследствии прямо не одобрит данную сделку. Устранить нарушения одним из следующих способов: • оформить надлежащим образом полномочия лица, заключившего договор; • оформить в письменной форме одобрение сделки стороной, представитель которой действовал без полномочия либо с превышением полномочий

Продолжение табл. 8.1

1	2	3
4	Имеются ли доверенности, выданные для заключения договоров, в которых не указаны даты их совершения	Такая доверенность ничтожна, т.е. лицо, заключившее договор, действовало без соответствующих полномочий. Устранить нарушения одним из следующих способов: • оформить надлежащим образом полномочия лица, заключившего договор; • оформить в письменной форме одобрение сделки стороной, представитель которой действовал без полномочия либо с превышением полномочий
5	Имеются ли договоры, в которых не согласованы существенные условия	Такой договор считается незаключенным на основании ст. 432 ГК РФ. Существенными условиями являются: • условия о предмете договора; • условия, являющиеся существенными для конкретного вида договора в соответствии с положениями ГК РФ и иных нормативных актов; • условия, которые признаны существенными по согласованию сторон. Например, для договора поставки одним из существенных условий является срок. Согласовать существенные условия путем оформления дополнительного соглашения к договору
6	Соблюдается ли письменная форма договора как единого документа, подписанного обеими сторонами	Несоблюдение простой письменной формы в определенных ГК РФ случаях влечет за собой недействительность сделки согласно ст. 168 ГК РФ. Это правило действует, например, для таких договоров, как: • внешнеэкономическая сделка (ст. 162 ГК РФ); • договор продажи недвижимости (ст. 550 ГК РФ); • договор продажи предприятия (ст. 560 ГК РФ); • кредитный договор (ст. 820 ГК РФ); • договор страхования (ст. 940 ГК РФ); • договор доверительного управления имуществом (ст. 1017 ГК РФ); • коммерческая концессия (ст. 1028 ГК РФ).

Окончание табл. 8.1

1	2	3
		Для остальных видов договоров, если иное не предусмотрено соглашением сторон, несоблюдение простой письменной формы договора лишает стороны права при обращении в судебные органы проводить свидетельские показания, но не лишает права проводить письменные и иные доказательства (ст. 162 ГК РФ). Оформить договор в простой письменной форме
7	Имеются ли документы, подтверждающие исполнение договора (акт на выполнение работ, оказание услуг, накладные на передачу товара, отчеты, сметы и т.д.)	При отсутствии документов, подтверждающих исполнение договора (например, акты выполненных работ), нет оснований для отражения хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета. Следует оформлять документы в соответствии с требованиями, предъявляемыми действующим законодательством. В соответствии со ст. 9 Закона № 129-ФЗ: • все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами; • первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты; • перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации. Первичные документы бухгалтерского учета являются также и первичными документами налогового учета (ст. 252, 312, 313 НК РФ). Если первичные документы не оформлены надлежащим образом, отсутствует правомерное основание для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете
8	Документы, подтверждающие исполнение договора, оформлены с нарушениями требований, предъявляемых к их составлению действующим законодательством	

8.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок гражданско-правовых договоров

1. В договорах отсутствуют существенные условия. При заключении договоров в обществе не соблюдаются требования ст. 432 Гражданского кодекса РФ. В соответствии с положениями данной статьи договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в подлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

Существенными являются условия:

- о предмете договора;
- названные в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида;
- относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Отсутствие существенных условий в договоре может привести к усложнению отношений с контрагентами, возникновению спорных ситуаций и признанию в судебном порядке таких договоров недействительными в соответствии с положениями ст. 167 ГК РФ.

Необходимо указывать в договорах существенные условия в соответствии со ст. 161 ГК РФ; все сделки юридических лиц между собой и с гражданами должны совершаться в простой письменной форме, за исключением сделок, требующих нотариального удостоверения. Несоблюдение простой письменной формы сделки лишает стороны права в случае спора ссылаться в подтверждение сделки и ее условий на свидетельские показания, хотя это и не лишает их права приводить письменные и другие доказательства (ст. 162 ГК РФ).

2. В преамбуле указывается одно должностное лицо, а договоры подписываются другим лицом. В соответствии со ст. 183 ГК РФ при отсутствии полномочий действовать от имени другого лица или при превышении таких полномочий сделка считается заключенной от имени и в интересах совершившего ее лица, если только другое лицо (представляемый) впоследствии прямо не одобрит данную сделку.

3. В договорах нечетко отражается момент перехода права собственности на товар. В соответствии со ст. 458 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором купли-продажи, обязанность про-

давца передать товар покупателю считается исполненной в момент:

- вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;
- предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара;
- сдачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю в случаях, когда из договора купли-продажи не вытекает обязанность продавца по доставке товара или передаче товара покупателю в месте его нахождения.

Кроме того, в соответствии со ст. 459 Гражданского кодекса РФ с моментом исполнения обязанности продавца по передаче товара покупателю связан и переход риска случайной гибели товара.

4. По договору аренды помещения. По представленным документам общество заключило договор аренды с ФГУП «КБ». В соответствии с п. 4.3 договора аренды ФГУП подтверждает, что передаваемое в аренду имущество у ФГУП находится в оперативном управлении / хозяйственном ведении. Само имущество находится в федеральной собственности. В соответствии с п. 2 ст. 18 ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ ГУП не вправе продавать принадлежащее ему недвижимое имущество, сдавать его в аренду, отдавать в залог, вносить в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственного общества или товарищества или иным способом распоряжаться таким имуществом *без согласия собственника имущества* — государственного или муниципального предприятия. Вместе с тем текст договора не содержит какой-либо ссылки на документ («Разрешение»), удостоверяющий право ФГУП на передачу в аренду помещения по адресу: г. Москва, ул. Надежная, д. 5. Обществом также не было представлено других документов (например, выписка копии устава ФГУП о возможности сдавать в аренду имущество), подтверждающих правомерность передачи в аренду имущества.

Таким образом, налоговыми органами договор аренды может быть признан недействительным на основании ст. 167 ГК РФ, так как заключен не уполномоченным на то лицом или без соответствующего разрешения.

5. Переход права собственности. ООО «ДСК» (Поставщик) и ООО «РЕСКО» (Покупатель) заключили договор поставки товаров № 3/1 от 1 ноября 2006 г., в соответствии с которым Поставщик обязуется передать, а Покупатель принять и оплатить товары, на-

именование, цена, количество которых будут определяться сторонами в спецификациях, являющихся неотъемлемыми частями договора. Спецификации аудитору не представлены.

Аудитор обращает внимание, что у ООО «РЕСКО» отсутствуют права на реализацию данного товара, *так как право собственности на товар по данному договору принадлежит Поставщику*, т.е. организации ООО «ДСК». Данный вывод вытекает из п. 4.2 договора, в соответствии с которым *право собственности на товар* переходит от Поставщика к Покупателю *после полной оплаты поставленного товара* и зачисления денежных средств на счет Поставщика. По данным бухгалтерского учета, перечисления денежных средств за товар по договору ООО «РЕСКО» за 2007 г. не производились.

Таким образом, до полной оплаты за поставленный товар по договору Поставщику (ООО «РЕСКО») в бухгалтерском учете товары должны быть отражены по дебету сч. 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», и продавать данные товары ООО «РЕСКО» не имеет права.

Глава 9

Аудиторская проверка операций с основными средствами

9.1. Общая информация, необходимая для проверки

Цель аудита — сформировать мнение по поводу правильности классификации, реальности оценки объектов основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов и финансовых вложений и достоверности их отражения в учете и отчетности.

Основные задачи аудита:

- проверить правильность документального оформления, наличия и движения основных средств;
- проверить правильность оценки и переоценки основных средств;
- проверить полноту оприходования и правильность отражения в учетных регистрах всех хозяйственных операций по перемещению и выбытию основных средств;
- проконтролировать сохранность и наличие основных средств по местам их использования;
- проверить начисление амортизации и отражение затрат по ремонту основных средств;
- проверить налогообложение операций с основными средствами.

Основные нормативно-правовые документы:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ;
- Положение по бухгалтерскому учету 6/2001 «Учет основных средств»;
- постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» от 21 января 2003 № 7;
- Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации»;

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- постановление Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 1 января 2002 г. № 1;
- Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ и др.

Источники получения информации:

1) унифицированные первичные документы, утвержденные постановлением Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» от 21 января 2003 г. № 7:

- ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)»;
- ОС-1а «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)»;
- ОС-1б «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)»;
- ОС-2 «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств»;
- ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств»;
- ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)»;
- ОС-4а «Акт о списании автотранспортных средств»;
- ОС-4б «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)»;
- ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств»;
- ОС-6а «Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств»;
- ОС-6б «Инвентарная книга учета объектов основных средств»;
- ОС-14 «Акт о приеме (поступлении) оборудования»;
- ОС-15 «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж»;
- ОС-16 «Акт о выявленных дефектах оборудования»;

2) отчетность аудируемого лица:

- бухгалтерский баланс;
- приложение к бухгалтерскому балансу;
- пояснительная записка;

3) положение об учетной политике организации;

4) регистры синтетического и аналитического учета по учету основных средств:

- оборотно-сальдовая ведомость;

- регистры по сч. 01, 02, 07, 08, 20, 25, 26, 91, 96, 97, 001;
- регистры налогового учета;

5) документы по инвентаризации, оформленные в соответствии с постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 № 88:

- инвентаризационная опись основных средств — форма № ИНВ-1;
- акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств — ф. № ИНВ-10;
- сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств — ф. № ИНВ-18;

6) договоры о материальной ответственности;

7) договоры купли-продажи;

8) договоры поставки;

9) договоры дарения;

10) договоры на передачу в аренду (лизинг) объектов основных средств;

11) приказ по учетной политике и иные распорядительные документы;

12) другие учетные регистры, вытекающие из особенностей постановки учета в проверяемой организации.

9.2. Алгоритм аудиторской проверки

Процесс аудиторской проверки целесообразно разделить на три этапа: предварительный этап — оценка системы внутреннего контроля; основной этап — проведение аудиторских процедур по существу, сбор аудиторских доказательств; заключительный этап — анализ полученных доказательств и формирование мнения о достоверности отражения в учете и отчетности информации об операциях с основными средствами.

Оценка системы внутреннего контроля (СВК). Важной составляющей обоснования количества и видов аудиторских процедур является надлежащая и полная оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица. Для оценки целесообразно использовать специально разработанные тесты, содержащие ключевые вопросы, ответы на которые позволят аудитору сформировать мнение об оценке системы внутреннего контроля по аудируемому объекту.

Образец теста для оценки системы внутреннего контроля по учету операций с основными средствами представлен в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Тест по оценке системы внутреннего контроля

№ п/п	*Содержание вопроса*	*Содержание ответа*	*Наличие подтверждающих документов*	*Балл*	*Комментарий аудитора*
1	2	3	4	5	6
1	Имеется ли на предприятии график документооборота по учету основных средств	Документооборот не соответствует характеру и специфике деятельности аудируемого лица	График документооборота/ положение о документообороте	3	Отсутствие документооборота свидетельствует о низком контроле аудируемого лица
2	Осуществляет ли главный бухгалтер контроль за соблюдением графика документооборота	Только перед составлением годовой бухгалтерской отчетности	Нет	3	В целях повышения надежности СВК рекомендуется осуществление периодического контроля за соблюдением графика документооборота
3	Применяются ли в организации унифицированные первичные документы по учету основных средств, оформленные в установленном порядке	Да, но есть недочеты в оформлении	Первичные учетные документы	4	Используются все необходимые формы первичных документов. Соблюдается заполнение всех обязательных реквизитов
4	Используются ли в организации самостоятельно разработанные первичные документы	Да, но не утверждены в учетной политике	Разработанные первичные формы учетных документов	1	Если да, то необходимо их утверждение в учетной политике аудируемого лица
5	Ведутся ли инвентарные карточки по основным средствам	Да	Инвентарные карточки/ инвентарная книга	5	Отсутствие инвентарных карточек свидетельствует о низком уровне контроля и, как следствие, возможной потере ОС

Продолжение табл. 9.1

1	2	3	4	5	6
6	Имеются ли инвентарные карточки на бумажном носителе	Да	Нет	5	При отсутствии факсимильной подписи на первичных документах необходимо хранить их на бумажных носителях
7	Сверяются ли данные аналитического и синтетического учета	Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности	Регистры аналитического и синтетического учета / акты сверки	3	Рекомендуется сверка данных аналитического и синтетического учета по итогам отчетных периодов
8	Установлен ли перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов по основным средствам	Да, приказы представлены	Приказы руководителя	5	Перечень лиц необходимо утвердить в приложениях к учетной политике
9	Имеется ли приказ о назначении постоянно действующей комиссии по учету, поступлению, перемещению, списанию и другим операциям по основным средствам	Да	Приказы руководителя, учетная политика	5	Необходимо отразить в учетной политике
10	Утверждаются ли руководителем документы на списание основных средств	Да	Акты списания основных средств	5	Наличие актов на списание основных средств
11	Определен ли круг материально ответственных лиц, обеспечивающих сохранность основных средств	Да, договоры не представляются	Приказы руководителя, договоры о материальной ответственности	3	Отвечают ли приказ и договор требованиям, установленным законодательством

12	Созданы ли условия для обеспечения сохранности основных средств	Да	Приказы, распоряжения, внутренние инструкции	4	Аудиторы не всегда могут убедиться в достоверности данной информации
13	Проводится ли инвентаризация основных средств	Только в случаях, установленных законодательством	Положение об инвентаризации, учетная политика, инвентаризационные описи, акты, ведомости	2	Экспертиза документов инвентаризации
14	Определены ли сроки проведения инвентаризации основных средств в приказе по учетной политике	Нет	Положение об инвентаризации, учетная политика	2	Рекомендуется отразить в учетной политике (приложении) либо в отдельных положениях по инвентаризации
15	Проведена ли инвентаризация в установленные сроки	Нет	Инвентаризационные описи, акты, приказы	2	Экспертиза документов инвентаризации
16	Когда была последняя инвентаризация основных средств	Данные не представлены	Приказы, документы инвентаризации	1	Нет
17	Отражены ли результаты инвентаризации в учете	Нет	Регистры учета, финансовая отчетность	1	Нет
18	Произведена ли классификация основных средств на группы	Да	Документы не представлены	5	В учетной политике произведена классификация основных средств на группы в целях налогового учета
19	Имеются ли у предприятия объекты основных средств, не указанные в амортизационных группах	Нет	Нет	5	При наличии указанных объектов необходимо произвести их классификацию и закрепить в учетной политике

Окончание табл. 9.1

1	2	3	4	5	6
20	Выбраны ли варианты начисления амортизации основных средств	Да	Учетная политика	5	Нет
21	Утвержден ли в организации график планово-предупредительных ремонтных работ (ППР)	Да	Учетная политика (приложения)	5	Рекомендуется утвердить график ППР
22	Выбран ли вариант учета затрат на ремонт по фактическим расходам объектов основных средств	Да	Учетная политика (приложения)	5	Нет
23	Использует ли организация арендованные объекты основных средств	Да, ведется забалансовый учет арендованных основных средств	Договоры аренды, регистры учета	5	Нет
24	Застрахованы ли объекты основных средств на случай пожара, стихийных бедствий	Нет	Документы, подтверждающие факт страхования	3	Нет
	Средний балл			3,6	Нет

Вывод. Аудитор предварительно оценивает систему внутреннего контроля аудируемого лица по объекту учета «основные средства» как «выше среднего». При этом в ходе процедур по существу следует более внимательно проверить первичную учетную документацию, провести сверку данных аналитического и синтетического учета. Обратите внимание: последующая оценка СВК в ходе проведения процедур по существу может отличаться от предварительной оценки и корректироваться в процессе аудита.

Примечание: 1 — низкий уровень; 2 — уровень ниже среднего; 3 — средний уровень; 4 — уровень выше среднего; 5 — высокий уровень.

После оценки системы внутреннего контроля аудируемого лица аудитор переходит к основному этапу, т.е. проведению аудиторских процедур по существу, сбору информации и получению аудиторских доказательств. Основной этап проверки может включать следующие процедуры.

1. Проверка соблюдения условий для отнесения имущества к основным средствам. Указанная процедура проводится для целей как бухгалтерского, так и налогового учета. Она включает в себя проверку правильности отнесения имущества для целей бухгалтерского учета и проверку правильности отнесения имущества к амортизируемому имуществу в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ.

Обратите внимание!

В соответствии с п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (далее — ПБУ 6/01) актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- объект предназначен для использования 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;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующей перепродажи данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Таким образом, в ПБУ 6/01 момент включения объекта в состав основных средств (т.е. отражение на сч. 01 «Основные средства») определяется не вводом в эксплуатацию, а готовностью использовать данный объект в деятельности организации.

2. Проверка правильности документального оформления и учета поступления и выбытия основных средств. Аудитору необходимо получить подтверждение того, что приобретенные основные средства были правильно отражены в учете и представляют собой стоимость реальных объектов, введенных в эксплуатацию. Для реализации данной процедуры аудитору необходимо:

- получить информацию о приобретенных объектах основных средств (с указанием их количества и стоимости) и сверить полученные данные с регистрами бухгалтерского учета;
- провести выборочную проверку наличия и правильности оформления первичных документов.

В соответствии с п. 2 ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете» к учету принимаются первичные документы, оформленные в соответ-

ствии с требованиями законодательства (наличие обязательных реквизитов). В то же время требование документального оформления фактов хозяйственно-финансовой деятельности содержится в ст. 252 Налогового кодекса РФ. В соответствии с этой статьей один из критериев признания затрат — наличие документального оформления, а ввиду того что для многих предприятий регистры бухгалтерского учета являются одновременно регистрами налогового учета, несоблюдение норм законодательства может иметь весьма негативные последствия для предприятия. При этом не следует проверять весь объем первичной документации, целесообразно провести выборочную проверку первичных документов с учетом оценки системы внутреннего контроля и рассчитанного уровня существенности. Примеры рабочих документов аудитора, используемых при проверке основных средств, представлены в Приложении 11.

3. Проверка правильности формирования первоначальной стоимости объектов основных средств и их отражения в бухгалтерском учете и отчетности. Проверка формирования стоимости основных средств для целей бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с требованиями ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, а для целей налогообложения — в соответствии со ст. 159 и 257 НК РФ.

Первоначальная стоимость основных средств определяется в соответствии с ПБУ 6/01. Первоначальная стоимость амортизируемого основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ. Первоначальная стоимость основных средств может изменяться в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

4. Проверка правильности списания объектов основных средств и отражения указанных хозяйственных операций в финансовой отчетности аудируемого лица. Пример рабочего документа аудитора, используемого при проверке выбытия основных средств, представлен в Приложении 11.

5. Проверка начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета. Аудитору необходимо выборочно пересчитать нормы амортизации, установленные при вводе объекта в эксплуатацию основного средства. Аудитор должен убедиться в том, что методика расчета норм амортизации соответствует требованиям ПБУ 6/01 и учетной политике организации. Следует также обратить внимание на правильность определения срока полезного использования объектов основных средств. Информационной базой для проведения данной процедуры являются

акты ввода объектов в эксплуатацию, материалы переоценки основных средств, регистрирования бухгалтерского и налогового учета.

Порядок начисления амортизации для целей налогового учета содержится в гл. 25 НК РФ. Для целей налогового учета в соответствии со ст. 258 НК РФ основные средства относятся к амортизируемому имуществу.

Для целей налогового учета срок полезного использования основных средств определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом Классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации (постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1). Организации по вновь введенным с 1 января 2002 г. основным средствам для целей бухгалтерского учета могут применять порядок начисления амортизации, аналогичный налоговому учету, т.е. на основании новой Классификации основных средств, используемой для расчета сумм амортизационных отчислений в целях налогового учета.

При проверке правильности начисления амортизации для целей налогового учета необходимо проверить формирование состава амортизируемого имущества и произвести расчет сумм амортизационных отчислений. Аудитору необходимо убедиться, что амортизация не начисляется на следующие виды основных средств:

- переданных (полученных) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенных по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящихся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

Порядок начисления амортизации после консервации не меняется, а срок полезного использования объектов основных средств продлевается на период консервации.

Источниками информации при проверке амортизационных отчислений являются счета бухгалтерского учета 01, 02, счета учета затрат, финансовых результатов, а также регистры расчета амортизации, в которых следует отразить следующую информацию по каждому объекту основных средств:

1) амортизационная группа объекта;
2) срок полезного использования;
3) первоначальная или остаточная стоимость;
4) выбранный метод амортизации;
5) норма амортизации;
6) сумма начисленной амортизации.

Методика проверки начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета представлена в табл. 9.2.

Таблица 9.2

Методика аудиторской проверки начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета

№ п/п	*Содержание вопроса*	*Содержание ответа*	*Комментарий аудитора*
1	2	3	4
1	Соответствует ли порядок отнесения имущества организации к основным средствам требованиям бухгалтерского и налогового учета *В бухгалтерском учете* При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий: • 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 мес.; • организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов; • способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем. Объекты основных средств стоимостью не более 20 000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и другие издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу). Соответствует ли порядок отнесения основных средств (амортизируемое имущество) для целей налогового учета		

	В налоговом учете (п. 1 ст. 256 НК РФ) Амортизируемыми основными средствами признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Амортизируемыми основными средствами признается имущество со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью более 20 тыс. руб. Приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства не подлежат амортизации. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов (подп. 6 п. 1 ст. 256)		
2	Как обеспечивается сохранность основных средств стоимостью не более 20 тыс. руб., а также приобретенных книг, брошюр и т.п., списанных на затраты в момент принятия к учету		
3	Осуществляется ли контроль за движением основных средств, стоимость которых не превышает 20 тыс. руб.		
4	Имеется ли в организации имущество, по которому не начисляется амортизация		
5	Произведена ли классификация основных средств как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета		
6	Обоснованно ли отнесены объекты основных средств в соответствующие группы		
7	Правильно ли сформирована первоначальная стоимость объектов основных средств		
8	Имеются ли в организации основные средства, которые не могут быть отнесены ни к одной группе согласно классификатору		
9	Правильно ли определяется срок полезного использования этих основных средств		
10	Закреплен ли выбранный метод амортизации в учетной политике организации		
11	Соответствует ли указанный в учетной политике метод амортизации реально применяемому в организации		

Окончание табл. 9.2

1	2	3	4
12	Проверить порядок начисления амортизации основных средств для целей как бухгалтерского, так и налогового учета *Начисление амортизации в бухгалтерском учете* Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов: • линейный способ; • способ уменьшаемого остатка; • способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; • способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Начисление амортизации проводится 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором осуществлен ввод в эксплуатацию *Начисление амортизации в налоговом учете* В соответствии со ст. 259 НК РФ начисление амортизации для целей налогового учета может быть произведено следующими способами: • линейным методом; • нелинейным методом. Линейный метод амортизации начисляется для всех объектов основных средств, входящих в восьмую — десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. Выбранный налогоплательщиком метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по объекту амортизируемого имущества.		

	Используются ли в организации повышающие нормы начисления организации. Если да, проверить обоснованность и правильность амортизационных отчислений		
13	Имеются ли в организации основные средства, амортизация по которым не начисляется (или имеется особый порядок начисления амортизации): • переданных в безвозмездное пользование; • переведенных по решению руководства на консервацию на срок более 3 мес., а также находящихся на реконструкции и модернизации свыше 12 мес.		
14	Имеются ли у предприятия основные средства, полученные по договору аренды		
15	Имеются ли у предприятия основные средства, полученные по договору финансовой аренды (лизинга)		
16	Имеются ли у предприятия основные средства, подлежащие государственной регистрации		
17	Имеются ли у предприятия основные средства, введенные в эксплуатацию до 1 января 2002 г.		
18	Правильно ли определен срок полезного использования объектов основных средств, бывших в употреблении		
19	Проверить порядок начисления амортизации по объектам основных средств, бывших в употреблении		
20	*Проверка обоснованности изменения срока полезного использования объекта основных средств* Срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию может быть увеличен после реконструкции, модернизации или технического перевооружения основных средств. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство		

Примечание. Строка 13 в предыдущей редакции удалена (коэффициент 0,5).

К сведению!

С 1 января 2009 г. существенно изменился линейный метод начисления амортизации для целей налогового учета (ст. 259.2 Налогового кодекса РФ).

При установлении налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения нелинейного метода начисления амортизации используется порядок начисления амортизации, установленный ст. 259.2 НК РФ.

На 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе), в порядке, установленном ст. 322 НК РФ с учетом положений настоящей статьи.

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации, в порядке, установленном ст. 259.2 НК РФ.

Для амортизационных групп и входящих в их состав подгрупп суммарный баланс определяется без учета объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с п. 3 ст. 259 НК РФ.

По мере ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества первоначальная стоимость таких объектов увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы). При этом первоначальная стоимость таких объектов включается в суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда они были введены в эксплуатацию.

При изменении первоначальной стоимости основных средств в соответствии с п. 2 ст. 257 НК РФ в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость указанных объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе (подгруппе) амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации по следующей формуле:

$$A = B \cdot \frac{k}{100},$$

где A — сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

B — суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

k — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

В целях применения нелинейного метода начисления амортизации применяются следующие нормы амортизации.

Амортизационная группа	*Норма амортизации (ежемесячно)*
Первая	14,3
Вторая	8,8
Третья	5,6
Четвертая	3,8
Пятая	2,7
Шестая	1,8
Седьмая	1,3
Восьмая	1,0
Девятая	0,8
Десятая	0,7

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) уменьшается на остаточную стоимость таких объектов.

В случае если в результате выбытия амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) был уменьшен до достижения суммарным балансом нуля, такая амортизационная группа (подгруппа) ликвидируется.

В случае если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) становится менее 20 тыс. руб., в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, если за это время суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы) не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, налогоплательщик вправе ликвидировать указанную группу (подгруппу), при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

По истечении срока полезного использования объекта амортизируемого имущества, определенного в соответствии со ст. 258 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик может исключить данный объект из состава амортизационной группы (подгруппы) без изменения суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) на дату вывода этого объекта амортизируемого имущества из ее состава. При этом начисление амортизации исходя из суммарного баланса этой амортизационной группы (подгруппы) продолжается в установленном порядке.

При этом срок полезного использования объектов амортизируемого имущества, введенных в эксплуатацию до 1-го числа налогового периода, с начала которого учетной политикой для целей налогообложения установлено применение нелинейного метода начисления амортизации, принимается с учетом срока эксплуатации соответствующих объектов до указанной даты.

Пример рабочего документа аудитора, используемого при проверке начисления амортизации, представлен в Приложении 11.

6. Проверка основных средств, подлежащих государственной регистрации. Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав (п. 8 ст. 258 НК РФ). Положения этой статьи применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено. Для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики имеют право создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств. Порядок создания резерва должен быть отражен в учетной политике организации. Пример рабочего документа аудитора представлен в Приложении 10.

7. Проверка операций по аренде основных средств и по финансовой аренде (лизингу) основных средств. Одной из ключевых и распространенных процедур в ходе аудиторской проверки является проверка операций по договорам аренды. Арендные отношения включают в себя как операции текущей аренды, так и операции финансовой аренды (лизинга). Финансовая аренда представляет собой вид инвестиционной деятельности, направленной на приобретение арендодателем в собственность имущества у определенного продавца и передачу его арендатору во временное владение и пользование за плату с правом выкупа. Пример рабочего документа аудитора представлен в Приложении 11.

Лизинговая деятельность — это вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг.

В соответствии со ст. 2 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ (далее — ФЗ № 164-ФЗ) лизинг представляет собой совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга. Исходя из данного определения можно сделать вывод, что ключевым понятием в определении сущности лизинговой деятельности является договор лизинга, в соответствии с которым арендодатель (далее —

лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (далее — лизингополучатель) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингодателем.

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и иное движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности.

Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения. Субъекты лизинга представлены на рис. 9.1.

Рис. 9.1. **Субъекты лизинга**

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя (ст. 11 ФЗ № 164-ФЗ). Лизингополучатель обязан уплачивать лизинговые платежи в порядке, предусмотренном в договоре. Под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок его действия, в которую входят возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя.

В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. В этом случае к договору лизинга дополнительно составляется договор купли-продажи, подтверждающий переход права собственности от лизингодателя к лизингополучателю.

Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей определяются договором лизинга с учетом требований ФЗ № 164-ФЗ. Последовательность операций в рамках договора лизинга представлена на рис. 9.2.

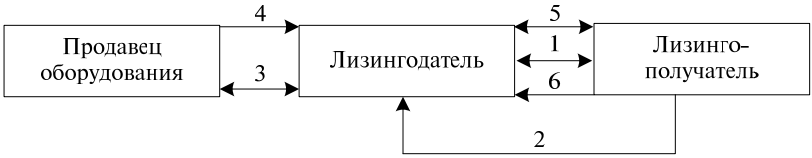

Рис. 9.2. **Схема лизинга:**

1 — заключение договора лизинга;
2 — перечисление авансового платежа (как правило, составляет 10—30%);
3 — заключение договора купли-продажи между продавцом оборудования и лизингодателем;
4 — передача оборудования лизингодателю;
5 — передача оборудования лизингополучателю (в договоре определяется, перейдет ли оборудование на баланс лизингополучателя или останется на балансе лизингодателя);
6 — лизинговые платежи

Если по окончании договора лизинга предусмотрен выкуп оборудования, то между лизингодателем и лизингополучателем заключается договор купли-продажи.

Отличие лизинга от аренды. Один из основных признаков договора лизинга — приобретение лизингодателем имущества специально для передачи его в лизинг. Приобретая имущество для лизингополучателя, лизингодатель должен уведомить продавца о том, что это имущество предназначено для передачи его в аренду.

Главным отличием лизинга от обычной аренды является то, что предметом договора лизинга является, как правило, новое оборудование, специально приобретенное для конкретного лизингополучателя у определенного им поставщика.

Еще одна особенность договора лизинга — распределение рисков и ответственности между участниками лизинговой операции — лизингодателем и лизингополучателем как сторонами договора лизинга, а также продавцом (ст. 668—670 ГК РФ). Однако указанные нормы, касающиеся договора финансовой аренды, применяются только в отдельных случаях с учетом конкретных условий договора, принятых по усмотрению сторон. Примерная структура договора лизинга представлена в Приложении 11.

Инструкцией к Плану счетов предусмотрено, что арендованные основные средства учитываются на забалансовом сч. 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договорах на аренду.

Если в договоре не указана цена, то основные средства необходимо отразить в учете по рыночной оценке. При этом учет имущества должен вестись не только по его видам, но и в разрезе каждого арендодателя. В таком же порядке отражаются основные средства, полученные по договору ссуды.

Согласно п. 14 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н, для организации учета указанного объекта на забалансовом счете арендатора рекомендуется открывать инвентарную карточку. Если в договоре аренды указана стоимость предмета аренды, то при поступлении предмета аренды на основании акта на эту сумму необходимо сделать запись:

Д-т счета 001.

При возврате арендодателю объекта аренды делается запись:

К-т счета 001.

Счет 001 «Арендованные основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией.

Арендованные основные средства учитываются на счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договорах на аренду.

Аналитический учет по сч. 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Арендованные основные средства, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитываются на сч. 001 «Арендованные основные средства» обособленно.

Информация об арендованных основных средствах подлежит отражению в бухгалтерской отчетности.

Стоимость полученного в аренду от арендодателя имущества организация должна отразить в бухгалтерском балансе (форма № 1), утвержденном приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н, в разделе «Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах» по статье «Арендованные основные средства».

При неотражении в бухгалтерской отчетности арендованного основного средства должностные лица организации могут быть привлечены к административной ответственности.

8. Проверка правильности переоценки основных средств. Методика проверки переоценки объектов основных средств представлена в табл. 9.3.

Таблица 9.3

Методика аудиторской проверки переоценки объектов основных средств

№ п/п	*Вопрос по объекту учета*	*Информация (да, нет)*	*Нарушение*	*Предложение*
1	2	3	4	5
1	Каким способом проводилась переоценка: путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Отражен ли в учетной политике для целей бухгалтерского учета порядок проведения переоценки			
2	При использовании способа прямого пересчета имеется ли документальное подтверждение рыночных цен. При самостоятельном определении рыночной цены могут быть использованы: данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющихся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств			
3	При проведении переоценки путем индексации необходимо учитывать следующее. Индексный метод основан на применении индекса-дефлятора, рассчитываемого ежеквартально Госкомстатом РФ и Министерством экономики РФ			

Окончание табл. 9.3

1	2	3	4	5
4	Подвергались ли переоценке все основные средства или их часть (например, группа оборудования и др.)			
5	Зачислена ли сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки в добавочный капитал организации			
6	Отражены ли результаты переоценки в инвентарных карточках			
7	В связи с тем что первоначальная стоимость основных средств в бухгалтерском учете изменилась, проверить, правильно ли начислялась амортизация после переоценки			
8	Проверить бухгалтерский учет результатов переоценки. Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве прочих расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода. Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток) и должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации. Сумма уценки объекта относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток) и должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации			
9	Проверить отражение результатов переоценки при составлении отчетности			
10	При принятии решения о переоценке выполняется ли условие регулярной переоценки таких основных средств в дальнейшем			
11	Проверить, переносится ли с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации сумма дооценки при выбытии объекта основных средств			

Программа по разделу «Аудит основных средств» представлена в Приложении 12.

9.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок операций с основными средствами

1. Реконструкция основного средства. Представлен договор № 2/08-а от 27 декабря 2007 г. Согласно п. 1.1 Арендодатель (ООО «МИР») передает, а Арендатор (ЗАО «СВЕТ») принимает в аренду без права выкупа нежилое помещение по адресу: г. Москва, ул. Беговая, д. 1, корп. 2 — общей площадью 63,4 кв. м.

Согласно п. 2.2.9 Арендатор обязан провести реконструкцию, перепланировку, переоборудование, улучшение арендуемого помещения по письменному согласию Арендодателя.

Для проведения реконструкции арендуемого нежилого помещения Арендатору следует испросить разрешения у собственника помещения и для осуществления перепланировки Субарендатором донести это разрешение до последнего. В противном случае у Субарендатора могут возникнуть споры с налоговыми органами относительно правомерности учета затрат по перепланировке помещения.

В частности, судом расторгнут договор аренды по тому основанию, что Арендатор в нарушение условий договора провел работы по перепланировке помещений первого и второго этажей, углублению фундамента и надстройке третьего этажа без согласования с Арендодателем (постановление ФАС Московского округа от 27 октября 2005 г. по делу № КГ-А40/10341-05-П). Аналогичная позиция содержится в постановлении ФАС Московского округа от 6 февраля 2006 г. по делу № КГ-А40/14225-05.

Также основанием расторжения договора может служить проведение реконструкции, модернизации и иных подобных работ, конечный результат которых противоречит первоначальному целевому назначению имущества, указанному в договоре. В этом случае при обращении Арендодателя в суд существует большая вероятность того, что суд расторгнет договор аренды.

Так, ФАС Московского округа расторгнул договор аренды в связи с тем, что Арендатор переоборудовал подсобное помещение в кухню с одновременными незаконными изменениями в электрической сети (постановление от 9 ноября 2004 г. по делу № КГ-А40/10026-04).

Во избежание рисков признания договора недействительным принять к сведению.

2. В первичных документах не указывается характеристика объекта основных средств. В ходе проверки выявлено, что во всех актах

приема-передачи отсутствует характеристика объектов основных средств, как правило, в данном разделе дублируется название основного средства, что, по мнению аудиторов, некорректно. Так, для компьютеров в разделе «Характеристика основного средства» должна быть указана следующая информация:

- характеристика монитора;
- характеристика жесткого диска;
- сведения о материнской плате;
- сведения об оперативной памяти, видеокарте и др.

3. Анализ соответствия стоимости основных средств по данным бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Исходя из анализа данных по ведомости начисления амортизации следует несоответствие данных по регистрам бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Расчеты несоответствий приведены аудитором в табл. 9.4.

На основании имеющихся данных и выявленных несоответствий данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности проверить и подтвердить правомерность исчисления налога на имущество не представляется возможным.

4. Обоснование срока полезного использования объекта основных средств. В процессе аудиторской проверки нередко возникают вопросы, связанные с определением амортизационной группы и срока полезного использования отдельных объектов основных средств. Так, в ОС-1 № 2 от 13 марта 2007 г. прицеп «Труиллет» 2001 г. выпуска с остаточной стоимостью 351 284,14 руб. отнесен к пятой амортизационной группе. Согласно постановлению Правительства РФ от 1 января 2002 г. существуют несколько амортизационных групп, к которым могут быть отнесены прицепы и полуприцепы в зависимости от технических характеристик и функциональных особенностей:

- третья амортизационная группа со сроком полезного использования от 3 до 5 лет;
- пятая амортизационная группа со сроком полезного использования от 7 до 10 лет (код 153420000 введен постановлением Правительства РФ от 18 ноября 2006 г. № 697);
- седьмая амортизационная группа (автодрезины, автомотрисы, мотодрезины и прицепы к ним) со сроком полезного использования от 15 до 20 лет.

В связи с этим аудитор рекомендует при определении срока полезного использования указывать характеристики основного средства для обоснования выбора амортизационной группы.

Таблица 9.4

Сопоставление данных бухгалтерского баланса (форма № 1) **и приложения к бухгалтерскому балансу** (форма № 5)

Первоначальная стоимость, тыс. руб.		*Расхождения, тыс. руб.*	*Начисленная амортизация, тыс. руб.*		*Расхождения, тыс. руб.*	*Остаточная стоимость, тыс. руб.*			*Расхождения, тыс. руб.*
Ведомость начисления амортизации	*Форма № 5*		*Ведомость начисления амортизации*	*Форма № 5*		*Ведомость начисления амортизации*	*Форма № 1*	*Форма № 5*	
4763	4694	69	2624	2624	Нет	2139	2071	2071	69

5. Согласно данным оборотно-сальдовой ведомости по сч. 44 «Расходы на продажу» за 2008 г. в ОАО «Росто» производились ремонтные работы на общую стоимость 175 811,65 руб.

Однако при приемке основных средств из ремонта унифицированные формы № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств», утвержденные постановлением Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» от 21 января 2003 г. № 7, не оформлялись.

Акт ф. ОС-3 применяется для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации, подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию и модернизацию. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом и сдается в бухгалтерию. Если ремонт, реконструкцию или модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (ф. № ОС-6).

Аудитору представлены инвентарные карточки (ф. № ОС-6), однако в инвентарных карточках сведения о произведенной модернизации (ремонт, реконструкция) объектов основных средств не указываются.

Обратите внимание, что в соответствии с п. 1 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерской деятельности» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Для целей налогообложения принимаются расходы, отвечающие требованиям, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ. Расходами признаются любые обоснованные и документально подтвержденные затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Аудитор рекомендует оформить первичные документы в соответствии с предъявляемыми к ним требованиями, утвердить комиссию по учету основных средств организационно-распорядительным документом.

6. Анализ записей по сч. 01 «Основные средства» показал, что в ОАО «МЕРК» за 2008 г. не начисляется амортизация по группе объектов:

- основные средства (здания) в Н. Новгороде;
- основные средства (здания) п. Пески.

Со слов бухгалтера ОАО «МЕРК», указанные основные средства переведены на консервацию. При этом аудитору не представлены документы, подтверждающие перевод объектов основных средств на консервацию (приказ руководителя организации, порядок консервации, срок консервации и др.).

В соответствии с п. 63 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н, порядок консервации основных средств утверждается руководителем организации. Поскольку ничего больше о порядке консервации в данном документе не сказано, то, по мнению аудитора, организация может сама определить элементы и процедуры, например порядок определения сроков консервации и состав оформляемых при этом документов. Также отсутствуют унифицированные формы первичных документов для оформления перевода объектов основных средств на консервацию, в связи с чем организация может разработать свою форму акта, утвердив ее в учетной политике.

Аудитор обращает внимание на то, что в соответствии с п. 23 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3 месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев. В соответствии с п. 3 ст. 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев. При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Следует оформить все необходимые документы.

7. В качестве объекта основных средств принимаются к учету как отдельные инвентарные объекты мониторы, системные блоки, ПЛАТА PRIISDN KX-ТДА0290 и др.

В соответствии с п. 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный

объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы. *Комплекс конструктивно сочлененных предметов* — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Аудитор обращает внимание на то, что понятие инвентарного объекта также приведено в приказе Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н «Об утверждении Методических указаний по учету основных средств». Следует привести учет объектов основных средств в соответствие с требованиями действующего законодательства.

8. Неотделимые улучшения. Аудитору представлен договор подряда № 34 от 18 октября 2007 г. о выполнении монтажных и пусконаладочных работ автоматической установки пожарной сигнализации в помещениях, расположенных по адресу: г. Москва, ул. Тверская, д. 1, корп. 2. Были получены устные комментарии сотрудников бухгалтерской службы по данному договору. По мнению сотрудников бухгалтерской службы, данные работы нельзя признать неотделимыми улучшениями.

Также в течение аудируемого периода в обществе были проведены работы по установлению системы видеонаблюдения. Аудитор считает необходимым обратить внимание на следующее.

Согласно п. 2 ст. 623 ГК РФ неотделимыми улучшениями считаются те, которые невозможно отделить от имущества, не причинив ему вреда. Вместе с тем законодательство не содержит определения понятия «улучшения», что служит причиной возникновения споров.

Арендатор и арендодатель могут решить эту проблему, если определят в договоре аренды, что именно они будут считать «неотделимыми улучшениями» (например, перепланировка помещения, замена окон и дверей, установка охранно-пожарной сигнализации, замена сантехники и другие работы).

В п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предусмотрено, что капитальные вложения в арендованные объекты основных средств учитываются в составе основных средств. Таким образом, при определении срока полезного использования на указанные капитальные вложения распространяется действие норм ПБУ 6/01. Срок

полезного использования основных средств для целей бухгалтерского учета организация устанавливает самостоятельно при принятии объекта к учету. Срок полезного использования объекта — это период, в течение которого объект приносит организации экономические выгоды (доход). Этот срок определяется исходя из:

- планируемого срока его использования в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования объекта (например, срока аренды).

Таким образом, если произведенные арендатором капитальные вложения в арендованные объекты основных средств являются неотделимыми и передаются арендодателю по окончании договора аренды, то срок полезного использования организация определяет исходя из оставшегося срока аренды помещения.

Согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (далее — Классификация), приборы и аппаратура систем автоматического пожаротушения и пожарной сигнализации относятся к IV амортизационной группе со сроком полезного использования от 5 лет до 7 лет включительно. В силу п. 1 ст. 256 НК РФ имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 тыс. руб. признается амортизируемым. Стоимость таких объектов в налоговом учете погашается посредством начисления амортизации одним из способов, указанных в ст. 259 НК РФ и отраженных в учетной политике. В соответствии с п. 46 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации основными средствами считаются в том числе рабочие и силовые машины и оборудование. Следовательно, для целей бухгалтерского и налогового учета пожарная сигнализация относится к объектам основных средств.

Если неотделимые улучшения произведены без согласия с арендодателем, предположим, что ту же пожарную сигнализацию организация-арендатор установила вообще без согласования с арендодателем, то в этом случае расходы, понесенные на эти улучшения, возмещению арендодателем не подлежат. Таким образом, по окончании срока аренды передача неотделимых улучшений для арендатора будет безвозмездной передачей результатов выполненных работ по внесению неотделимых улучшений арендованного помещения, здания или сооружения.

Глава 10

Аудиторская проверка нематериальных активов

10.1. Общая информация, необходимая для проверки

Цель аудита — сформировать мнение по поводу правильности классификации, реальности оценки нематериальных активов и достоверности их отражения в учете и отчетности.

Основные задачи аудита нематериальных активов:

- проверка правильности отнесения объекта к нематериальным активам;
- проверка правильности документального оформления и учета движения нематериальных активов, формирования первоначальной стоимости каждого объекта нематериальных активов;
- оценка организации синтетического и аналитического учета нематериальных активов;
- проверка правильности начисления амортизации нематериальных активов;
- оценка достоверности показателей отчетности по нематериальным активам.

Основные нормативно-правовые акты, необходимые аудитору для проверки нематериальных активов:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ;
- ПБУ 1/2008 «Учетная политика»;
- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (далее — ПБУ 14/2007);
- Налоговый кодекс РФ (ч. 1 и 2);
- Гражданский кодекс РФ (ч. 1, 2, 3, 4);
- постановление Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а и др.

Источники получения информации:

- финансовая отчетность: бухгалтерский баланс (ф. № 1); отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
- Главная книга или оборотно-сальдовая ведомость;
- положение об учетной политике организации;
- регистры бухгалтерского учета по сч. 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 91 «Прочие доходы и расходы», 90 «Продажи», 98 «Доходы будущих периодов»;
- авторские договоры, договор коммерческой концессии (ст. 1027 ГК РФ и др.);
- первичные документы по учету нематериальных активов (НМА-1);
- инвентаризационные описи и др.

В связи с вступлением в силу с 1 января 2008 г. ч. 4 Гражданского кодекса Российской Федерации обращаем внимание на следующее:

1) на все правоотношения, возникшие после 1 января 2008 г., распространяются положения ч. 4 ГК РФ;

2) в части 4 ГК РФ уточнено определение результатов интеллектуальной деятельности, определен порядок использования результатов интеллектуальной деятельности, которая принадлежит нескольким лицам совместно, и др.

Так, в ст. 1225 ГК РФ перечислены охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, к которым в том числе относятся: промышленные образцы, полезные модели, изобретения, базы данных, товарные знаки и знаки обслуживания, секреты производства (ноу-хау) и др.

Согласно ст. 1227 ГК РФ интеллектуальные права не зависят от права собственности на материальный носитель (вещь), в котором выражены соответствующие результаты интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации.

Определение объектов авторских прав приведено в ст. 1259 ГК РФ, согласно которой объектами авторских прав являются произведения науки, литературы и искусства независимо от достоинств и назначения произведения, а также от способа его выражения. При этом перечень объектов авторских прав не является исчерпывающим. Так, помимо произведений архитектуры, градостроительства и садово-паркового искусства, в том числе в виде проектов, чертежей, изображений и макетов, фотографических произведений и произведений, полученных способами, аналогичными фотографии и т.д., к объектам авторских прав относятся другие произведения.

В соответствии с п. 4 ст. 1259 ГК РФ для возникновения, осуществления и защиты авторских прав не требуется регистрации произведения или соблюдения каких-либо иных формальностей.

В отношении программ для ЭВМ и баз данных возможна регистрация, осуществляемая по желанию правообладателя в соответствии с положениями ч. 4 ГК РФ.

10.2. Алгоритм аудиторской проверки

1. Порядок проверки состава нематериальных активов (НМА). К нематериальным активам относятся результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность). Понятие «*результаты интеллектуальной деятельности*» приведено в ст. 1225 ГК РФ, в соответствии с которой результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц, товаров (работ, услуг) и предприятий, которым предоставляется правовая охрана, являются:

1) произведения науки, литературы и искусства;
2) программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);
3) базы данных;
4) исполнения;
5) фонограммы;
6) сообщения в эфире или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания);
7) изобретения;
8) полезные модели;
9) промышленные образцы;
10) селекционные достижения;
11) топологии интегральных микросхем;
12) секреты производства (ноу-хау);
13) фирменные наименования;
14) товарные знаки и знаки обслуживания;
15) наименования мест происхождения товаров;
16) коммерческие обозначения.

Согласно ст. 1226 ГК РФ к результатам интеллектуальной деятельности и приравненным к ним средствам индивидуализации относятся интеллектуальные права, которые включают исключительное право, являющееся имущественным правом, а в случаях, предусмотренных ГК РФ, также личные неимущественные и иные права (право следования, право доступа и др.).

Автору результата интеллектуальной деятельности принадлежит право авторства, а в случаях, предусмотренных ГК РФ, право на имя и иные личные неимущественные права.

Исключительное право на результат интеллектуальной деятельности, созданный творческим трудом, первоначально возникает у его автора. Это право может быть передано последним другому лицу по договору, а также может перейти к другим лицам по иным основаниям, установленным законом.

Понятие «*исключительное право*» приведено в ст. 1229 ГК РФ. Исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (кроме исключительного права на фирменное наименование) может принадлежать одному лицу или нескольким лицам совместно.

В случае когда исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации принадлежит нескольким лицам совместно, каждый из правообладателей может использовать такой результат или такое средство по своему усмотрению, если ГК РФ или соглашением между правообладателями не предусмотрено иное. Взаимоотношения лиц, которым исключительное право принадлежит совместно, определяются соглашением между ними.

Доходы от совместного использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации распределяются между всеми правообладателями поровну, если соглашением между ними не предусмотрено иное.

Ограничения исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и на средства индивидуализации, в том числе в случае, когда использование результатов интеллектуальной деятельности допускается без согласия правообладателей, но с сохранением за ними права на вознаграждение, устанавливаются ГК РФ.

Указанные ограничения устанавливаются при условии, что они не наносят неоправданного ущерба обычному использованию результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации и не ущемляют необоснованным образом законных интересов правообладателей.

2. Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете и отчетности нематериальных активов. В соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» для признания принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение следующих условий:

1) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей созда-

ния некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

2) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, — патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее — контроль над объектом);

3) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

4) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

5) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

6) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

7) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Согласно ПБУ 14/2007 к нематериальным активам не относятся:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- материальные носители (вещи), в которых выражен результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- финансовые вложения.

Кроме того, в составе нематериальных активов не учитываются:

- организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учреди-

тельными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);
- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

3. Проверка принятия к учету и правильности последующей оценки нематериальных активов. В соответствии с ПБУ 14/2007 к бухгалтерскому учету нематериальные активы принимаются по первоначальной стоимости, которая формируется исходя из сумм всех фактических расходов на приобретение (за исключением налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов).

Изменения стоимости нематериальных активов возможны в случаях переоценки и обесценения.

Переоценка предполагает доведение стоимости группы однородных нематериальных активов до текущей рыночной стоимости (исключительно по данным активного рынка). Она может проводиться не чаще одного раза в год. При проведении переоценки данная группа активов подлежит регулярной последующей переоценке для соблюдения принципа сопоставимости и отражения данных активов по справедливой стоимости в бухгалтерской отчетности. Обесценение проводится в соответствии с принципами Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО 36 «Обесценение активов»).

В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости, представляющей собой первоначальную стоимость активов, уменьшенную на сумму амортизационных отчислений, определяемую исходя из срока полезного использования нематериальных активов. Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив в целях получения экономической выгоды (дохода) или использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации.

Различают нематериальные активы с определенным сроком полезного использования и неопределенным сроком полезного использования. Для первой категории срок определяется исходя из:
- срока действия исключительных прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;

- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (доход) или использовать актив в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации.

Нематериальные активы, по которым невозможно достоверно определить срок полезного использования, считаются активами с неопределенным сроком полезного использования. По этой категории нематериальных активов амортизация не начисляется.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на предмет его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных расчетах.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года в порядке, предусмотренном для отражения изменений в оценочных расчетах.

В соответствии с п. 29 ПБУ 14/2007 амортизация нематериальных активов может быть начислена одним из трех возможных методов: линейным, уменьшаемого остатка и способом списания пропорционально объему выпущенной продукции. Выбранный вариант начисления амортизации должен быть закреплен в учетной политике организации и применяется последовательно от одного отчетного периода к другому.

Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

1) при линейном способе — исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;

2) при способе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой — установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах;

3) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Для того чтобы пользователь получил сведения о составе нематериальных активов, ему необходимо воспользоваться ф. № 5, раздел «Нематериальные активы».

4. Проверка выбытия нематериальных активов. Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие нематериального актива имеет место в случае:

- прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемст-

ва и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);
- прекращения использования вследствие морального износа;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;
- передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи активов при их инвентаризации и др.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов, если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Дата списания нематериального актива с бухгалтерского учета определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов.

5. Проверка правильности отчуждения исключительного права. Согласно ст. 1233 ГК РФ правообладатель может распорядиться принадлежащим ему исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации любым не противоречащим закону и существу такого исключительного права способом, в том числе путем его отчуждения по договору другому лицу (договор об отчуждении исключительного права) или предоставления другому лицу права использования соответствующих результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации в установленных договором пределах (лицензионный договор).

Заключение лицензионного договора не влечет за собой перехода исключительного права к лицензиату.

При этом к договорам о распоряжении исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, в том числе к договорам об отчуждении исключительного права и к лицензионным (сублицензионным) договорам, применяются общие положения об обязательствах (ст. 307—419 ГК РФ) и о договоре (ст. 420—453 ГК РФ).

Договор, в котором прямо не указано, что исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство

индивидуализации передается в полном объеме, считается лицензионным договором, за исключением договора, заключаемого в отношении права использования результата интеллектуальной деятельности, специально созданного или создаваемого для включения в сложный объект.

Условия договора об отчуждении исключительного права или лицензионного договора, ограничивающие право гражданина создавать результаты интеллектуальной деятельности определенного рода или в определенной области интеллектуальной деятельности либо отчуждать исключительное право на такие результаты другим лицам, ничтожны.

В соответствии со ст. 1234 ГК РФ по договору об отчуждении исключительного права одна сторона (правообладатель) передает или обязуется передать принадлежащее ей исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации в полном объеме другой стороне (приобретателю).

Договор об отчуждении исключительного права заключается в письменной форме и в отдельных случаях подлежит государственной регистрации. Несоблюдение письменной формы или требования о государственной регистрации влечет недействительность договора.

По договору об отчуждении исключительного права приобретатель обязуется уплатить правообладателю предусмотренное договором вознаграждение, если договором не предусмотрено иное.

При отсутствии в возмездном договоре об отчуждении исключительного права условия о размере вознаграждения или порядке его определения договор считается незаключенным. Исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации переходит от правообладателя к приобретателю в момент заключения договора об отчуждении исключительного права, если соглашением сторон не предусмотрено иное. Если договор об отчуждении исключительного права подлежит государственной регистрации (п. 2 ст. 1232 ГК РФ), исключительное право на такой результат или на такое средство переходит от правообладателя к приобретателю в момент государственной регистрации этого договора.

При существенном нарушении приобретателем обязанности выплатить правообладателю в установленный договором об отчуждении исключительного права срок вознаграждение за приобретение исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (подп. 1 п. 2 ст. 450)

прежний правообладатель вправе требовать в судебном порядке перевода на себя прав приобретателя исключительного права и возмещения убытков, если исключительное право перешло к его приобретателю.

Если исключительное право не перешло к приобретателю, то при нарушении им обязанности выплатить в установленный договором срок вознаграждение за приобретение исключительного права правообладатель может отказаться от договора в одностороннем порядке и потребовать возмещения убытков, причиненных расторжением договора.

6. Проверка отражения исключительных прав в бухгалтерском учете. Аудитор при проверке лицензионных договоров систематически сталкивается со следующей ситуацией. В договоре предусмотрено условие о передаче исключительного права использования. Такая ситуация может повлечь за собой следующее: объект, переданный в пользование лицензиату, будет отражен в учете в качестве нематериального актива организации на сч. 04 «Нематериальные активы», а фактически должен был быть учтен на сч. 97 «Расходы будущих периодов». Такая ситуация возникает, потому что в настоящее время в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» исключительные права принимаются к учету в качестве НМА.

Надо отметить, что многими комментаторами ч. 4 Гражданского кодекса РФ отмечается несогласованность в используемой терминологии. В целях недопущения возникновения подобных ситуаций при заключении договоров, содержащих неясности в условиях договора, которые могут повлечь за собой неправильный бухгалтерский и налоговый учет, менеджер, отвечающий за подготовку договора, должен предоставлять работнику бухгалтерской службы соответствующие комментарии, например, в виде сопроводительной записки.

При соблюдении условий, что в организации применяется для налогового учета линейный способ амортизации, а расходы будущих периодов учитываются пропорционально доходам, такая ситуация не должна повлиять на правомерность исчисления и уплаты налога на прибыль. Тем не менее с методологической точки зрения такой учет неверен.

Встречается также обратная ситуация — договоры, которые можно отнести к договорам по отчуждению интеллектуальной собственности, но в них используются понятия «лицензиат» и подобные, применимые к понятию лицензионных договоров.

В ходе проверки аудитор должен тщательно изучить условия договоров и их отражение в учете.

7. Проверка порядка использования результатов интеллектуальной деятельности, находящейся в совместной собственности. Согласно ст. 1229 ГК РФ в случае, когда исключительное право на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации принадлежит нескольким лицам совместно, каждый из правообладателей может использовать такой результат или такое средство по своему усмотрению, если ГК РФ или соглашением между правообладателями не предусмотрено иное. Взаимоотношения лиц, которым исключительное право принадлежит совместно, определяются соглашением между ними.

Доходы от совместного использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации распределяются между всеми правообладателями поровну, если соглашением между ними не предусмотрено иное.

8. Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов. Отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением (получением) права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара), осуществляется на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством порядком.

Нематериальные активы, предоставленные правообладателем (лицензиаром) в пользование (при сохранении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации), не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у правообладателя (лицензиара).

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится правообладателем (лицензиаром).

Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем (лицензиатом) на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

При этом платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором,

включаются пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода. Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

К сведению!

По договору коммерческой концессии одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс принадлежащих правообладателю исключительных прав, включающий право на товарный знак, знак обслуживания, а также права на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав, в частности на коммерческое обозначение, секрет производства (ноу-хау).

Договор коммерческой концессии предусматривает использование комплекса исключительных прав, деловой репутации и коммерческого опыта правообладателя в определенном объеме (в частности, с установлением минимального и (или) максимального объема использования), с указанием или без указания территории использования применительно к определенной сфере предпринимательской деятельности (продажа товаров, полученных от правообладателя или произведенных пользователем, осуществление иной торговой деятельности, выполнение работ, оказание услуг).

9. Проверка договоров с авторами. Согласно ст. 1295 ГК РФ исключительное право на служебное произведение принадлежит работодателю, если трудовым или иным договором между работодателем и автором не предусмотрено иное. Неправильное оформление правоотношений по авторским договорам, а также с работниками организации (невключение в трудовой договор или должностную инструкцию положений о служебном произведении) может повлечь судебные разбирательства по вопросу правомерности использования организацией авторских прав.

В соответствии п. 1 ст. 32 Закона СССР «Об изобретениях в СССР» от 31 мая 1991 г. № 2213-1 вознаграждение за использование изобретения в течение срока действия патента выплачивается автору на основе договора работодателем, получившим патент в соответствии с п. 2 ст. 4 настоящего Закона, или его правопреемником в размере не менее 15% прибыли (соответствующей части дохода), ежегодно получаемой патентообладателем от его использования, а также не менее 20% выручки от продажи лицензии без ограничения максимального размера вознаграждения.

Обратите внимание, положения п. 1 ст. 32 по вопросам льгот и материального стимулирования применяются на территории Российской Федерации до принятия законодательных актов Российской Федерации о развитии изобретательства и художественно-конструкторского творчества (ст. 12 Федерального закона от 18 декабря 2006 г.).

Положения п. 1 ст. 32 по вопросам льгот и материального стимулирования применяются в отношении изобретений и промышленных образцов, охраняемых патентами, действующими на территории Российской Федерации (п. 1 постановления Правительства РФ от 14 августа 1993 г. № 822).

Для надлежащего оформления правоотношений с работниками относительно разработанных произведений необходимо:

- включить в трудовые договоры и должностные инструкции конкретную обязанность работника по разработке служебного произведения;
- по уже разработанным и используемым произведениям, но не оформленным до настоящего времени надлежащим образом, выдать и закрепить документально работникам премии за разработанные и используемые произведения в целях закрепления их в качестве служебных произведений;
- выписывать премии работникам за разработанные произведения (рекомендуемо);
- включить в текст трудовых договоров пункт следующего содержания:

«*Указанная выше заработная плата включает авторское вознаграждение за использование служебных произведений любыми способами.*

Данное положение действует в течение всего срока действия авторских прав на служебные произведения».

Оформление правоотношений по разработке произведений с *третьими лицами* целесообразнее осуществлять по схеме возмездной передачи прав на разработанные произведения.

10. Проверка отражения в учете деловой репутации (гудвилл). В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация организации, возникшая в связи с приобретением другой организации как имущественного комплекса в целом. Для целей бухгалтерского учета величина приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию (покупная цена организации как приобретенного имущественного комплекса), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).

При приобретении организации на аукционе или по конкурсу деловая репутация определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Деловая репутация может быть положительной. В этом случае она рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта. Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

Величина деловой репутации определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).

Приобретенная деловая репутация организации амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации). Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации организации определяются линейным способом. Отрицательная деловая репутация организации единовременно относится на ее финансовые результаты в качестве прочих доходов. Программа по разделу «Аудит нематериальных активов» представлена в Приложении 13.

10.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок нематериальных активов

1. Аудируемое лицо получает исключительные права без ограничения срока на использование игр, фильмов и т.д., которые принимаются к учету в качестве нематериальных активов и для целей бухгалтерского и налогового учета. В связи с тем что срок использования не ограничен, а фактический срок полезного использования, по мнению аудиторов, определить не представляется возможным, то в соответствии с ПБУ 14/2007 для целей бухгалтерского учета нормы амортизационных отчислений должны быть установлены в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации), а для целей налогового учета в соответствии с п. 2 ст. 258 — 10 лет. Однако срок полезного использования нематериального ак-

тива установлен в 10 лет как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета.

В результате серьезно искажается остаток по балансовому сч. 04 «Нематериальные активы».

2. В соответствии с постановлением Госкомстата от 30 октября 1997 г. № 71а при вводе в эксплуатацию нематериальных активов должны оформляться карточки учета ф. НМА-1. На предприятии эти унифицированные формы не составляются. Эти документы являются первичными и для налогового учета. Следует оформлять приказы о вводе в эксплуатацию НМА, формировать карточки учета НМА. В карточках заполнять все необходимые реквизиты. Если первоначальная стоимость НМА для целей бухгалтерского и налогового учета не совпадает, указывать две стоимости НМА, группу амортизируемого имущества, к которой относится НМА, и наименование подразделения, в котором используется этот актив.

3. В лицензионных договорах отсутствует оценка передаваемых прав. Бухгалтер должен отразить данные права за балансом. Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации (арендованные основные средства, материальные ценности на ответственном хранении, в переработке и т.п.), условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. Бухгалтерский учет указанных объектов ведется по простой системе.

Данная оценка не связана с авансовыми платежами в счет уплаты роялти. Право пользования исключительным правом должно быть оценено по рыночной цене, так как сложно определить рыночную цену по такому эксклюзивному объекту учета, как интеллектуальная собственность, в случае если в договоре стоимость объекта прав не указана. В целях оценки получаемых в пользование прав необходимо создавать комиссию и самостоятельно оценивать данный объект учета.

Глава 11

Аудиторская проверка материально-производственных запасов

11.1. Общая информация, необходимая для проверки

Цель аудита материально-производственных запасов (далее — МПЗ) — выражение мнения о достоверности и полноте отражения в финансовой отчетности информации об МПЗ.

Основными задачами аудита являются:

- проверка наличия и обеспечение сохранности материальных ценностей в местах хранения;
- проверка правильности документального оформления движения материально-производственных запасов;
- проверка правильности формирования учетной стоимости МПЗ;
- проверка полноты и своевременности оприходования материальных ценностей;
- проверка отпуска материальных ценностей на производственные и другие цели;
- проверка правильности оценки готовой продукции и товаров отгруженных;
- проверка движения малоценного хозяйственного инвентаря.

Основные нормативно-правовые акты, необходимые для аудита МПЗ:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ с последующими изменениями и дополнениями;
- Налоговый кодекс РФ (ч. 1 и 2);
- Положение по ведению бухгалтерского учета «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н;
- Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и

его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» от 30 октября 1997 г. № 71а;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н;
- Положение по ведению бухгалтерского учета «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) и др.

Основные источники получения информации:
- договоры поставки;
- приходные ордера (ф. М-4);
- регистры бухгалтерского учета по сч. 10, 15, 16, 20—25, 91, 44, 90 и др.;
- регистры налогового учета;
- накладные, товарно-транспотрные накладные;
- счета-фактуры, книги покупок;
- доверенности (ф. М-2 и М-2а);
- акты о приемке-передаче материалов (ф. М-7);
- лимитно-заборные карты (ф. М-8);
- требования-накладные (ф. М-11);
- накладные на отпуск материалов на сторону (ф. М-15);
- карточки учета материалов (ф. М-17);
- акт оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (ф. М-35);
- инвентаризационные описи ТМЦ (ф. ИНВ-3);
- сличительные ведомости результатов инвентаризации ТМЦ (ф. ИНВ-19);
- ведомости учета результатов инвентаризации (ф. ИНВ-26);
- книга продаж, книга покупок;
- договоры о полной материальной ответственности и др.

11.2. Алгоритм аудиторской проверки

Процедуры проверки операций с МПЗ включают:
1) процедуры оценки системы внутреннего контроля;
2) процедуры оценки системы бухгалтерского учета;
3) аудиторские процедуры по существу:
- инвентаризацию МПЗ;
- процедуры по формированию мнения о достоверности отражения МПЗ в учете и отчетности.

Процесс аудиторской проверки операций с МПЗ состоит из следующих стадий:

1) оценка степени надежности системы внутреннего контроля в отношении МПЗ;

2) обследование складского хозяйства и состояния складских помещений;

3) изучение организации материальной ответственности и отчетности материально ответственных лиц;

4) анализ количественного состава МПЗ на отчетную дату;

5) определение объема выборки для проведения инвентаризации с участием аудитора;

6) проверка документального оформления операций по движению МПЗ;

7) анализ движения МПЗ;

8) проверка правильности оценки МПЗ;

9) проверка состояния и организации синтетического и аналитического учета МПЗ;

10) проверка правильности отражения операций с МПЗ в учете и отчетности аудируемого лица.

Оценка системы внутреннего контроля. Прежде чем приступить к процедурам по существу, аудитору необходимо оценить систему внутреннего контроля (СВК) аудируемого лица в части МПЗ. Пример теста по оценке СВК приведен в табл. 11.1.

Оценка системы бухгалтерского учета.

Процедура 1. Проверка начальных сальдо. Источники информации:

- бухгалтерский баланс (ф. № 1);
- сводные регистры синтетического учета (Главная книга, оборотно-сальдовая ведомость, ведомость остатков по синтетическим счетам и т.д.);
- регистры аналитического учета (аналитические ведомости, книги остатков, карточки складского учета и т.д.).

Таблица 11.1

Оценка системы внутреннего контроля материально-производственных запасов

№ п/п	*Содержание вопроса*	*Содержание ответа*	*Наличие подтверждающих документов*	*Балл*	*Комментарий аудитора*
1	2	3	4	5	6
1	Имеется ли на предприятии график документооборота по учету МПЗ	Нет	График документооборота / положение о документообороте	1	
2	Проводится ли инвентаризация МПЗ (сколько раз и когда)	Только перед составлением годовой отчетности	Инвентаризационные акты, описи, сличительные ведомости, приказы	2	
3	Созданы ли условия для обеспечения сохранности МПЗ	Нет	Локальные документы, инструкции, распоряжения	1	
4	Кто осуществляет функции контроля над сохранностью использования МПЗ	Не отражено в локальных нормативных актах	Локальные документы, приказы, инструкции	1	
5	Санкционированы ли операции по движению МПЗ	Представлены не все документы	Должностные инструкции, приказы, распоряжения	2	
6	Имеется ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия	Да	Приказы, учетная политика (приложения к учетной политике)	3	
7	Осуществляется ли контроль над обоснованностью норм расхода материалов на производство	Да. Представлены не все подтверждающие документы	Акты, приказы, первичные документы	2	

8	Выявляются ли лица, виновные в перерасходе сырья и материалов	Нет	Должностные инструкции, приказы, распоряжения	1	
9	Сличаются ли первичные данные о расходе МПЗ с данными отчетов об их движении	Нерегулярно	Приказы, локальные нормативные акты	2	
10	Организован ли порядок хранения первичных учетных документов	Да	Инструкции, внутренние положения, приказы	2	
11	Привлекаются ли к ответственности лица, виновные в кражах, хищениях	Случаев не выявлено в проверяемом периоде	Приказы руководителя	—	
12	Заключены ли договоры о полной материальной ответственности с материально ответственными лицами	Да, но не подписаны	Приказы, договоры о материальной ответственности	3	
13	Обеспечивается ли ведение сортового количественного аналитического учета на складе	Да	Внутренние положения, учетная политика	3	
14	Разработаны ли должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с материалами	Не на всех сотрудников	Должностные инструкции	2	
15	Разработаны ли инструкции по хранению, приемке, отпуску материалов	Нет	Внутренние положения, инструкции, распоряжения	1	
16	Контролируется ли соблюдение действующих инструкций	—	Акты сверки, внутренние документы	—	

Окончание табл. 11.1

1	2	3	4	5	6
17	Применяются ли унифицированные формы первичной учетной документации	Да	Первичная учетная документация	4	
18	Составляются ли приходные и расходные документы на каждую операцию	Проверка выборочная	Первичные документы	3	
19	Заполняются ли все обязательные реквизиты	Нет	Первичные документы	2	
20	Составляются ли документы в день совершения хозяйственной операции	Нет		2	
21	Проводится ли проверка оприходования материалов	Да	Регистры учета, первичные документы, акты сверки	4	
22	Прилагаются ли первичные документы к отчетам материально ответственных лиц	Не во всех случаях		2	
23	Сверяются ли данные отчетов с данными первичных документов	Выборочно	Регистры синтетического и аналитического учета	2	
24	Оговорены ли в учетной политике принципы учета материалов	Да	Учетная политика, внутренние положения	3	
Вывод. Средний балл. Оценка аудитора СВК на данном участке является низкой				1,5	

Все документы берутся за аудируемый период. Процедура заключается в сопоставлении регистров бухгалтерского учета и отчетности на начало и конец проверяемого периода, т.е. сальдо по сч. 10, 11, 14, 15, 16, 40, 41, 42, 43 корректно переносится из предыдущего периода и не содержит искажений. Результаты сверки оформляются в рабочем документе РД-МПЗ-1 (табл. 11.2).

Таблица 11.2

Сопоставление регистров бухгалтерского учета и отчетности (РД-МПЗ-1)

№ п/п	*Номер субсчета*	*На конец предыдущего периода, руб.*	*На начало проверяемого периода, руб.*	*Отклонения*
1	Итого по сч. 10 (по данным аналитического учета)			
2	Итого по сч. 15 (по данным аналитического учета)			

Процедура 2. Проверка соответствия остатков аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности. Аудитор составляет таблицу остатков на начало и конец проверяемого периода по субсчетам сч. № 10, 11, 14, 15, 16, 40, 41, 42 и 43. Сальдо на начало и конец проверяемого периода по бухгалтерскому балансу (ф. № 1) сверяется с Главной книгой. Результаты сверки оформляются в таблице РД-МПЗ-2 (табл. 11.3).

Таблица 11.3

Сопоставление остатков аналитического и синтетического учета (РД-МПЗ-2)

№ п/п	*Номер, наименование счета/ субсчета*	*По данным регистра бухгалтерского учета (счет/субсчет)*	*По данным Главной книги, руб.*	*До данным оборотно-сальдовой ведомости, руб.*	*По данным формы № 1, руб.*	*Отклонения, руб.*	*Выводы аудитора*

Процедура 3. Проверка соответствия учетной политики в части раскрытия способов ведения бухгалтерского учета МПЗ действующему

законодательству и иным нормативным актам. Проверка соответствия учетной политики представлена в РД-МПЗ-3 (табл. 11.4).

Таблица 11.4

Проверка соответствия учетной политики (РД-МПЗ-4)

Элемент учетной политики	*Утвержденный в организации*	*Фактически используемый*	*Влияние на отчетность*
Сроки и периодичность проведения инвентаризации			
Оценка ТМЦ при приобретении			
Учет выпуска готовой продукции			
Метод оценки материалов, списанных в производство			
Создание резерва под снижение стоимости материалов			

Процедура 4. Анализ применяемого порядка приобретения материалов. Аудитору необходимо проверить, соответствует ли установленный порядок приобретения материалов требованиям законодательства, и отразить результаты проверки в рабочем документе РД-МПЗ-4 (табл. 11.5).

Таблица 11.5

Проверка порядка приобретения материалов (РД-МПЗ-4)

Содержание вопроса	*Содержание ответа*	*Примечание*
1	2	3
Имеются ли расхождения в расчетных, сопроводительных документах и фактически поступивших ТМЦ		
Приходуются ли ТМЦ в единицах, указанных в документах		
Оформляется ли акт в случаях качественных и количественных расхождений		

Окончание табл. 11.5

1	2	3
Имеет ли место поступление ТМЦ, минуя склад		
Оформляются ли приходные и расходные документы на складе		
Имеется ли приказ с перечнем лиц, имеющих право приобретать ТМЦ		
Приобретаются ли ТМЦ у физических лиц		
Имеются ли случаи безвозмездного поступления ТМЦ		
Приходуются ли материалы, созданные в организации (отходы производства, ликвидация ОС и др.)		
Имеются ли запасы, стоимость которых выражена в иностранной валюте		

Процедура 5. Проверка наличия всех необходимых первичных документов. Результат проверки данного пункта может найти отражение в рабочем документе аудитора РД-МПЗ-5 (табл. 11.6).

Таблица 11.6

Проверка наличия первичных документов (РД-МПЗ-5)

№ п/п	*Наименование документа*	*Номер*	*Дата*	*Сумма, тыс. руб.*	*Выявленные нарушения*	*Выводы аудитора*
1	2	3	4	5	6	7
1	Товарная накладная				Не оформлены приходный ордер (ф. М-4); требование-накладная (ф. М-11); карточка учета материалов (ф. М-17)	Согласно ст. 252 НК РФ под расходами в целях уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты
2	То же					
3	"					
4	"					
5	"					
6	"					
7	Приходный ордер				На всех документах отсутствует подпись главного бухгалтера	
8	То же					
9	"					
10	"					

Окончание табл. 11.6

1	2	3	4	5	6	7
11	Требование-накладная				Не заполнены строки «через кого затребовал/ разрешил»; нет подписи главного бухгалтера	Если документы отсутствуют или не будут должным образом оформлены, не представляется возможным уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль
12	То же					
13	"					
14	"					

Проведение аудиторских процедур по существу.

Процедура 1. Участие аудитора в инвентаризации МПЗ. Инвентаризация считается одним из самых надежных методов доказательств. Если величина МПЗ существенна в деятельности аудируемого лица, то отсутствие данных о результатах инвентаризации является весомым основанием для модифицирования аудиторского заключения посредством оговорки, части, привлекающей внимание, а в некоторых случаях даже отказа от выражения мнения.

Надежность результатов инвентаризации напрямую зависит от участия в ней аудиторов. При этом на практике аудитор редко принимает участие в процессе инвентаризации по ряду причин:

1) отношение к процессу инвентаризации для многих организаций весьма формальное, несмотря на то что именно инвентаризация во многом способствует формированию в них эффективной и надежной системы внутреннего контроля.

2) участие аудитора в инвентаризации неизбежно приводит к увеличению срока проверки и, как следствие, к утверждению ее стоимости. Тем не менее если аудитор участвует в процессе инвентаризации аудируемого лица, то, как правило, такая процедура носит выборочный характер.

Аудитору следует тщательно изучать инвентаризационные документы, приказы о порядке и сроках проведения инвентаризации:

- приказы о назначении состава постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий;
- инвентаризационные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости;

- протоколы заседаний инвентаризационной комиссии;
- решения руководства по утверждению результатов инвентаризации;
- бухгалтерские регистры аналитического и синтетического учета, в которых отражены результаты проведенной инвентаризации;
- контрольные подсчеты аудитора.

Аудитор должен обратить внимание на порядок оформления документов по инвентаризации:

- результаты проведения инвентаризации проверяются по данным документов и по фактическому отражению в бухгалтерском учете;
- проверяется правильность оценки результатов инвентаризации, а также полнота и своевременность их отражения в учете и отчетности.

При необходимости для проверки могут быть выбраны отдельные статьи МПЗ, самостоятельно проведен контрольный подсчет, чтобы убедиться в правильности отражения данных в инвентаризационных описях. Кроме того, аудитору нужно сверить данные проведенных подсчетов с данными, отраженными в бухгалтерском учете и отчетности организации. Следует провести и обратную процедуру: выбрать по регистрам бухгалтерского учета определенное количество статей материальных ценностей и при инвентаризации путем подсчета удостовериться в том, что они действительно существуют.

Процедура 2. Проверка документального подтверждения прав собственности на МПЗ. Посредством анализа документов аудируемого лица (договоры, спецификации, накладные поставщиков, акты оприходования материалов, созданных самой организацией) аудитору следует убедиться, что организация имеет право собственности на проверяемые материалы и все условия договоров, обусловливающих переход права собственности, соблюдены.

По материальным запасам, созданным в процессе деятельности организации, необходимо получить документальное подтверждение их происхождения. Отсутствие соответствующих документов свидетельствует о низком уровне системы внутреннего контроля и невозможности отражения данных операций в учете аудируемого лица.

При экспертизе договоров с поставщиками аудитор должен обратить внимание на правильность определения момента перехода права собственности исходя из условий договоров. В случае если организация осуществляет реализацию МПЗ, необходимо также

проанализировать условия договоров с покупателями, уделив особое внимание договорам комиссии, агентским договорам и другим документам, предусматривающим участие посредников между организацией и конечным покупателем.

Процедура 3. Проверка посреднических договоров. В ходе проверки аудитору важно проверить и проанализировать:

1) договор комиссии;

2) агентский договор;

3) договор поручения.

Договор поручения регулируется гл. 49 ГК РФ (ст. 971). По этому договору одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

Договор комиссии регулируется гл. 51 ГК РФ. По этому договору одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, даже если комитент назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки (ст. 990 ГК РФ).

Основные отличия между договором поручения и комиссии:

1) по договору комиссии комиссионер выступает от своего имени, а по договору поручения — поверенный только от имени доверителя;

2) по договору поручения по сделкам поверенного с третьими лицами приобретает права и становится обязанным всегда доверитель, а по договору комиссии — комиссионер;

3) договор поручения может быть как возмездным, так и безвозмездным. Договор комиссии всегда является возмездным;

4) по договору поручения поверенный в любой момент может отказаться от исполнения договора.

По договору комиссии комиссионер может отказаться от исполнения договора в любое время, только если договор заключен без указания срока действия. Если срок действия в договоре указан, то комиссионер может расторгнуть договор только в случаях, предусмотренных в договоре.

Агентский договор регулируется гл. 52 ГК РФ (ст. 1005). По этому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо

от имени и за счет принципала. По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, даже если принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по ее исполнению.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от имени и за счет принципала, права и обязанности возникают непосредственно у принципала.

Агентский договор отличается от договора комиссии тем, что агент может выступать как от своего имени, так и от имени принципала, комиссионер, как сказано выше, — только от своего имени. Если агент выступает от своего имени, то по сделкам, заключенным с третьими лицами, приобретает права и становится обязанным агент. Если агент выступает от имени принципала, то приобретает права и становится обязанным принципал. По договору комиссии, как отмечалось, комиссионер приобретает права и становится обязанным по сделкам, совершенным им с третьими лицами.

Список возможных поручений по агентскому договору шире, чем по договору комиссии. Кроме того, агентский договор может ограничивать права принципала и агента на заключение других агентских договоров, договор комиссии таких ограничений содержать не может.

Проверка отчетов посредников.

1. По договору комиссии. По исполнении поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Комитент, имеющий возражения по отчету, должен сообщить о них комиссионеру в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок.

2. По агентскому договору. В ходе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора. Если агентским договором не предусмотрено иное, к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала. Принципал, имеющий возражения по отчету агента, должен сообщить о них агенту в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет счи-

тается принятым принципалом. Ввиду того что в Гражданском кодексе РФ не утверждена конкретная форма отчета агента, то, по мнению аудитора, он может быть составлен в произвольной форме с соблюдением всех необходимых требований, предусмотренных ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете».

Процедура 4. Анализ движения МПЗ. На основании регистров бухгалтерского учета выявляются периоды осуществления хозяйственных операций с ТМЦ, подлежащие обязательной проверке. Результаты процедуры отражаются в рабочих документах и используются в дальнейшем для выявления тенденций в движении МПЗ.

Анализ выявленных особенностей движения МПЗ позволяет сделать предварительные выводы о том, действительно ли имели место операции, отраженные в бухгалтерском учете. По результатам процедуры могут корректироваться состав и объем аудиторской выборки.

Процедура 5. Порядок правильности оформления первичных документов. На этой стадии аудитор пересчитывает числовые данные в первичных документах по отдельным операциям (как правило, это документы, попавшие в выборку). Нарушения, связанные с оформлением первичных документов, отражаются в рабочем документе аудитора РД-МПЗ-6 (табл. 11.7).

Таблица 11.7

Проверка правильности оформления первичных документов (РД-МПЗ-6)

№ п/п	*Наименование документа*	*Номер, дата составления документа*	*Сумма, руб.*		*Отклонения, руб.*	*Выводы аудитора (влияние искажения на отчетность)*
			по данным бухгалтерского учета	*по данным аудитора*		

Аудитор также должен проверить фактическое наличие всех необходимых первичных документов по учету и движению МПЗ, правильность их заполнения. Результаты ошибок и несоответствий требованиям законодательства должны быть отражены в рабочих документах аудитора. Проверка должна проводиться с учетом особенностей организации запасов и системы управленческого учета (наличие удаленных складов, оперативность документооборота, качество внутреннего контроля за деятельностью сотрудников склада

и т.д.). Результаты выполнения процедуры отражаются в рабочем документе, нарушения, выявленные в ходе проверки, обобщаются в отчетном документе аудитора РД-МПЗ-7 (табл. 11.8).

Таблица 11.8

Проверка фактического наличия всех необходимых документов (РД-МПЗ-7)

Номер, дата составления документа	*Наименование документа*	*Содержание хозяйственной операции*	*Сумма, руб.*	*Отражено в бухгалтерском учете*				*Комментарий аудитора*
				дата	*сумма, руб.*	*Дебет*	*Кредит*	

Процедура 6. Проверка правильности списания отклонений расходов материалов от установленных лимитов. Сущность процедуры заключается в проверке правильности расчетов бухгалтера при определении размера отклонений от установленных нормативов расходования материалов, стоимости материалов, подлежащих списанию. Для обоснования своего мнения аудитору необходимо проанализировать первичные документы на списание материалов (требования, накладные, лимитно-заборные карты, акты на списание и т.д.), отраслевые нормативы, установленные лимиты, технологические нормы расхода материалов, регистры аналитического и синтетического учета. Результаты выявленных отклонений аудитор фиксирует в своих рабочих документах. По результатам анализа оценивается степень влияния установленных нарушений на достоверность финансовой отчетности, и результат отражается в рабочем документе аудитора РД-МПЗ-8 (табл. 11.9).

Таблица 11.9

Проверка списания отклонений

№ п/п	*Наименование ТМЦ*	*Установленный лимит*		*Сумма перерасхода, руб.*		*Сумма отклонений, руб.*	*Наличие подтверждающих документов*	*Выводы аудитора*
		по данным бухгалтерского учета	*по данным аудитора*	*по данным бухгалтерского учета*	*по данным аудитора*			

Процедура 7. Поверка полноты отражения в бухгалтерском учете выпуска готовой продукции. В ходе выполнения данной процедуры аудитор сопоставляет, изучает цеховые отчеты, первичные документы по учету готовой продукции (сдаточные накладные, приходные ордера, накладные, акты приемки готовой продукции, карточки складского учета) в целях сопоставления номенклатуры и количества выпущенной готовой продукции по данным производственных документов и данным бухгалтерского учета по оприходованию готовой продукции. Результаты выполнения процедуры отражаются в рабочем документе аудитора РД-МПЗ-9 (табл. 11.10).

Таблица 11.10

Проверка отражения выпуска готовой продукции (РД-ИМЗ-9)

№ п/п	*Выпуск по данным производства*		*Выпуск по данным учета*		*Выпуск по данным аудитора*		*Отклонения*		*Вывод аудитора*
	наименование	*количество*	*наименование*	*количество*	*наименование*	*количество*	*наименование*	*количество*	

Процедура 8. Проверка правильности формирования учетных цен на МПЗ. Процедура применяется в ходе аудита товаров и готовой продукции, учитываемых по отпускным ценам, для проверки правильности формирования торговой наценки, а также учетных цен на материалы и тару. На основании представленных документов аудитор проверяет правильность формирования учетных цен в соответствии с принятой в организации методикой. Результаты аудитора основываются на изучении внутренних документов аудируемого лица:

- приказов, распоряжений, прайс-листов, прочих документов, устанавливающих отпускные цены на МПЗ;
- аналитической информации о себестоимости МПЗ;
- регистров аналитического и синтетического учета готовой продукции.

Процедура 9. Проверка правильности определения стоимости МПЗ, созданных в процессе деятельности организации. Для осуществления данной процедуры аудитор анализирует документы, подтверждающие процесс создания МПЗ в результате хозяйственной деятельности. Источниками информации служат:

- аналитические данные о себестоимости производства;
- акты оприходования отходов производства и материалов, полученных в ходе ликвидации основных средств;

- информация о рыночной стоимости материалов;
- аналитическая информация о себестоимости готовой продукции;
- первичные документы по учету готовой продукции (сдаточные накладные, приходные ордера, накладные, акты приемки готовой продукции, карточки складского учета);
- регистры аналитического учета (аналитические ведомости, книги остатков, карточки складского учета и т.д.);
- сводные регистры синтетического учета (Главная книга, оборотно-сальдовая ведомость, ведомость остатков по синтетическим счетам и т.д.);
- регистры аналитического и синтетического учета.

По результатам проведенного анализа аудитор должен получить все необходимые документальные подтверждения в отношении процесса создания МПЗ в результате хозяйственной деятельности, а также проверить и подтвердить правильность формирования стоимости указанных МПЗ. При наличии отклонений от реальной стоимости в ходе выполнения данной процедуры аудитор анализирует факты выявленных искажений на достоверность финансовой отчетности и отражает выявленные в ходе проверки нарушения в рабочем документе РД-МПЗ-10 (табл. 11.11).

Таблица 11.11

Проверка правильности определения стоимости МПЗ, созданных в процессе деятельности организации (РД-МПЗ-10)

№ п/п	*Наименование МПЗ*	*Согласованная оценка, руб.*	*Рыночная оценка, руб.*	*Наличие подтверждающего документа*	*Стоимость МПЗ, руб.*		*Отклонения, руб.*	*Выводы аудитора*
					по данным бухгалтерского учета	*по данным аудита*		

Процедура 10. Проверка полноты раскрытия информации об МПЗ в бухгалтерской отчетности. Данная процедура является заключительной и по сути представляет собой обобщение результатов проведенной проверки. В ходе выполнения этой процедуры аудитор должен сформировать мнение по следующим вопросам:

- правильно ли классифицированы МПЗ в отчетности как сырье и материалы, готовая продукция и товары для перепродажи;
- соответствуют ли данные бухгалтерского учета по МПЗ данным бухгалтерского баланса (ф. № 1);

- раскрыта ли в пояснительной записке существенная информация об МПЗ в отношении:
  — способов оценки материально-производственных запасов по их группам;
  — последствий изменений способов оценки материально-производственных запасов;
  — стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог.

Также следует уделить внимание МПЗ, отраженным на забалансовых счетах организации. При наличии МПЗ, принятых на ответственное хранение, необходимо дать оценку организации контроля и учета по МПЗ, учитываемых на забалансовых счетах. Очень важно определить, ведется ли в организации аналитический учет ТМЦ, принятых на ответственное хранение. Имеются ли ответственные лица за сохранность ТМЦ, принятых на ответственное хранение.

На заключительном этапе аудитор должен выделить существенные искажения, выявленные в ходе аудиторской проверки МПЗ, и оценить их влияние на достоверность финансовой отчетности аудируемого лица. Наиболее существенные искажения целесообразно отразить в итоговом рабочем документе РД-МПЗ-10 (табл. 11.12).

Таблица 11.12

Анализ существенных нарушений

№ п/п	*Выявленные нарушения*	*Сумма выявленных нарушений, руб.*	*Уровень существенности, руб.*	*Влияние нарушений на достоверность отчетности*	*Рекомендации аудитора*

11.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок операций с материально-производственными запасами

1. Проверка оформления первичных документов по расходованию бензина служебными автомобилями. Согласно п. 1 подп. 16 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов). Но

так как в соответствии со ст. 252 НК РФ в расходы, уменьшающие доходы от реализации в целях налогообложения, включаются расходы, документально подтвержденные, то, следовательно, на предприятии должны быть утвержденные нормы расхода топлива для служебного транспорта и прочей техники, путевые листы унифицированной формы и прочие первичные документы (если они утверждены законодательно, то форма разрабатывается и утверждается генеральным директором организации), оформленные в соответствии с предъявляемыми к ним требованиями.

При проверке хозяйственных операций, связанных с эксплуатацией служебных автомобилей, выявлены следующие нарушения указанных требований законодательства:

- в утвержденных зам. генерального директора нормах расхода горюче-смазочных материалов (ГСМ) не указаны виды топлива (бензин, дизтопливо и пр.) и марки бензина, используемого при работе автомобилей и прочей техники;
- не утверждена норма расхода топлива на а/м ГАЗ 278814, в утвержденных нормах указаны нормы расхода топлива указанной модели автомобиля иной модификации;
- на автопогрузчик (в нормах не указана его марка) утверждена норма ГСМ в следующих размерах: летняя — 6 л на 100 км пробега, зимняя — 6,6 л на 100 км пробега, а фактически списание бензина марки А-80 осуществляется исходя из часов работы, т.е. за один час работы автопогрузчика летом списывается 6 л, зимой — 6,6 л, что не соответствует утвержденным нормам.

При проверке не предъявлены первичные документы, подтверждающие фактическую эксплуатацию автопогрузчика в целях достижения дохода. Списание бензина, якобы израсходованного при работе автопогрузчика, осуществляется по актам. По мнению аудиторов, для учета работы автопогрузчика можно применять ф. ЭСМ-3, утвержденную постановлением Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте» от 28 ноября 1997 г. № 78 (далее — Постановление № 78);

- в путевых листах грузовых автомобилей не указывается время убытия и прибытия в пункты назначения при выполнении производственных заданий, хотя указаны пункты погрузки, места отправления и назначения;
- в путевых листах легковых автомобилей:
  — неразборчиво указываются пункты отправления и прибытия автомобилей, что затрудняет осуществление контроля за их использованием;

— не указывается количество пройденных километров при каждой поездке в отдельные пункты, а указывается количество пройденных километров в целом за день, что затрудняет контроль за количеством пройденных километров от одного пункта до другого;
— отсутствует подпись лица, пользовавшегося автомобилем при каждой поездке (предусмотрено в качестве обязательного реквизита унифицированной формой), присутствуют подписи в целом за день;
— реквизит «В чье распоряжение предоставлен легковой автомобиль» не дает информации о конкретном пользователе автомобилем (отдел, служба, работник службы ОАО). Во всех путевых листах неправомерно присутствует запись «В распоряжение ОАО».

Такое оформление путевых листов не является подтверждением того, что расходы, связанные с содержанием служебного транспорта, направлены на получение дохода организацией.

Следует оформлять путевые листы и прочие первичные документы в соответствии с предъявляемыми к ним требованиями.

2. Проверка правильности списания товарно-материальных ценностей. В бухгалтерском учете систематически отражается стоимость материальных ценностей (канцелярские товары, инвентарь, подушки, одеяла и др.) на счетах учета затрат проводкой Д-т 44 — К-т 71, минуя счета учета материальных ценностей, например стоимость приобретенных канцелярских товаров и др., в результате чего нарушается методология ведения учета хозяйственных операций по учету материально-производственных запасов, в связи с чем не представляется возможным подтвердить достоверность оборотов и остатков по сч. 10 «Сырье и материалы». В целях налогового учета расходы, связанные с использованием указанных материалов, могут быть изъяты из расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль, как не подтвержденные документально согласно ст. 252 НК РФ.

В ходе аудиторской проверки были установлены нарушения действующих правил ведения бухгалтерского учета по материально-производственным запасам.

Следует соблюдать методологию бухгалтерского учета.

3. Нарушения при проверке транспортно-заготовительных расходов. В соответствии с учетной политикой ЗАО «УУУ» учет транспортно-заготовительных расходов (далее — ТЗР) осуществляется по сч. 10.12 «Транспортно-заготовительные расходы». На

счете учитываются все таможенные сборы и пошлины, уплачиваемые ЗАО «УУУ» при таможенном оформлении покупных комплектующих изделий, транспортно-экспедиционное обслуживание, услуги страхования. Всего за 9 месяцев 2008 г. дебетовый оборот по сч. 10.12 составил 63 667 428,14 руб. В конце каждого отчетного периода сч. 10.12 закрывается и вся сумма ТЗР списывается на сч. 20 «Основное производство» и 08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». Принцип распределения ТЗР между счетами 20 и 08 изложен в учетной политике и определяется пропорционально фактической себестоимости списанных МПЗ исходя из расчетного процента. *Фактически принцип распределения не соблюдается.* В отчетном периоде списание МПЗ на сч. 20 не производилось, хотя в Дебет счета 20 включено ТЗР в сумме 1 341 136,34 руб. Таким образом, не соблюдается принцип распределения ТЗР в ЗАО «УУУ», заложенный в учетной политике.

Кроме того, необходимо отметить, что в соответствии с Методическими указания существует три способа учета транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) в организации:

1) отнесение ТЗР на отдельный счет «Заготовление и приобретение материалов» согласно расчетным документам поставщика;

2) отнесение ТЗР на отдельный субсчет к счету «Материалы»;

3) непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала, присоединение к денежной оценке вклада в уставный (складочный) капитал, внесенный в форме материально-производственных запасов, присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Транспортно-заготовительные расходы учитываются по отдельным видам и (или) группам материалов. Если нет значительного различия в удельном весе ТЗР, а также в случаях невозможности их отнесения непосредственно по конкретным видам и (или) группам материалов (например, по расходам, связанным с содержанием заготовительно-складского аппарата, оплате услуг сторонних организаций и т.п.), допускается вести учет ТЗР в целом по субсчету к счету «Материалы» или в целом по счету «Заготовление и приобретение материалов».

При применении метода учета ТЗР путем присоединения указанных расходов к счету «Заготовление и приобретение материалов» в состав отклонения в стоимости материалов (разница между фактической себестоимостью приобретаемых материалов и их учетной

ценой) входит сумма ТЗР и разница между стоимостью материала по договорной цене и его учетной ценой.

Сумма отклонений по окончании месяца (отчетного периода) в полном объеме списывается на счет «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Обращаем внимание, из вышеупомянутых трех методов учета метод отнесения ТЗР на отдельный субсчет к счету «Материалы» и метод отнесения ТЗР на отдельный счет «Заготовление и приобретение материалов», согласно расчетным документам поставщика, не в полной мере соответствует специфике бухгалтерского учета для авиационных предприятий.

Рекомендуется непосредственно (напрямую) включать ТЗР в фактическую себестоимость каждого покупного изделия (материала).

Глава 12

Аудиторская проверка операций с денежными средствами

12.1. Общая информация, необходимая для проверки

Цель аудиторской проверки — установление законности, достоверности и целесообразности совершения операций с денежными средствами и правильности их отражения в учете.

Нормативно-правовые документы, используемые для проверки операций с денежными средствами:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями);
- Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ;
- Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (утвержден решением Совета директоров ЦБ РФ 22 сентября 1993 г. № 40);
- приказ Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» от 31 октября 2000 г. № 94н (с изм. от 7 мая 2003 г.);
- постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» от 18 августа 1998 г. № 88;
- указание ЦБ РФ «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между

юридическими лицами по одной сделке» от 14 ноября 2001 г. № 1050-У;
- положение ЦБ РФ «О безналичных расчетах в Российской Федерации» от 3 октября 2002 г. № 2-П;
- приказ Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13 июня 1995 г. № 49;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н;
- положение Банка России «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации» от 5 января 1998 г. № 14-П;
- приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» от 10 января 2000 г. № 2н (ПБУ 3/2006)»;
- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и др.

Источники получения информации:
- Кассовая книга (ф. КО-4);
- Журнал регистрации приходных и расходных документов (ф. КО-3);
- приходные и расходные кассовые ордера (ПКО и РКО);
- отчеты кассира с приложенными первичными документами (ПКО ф. КО-1 и РКО ф. КО-2);
- расчетно-платежные ведомости (ф. Т-49);
- платежные ведомости (ф. Т-53);
- чековые книжки;
- банковские выписки;
- Главная книга;
- Бухгалтерский баланс организации (ф. № 1), 2-й раздел актива;
- Отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
- акты инвентаризации наличных денежных средств (ф. ИНВ-15);
- инвентаризационные описи ценных бумаг и бланков строгой отчетности (ф. ИНВ-16);
- учетные регистры (ведомости) по сч. 50, 51, 52, 55, 57 и др.;
- Положение об учетной политике.

Аудиторская проверка денежных средств состоит из нескольких этапов:

1) проверка кассовых операций аудируемого лица;

2) проверка расчетных счетов аудируемого лица;
3) проверка валютных счетов аудируемого лица;
4) проверка денежных документов.

12.2. Алгоритм аудиторской проверки

Аудит кассовых операций. В ходе аудита кассовых операций решаются следующие задачи:

1) оценка системы внутреннего контроля;
2) проверка поступления и расходования денежных средств;
3) проверка соблюдения кассовой дисциплины в организации;
4) ознакомление с условиями хранения наличных денег, ценных бумаг и других денежных средств.

Реализация каждой задачи включает выполнение определенных процедур. Так, в ходе проверки кассовых операций аудитору следует обязательно проверить:

- правильность документального оформления кассовых операций;
- сохранность наличных денег в кассе;
- соблюдение установленного лимита остатка денежных средств в кассе;
- правильность применения контрольно-кассовой техники (ККТ) при расчетах с населением;
- полноту и своевременность оприходования денежных средств и отражение данных хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета;
- правильность списания денег в расход и отражение данных хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета;
- организацию хранения свободных денежных средств в кассах организации.

Оценка системы внутреннего контроля (СВК). Оценка системы внутреннего контроля по данному разделу играет ключевую роль при определении характера и вида дальнейших аудиторских процедур по существу.

Одним из элементов оценки СВК является изучение аудитором порядка проведения инвентаризации кассовых операций и осуществления внезапных проверок (ревизий) кассы. Отражение результатов по данной операции целесообразно в рабочем документе — методике аудитора (табл. 12.1).

Таблица 12.1

Контроль и инвентаризация кассовых операций

Содержание вопроса	*Содержание ответа*	*Комментарий*
1	2	3
Установлена ли сигнализация в кассе		
Хранятся ли денежные средства в несгораемом шкафу		
Заключен ли договор на охрану		
Проводится ли инвентаризация кассы		
Проводится ли проверка правильности и полноты проведения инвентаризаций, а именно: • установлено ли количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них; • отражен ли порядок проведения инвентаризации в учетной политике предприятия; • имеются ли приказы о проведении инвентаризации; • имеются ли приказы о создании инвентаризационной комиссии; • соблюдаются ли сроки инвентаризации, установленные учетной политикой; • оформлены ли результаты инвентаризации соответствующей унифицированной первичной документацией, заполненной в установленном порядке, имеются ли подписи всех членов комиссии и материально ответственного лица; • при подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты и др.); • правильно ли отражаются выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; • отражаются ли результаты инвентаризации (недостачи, излишки), оформленные согласно установленным требованиям, в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете		

Окончание табл. 12.1

1	2	3
Проводится ли инвентаризация кассы в обязательных случаях, а именно: • при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия; • перед составлением годовой бухгалтерской отчетности; • при смене материально ответственных лиц; • при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей; • в случае стихийных бедствий; • при ликвидации (реорганизации) организации; • в других случаях, предусмотренных законодательством РФ		
Соответствует ли помещение кассы рекомендациям по обеспечению сохранности денежных средств. Помещение кассы должно быть изолировано, а двери в кассу во время совершения операций — заперты с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается. Согласно данному документу для обеспечения надежной сохранности наличных денежных средств и ценностей помещение кассы должно отвечать следующим требованиям: • быть изолированным от других служебных и подсобных помещений; • располагаться на промежуточных этажах многоэтажных зданий. В двухэтажных зданиях кассы размещаются на верхних этажах. В одноэтажных зданиях окна кассового помещения оборудуются внутренними ставнями; • иметь капитальные стены, прочные перекрытия пола и потолка, надежные внутренние стены и перегородки; • закрываться на две двери: внешнюю, открывающуюся наружу, и внутреннюю, изготовленную в виде стальной решетки, открывающейся в сторону внутреннего расположения кассы; • оборудоваться специальным окошком для выдачи денег; • иметь в обязательном порядке сейф (металлический шкаф) для хранения денег и ценностей, прочно прикрепленный к строительным конструкциям пола и стены стальными ершами; • располагать исправным огнетушителем		

Проверка поступления и расходования денежных средств. В ходе проверки необходимо проверить полноту, своевременность и правильность оприходования денежной наличности в результате поступлений из банка, возврата подотчетных сумм, выручки и прочих доходов и расходов. Поступления из банков проверяются путем сверки данных, записанных в корешках чеков, выписках банка и приходных кассовых ордерах. Своевременность и правильность поступления выручки изучаются путем сверки сумм в приходных кассовых ордерах, накладных и счетах-фактурах, лентах кассового аппарата. Остаток денежных средств по авансовым отчетам, внесенных в кассу, сверяется путем прослеживания соответствующих сумм по авансовым отчетам и приходным кассовым ордерам.

При проверке операций по расходованию денежных средств из кассы аудитору необходимо обратить внимание на обоснованность выдачи денег, т.е. на наличие приказов и распоряжений на премирование сотрудников, оказание материальной помощи, на командировки, выдачу средств на представительские расходы и другие нужды. Также аудитор должен подтвердить целевое использование денежных средств.

На данном этапе целесообразно провести выборочный арифметический контроль правильности подсчета оборотов и остатков по счету, для чего сверяются данные кассовой книги, отчета кассира и учетного регистра за соответствующий месяц проверяемого периода по датам. В случае выявления ошибок аудитор выясняет, являются ли указанные ошибки непреднамеренными либо вызваны невнимательностью бухгалтера при подсчете. При этом аудитор руководствуется правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 13.

Далее аудитор должен определить, носят ли выявленные нарушения систематический характер, и оценить их влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Проверка документального оформления кассовых операций. В процессе проверки кассовых операций аудиторы выясняют правильность их документального оформления: полноту заполнения реквизитов приходных и расходных документов; обязательную их регистрацию; наличие подписей ответственных лиц и получателей денежных средств; отсутствие исправлений и подчисток. Для подтверждения данной процедуры аудитор может использовать методику (табл. 12.2).

Таблица 12.2

Проверка оформления кассовых операций

Вопрос по объекту учета			
1	2	3	4
Все ли необходимые формы первичных документов при учете кассовых операций используются в организации			
Соответствуют ли применяемые формы первичных кассовых документов унифицированным формам			
Ведет ли предприятие только кассовую книгу			
Правильно ли оформляется кассовая книга: • кассовая книга должна быть прошнурована, пронумерована, опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данного предприятия; • подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются; • аудитор должен проверить, на какой срок заведена кассовая книга. Титульным листом предусмотрен срок « ... на ____год». *Отчетным годом для всех организаций является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно*: • проверить, нет ли пропущенных дней при окончании одной кассовой книги и заведении другой на титульном листе кассовой книги (например, на титульном листе одной кассовой книги при использовании всех листов — запись «Закончена 10 июля», а на титульном листе следующей кассовой книги запись — «Начата 15 июля» ввиду отсутствия кассовых операций в данный промежуток времени); • проверить, не нарушена ли хронология записей в один кассовый день, когда РКО выписывается ранее ПКО, в связи с чем возникает отрицательная касса; • заполнена ли строка «в том числе на заработную плату, выплаты социального характера и стипендии» из общей суммы остатка наличных денежных средств на конец дня; • везде ли поставлен корреспондирующий счет; • другие замечания			
Имеется ли согласованный с банком лимит наличных денежных средств в кассе, размер лимита			
Установлены ли порядок и сроки сдачи денежной наличности в банк сверх установленных лимитов			

Продолжение табл. 12.2

1	2	3	4
Соблюдается ли размер лимита остатка денежных средств в кассе. Предприятия имеют право хранить в кассах наличные деньги сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше трех рабочих дней, включая день получения денег в банке			
Имеются ли случаи: • неоприходования выручки; • расчетов наличными деньгами с юридическими лицами, сумма платежей которых превышает установленный лимит			
Полностью ли и своевременно (дата) осуществляется оприходование денег, полученных по каждому чеку из банка, путем сверки идентичных сумм, записанных в корешках чеков, и выписок банка (по шифру, соответствующему получению наличных денег)			
Имеются ли испорченные чеки в чековой книжке. Испорченные чеки погашаются надписью «аннулировано» и хранятся подклеенными к корешкам чеков в месте, обеспечивающем их сохранность			
Соответствует ли направление использования наличных денег их целевому назначению. Направление использования денежных средств и их целевое назначение организация определяет по своему усмотрению и указывает на обороте денежных чеков. Наличные деньги, полученные предприятиями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке. Согласно действующему законодательству меры ответственности к организациям, допустившим нецелевое использование денег, полученных в банке, не предусмотрены. Однако коммерческие банки могут проверять целевое использование организациями полученных в банках денежных средств и при необходимости предъявлять к ним соответствующие требования			
Сходятся ли данные кассовой книги и первичных кассовых документов с данными бухгалтерских регистров			
При наличии облагаемой и не облагаемой НДС выручки ведется ли раздельный учет таких операций (на разных субсчетах)			
Соответствует ли оформление приходных и расходных кассовых документов (РКО, ПКО) унифицированным формам			

Продолжение табл. 12.2

1	2	3	4
Имеется ли журнал регистрации ПКО и РКО. Соответствует ли данный журнал унифицированной форме. Имеются ли подчистки и неоговоренные исправления в журнале регистрации			
Все ли реквизиты ПКО и РКО заполнены в соответствии с требованиями п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете», а именно: • наименование документа; • дата составления документа; • наименование организации, от имени которой составлен документ; • содержание хозяйственной операции; • измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; • наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; • личные подписи указанных лиц			
Имеются ли наименования должностей и расшифровки подписей лиц, подписывающих кассовые документы, — ПКО, РКО, платежные (расчетно-платежные) ведомости			
Записаны ли в РКО наименование и номер паспорта или другого документа, удостоверяющего личность получателя, кем и когда он выдан			
Указываются ли в тексте РКО фамилия, имя и отчество получателя полностью			
Правильно ли осуществляется получение денежных сумм по доверенности. При проверке прилагаемой доверенности обратить внимание на соответствие ее оформления ст. 185 ГК РФ. В доверенности обязательно должна быть указана дата. Согласно ст. 186 ГК РФ доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна			
Указаны ли в платежной ведомости сроки выдачи заработной платы: с какого по какое число			

Окончание табл. 12.2

1	2	3	4
Правильно ли оформлены документы по выдаче заработной платы. По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий кассир должен: • в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»; • составить реестр депонированных сумм; • в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью			
Сдаются ли депонированные суммы в банк. Депонированные суммы сдаются в банк, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер			
Имеются ли случаи отсутствия подписей получателей в платежных ведомостях			
Проверить отсутствие подчисток, помарок или исправлений в ПКО и РКО			
Проверить оформление ПКО и РКО кассиром. При получении ПКО и РКО или заменяющих их документов кассир обязан проверить: • наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе — разрешительной надписи (подписи) руководителя предприятия или лиц, на это уполномоченных; • правильность оформления документов; • наличие перечисленных в документах приложений			

Проверка проводится в отношении трех видов лимитов:

- соблюдение установленного лимита расчетов наличными деньгами между юридическими лицами;
- соблюдение установленного лимита остатка денежных средств в кассе предприятия за проверяемый период;
- соблюдение установленного лимита при выдаче денег под отчет на хозяйственные нужды.

В соответствии с указанием ЦБ РФ «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке» от 14 ноября 2001 г. № 1050-У предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке — 100 тыс. руб.

Проверка соблюдения лимита остатка денежных средств в кассе. В соответствии с п. 2.5 положения Центрального банка Российской Федерации «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации» от 5 января 1998 г. № 14-П при наличии у предприятия нескольких счетов в различных учреждениях банков предприятие по своему усмотрению обращается в одно из обслуживающих учреждений банков с расчетом по форме № 0408020 для установления лимита остатка кассы. Аудитору следует проверить соблюдение организацией установленного Банком лимита остатка денежных средств.

Чековые книжки, корешки использованных чеков, а также неиспользованные чеки должны храниться у главного бухгалтера в условиях, исключающих возможность их утери. Испорченные чеки погашаются надписью «Аннулировано» и хранятся подклеенными к корешкам чеков.

Для оформления выводов аудитору необходимо последовательно просмотреть чековые книжки предприятия, проверяя в них количество корешков и незаполненных чеков (их должно быть столько, сколько указано на обложке чековой книжки).

Проверка расчетов с использованием контрольно-кассовой техники (ККТ). В соответствии со ст. 1 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр, применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Если организация ведет расчеты с физическими лицами с применением ККТ, то необходимо проверить, вся ли ККТ прошла регистрацию в государственной налоговой инспекции, о чем будут свидетельствовать карточки регистрации ККТ. Журналы

регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин должны вестись по форме КМ-5, они должны быть прошиты, пронумерованы, подписаны руководителем, главным бухгалтером и представителем налогового органа.

При аудите кассовых операций часто встречается нарушение лимита расчетов между юридическими лицами. За несоблюдение действующего порядка хранения свободных денежных средств, а также за накопление в кассах наличных денег сверх установленного лимита налагается штраф в трехкратном размере выявленной сверх лимитной кассовой наличности. За неоприходование в кассу денежной наличности налагается штраф в трехкратном размере неоприходованной суммы.

В соответствии со ст. 2 Федерального закона № 54-ФЗ организации и индивидуальные предприниматели в соответствии с порядком, определяемым Правительством Российской Федерации, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности.

Порядок утверждения формы бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, а также порядок их учета, хранения и уничтожения устанавливается Правительством Российской Федерации. К бланкам строгой отчетности, приравненным к кассовым чекам, относятся квитанции, билеты, проездные документы, талоны, путевки, абонементы и другие документы, предназначенные для осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случае оказания услуг населению (далее — бланки).

Формы бланков утверждаются Министерством финансов Российской Федерации по обращению заинтересованных органов государственной власти, Центрального банка Российской Федерации и организаций, объединяющих субъектов предпринимательской деятельности, занятых в определенной сфере услуг.

Сверка данных аналитического и синтетического учета при проверке кассовых операций. Лица, получившие деньги на хозяйственные нужды, также должны своевременно отчитаться и произвести полный расчет по выданным под отчет суммам. Если в кассовом ордере по строке «Основание» будет значиться «Остаток подотчетных сумм», в соответствии с которым производится воз-

врат денежных средств, то просматриваются приложенные к авансовому отчету документы и командировочные удостоверения или авансовый отчет с приложенными документами (хозяйственные расходы). Также сравнивается дата составления авансового отчета (последний должен быть составлен не позднее трех рабочих дней со дня возвращения из командировки), является ли этот день рабочим для данного предприятия, сверяется дата составления авансового отчета, номер приходного ордера, указанный в авансовом отчете, по которому вносится остаток неизрасходованных сумм, с номером, датой и суммой по приходному ордеру, а также с журналом-ордером «Расчеты с подотчетными лицами».

Проверка операций по депонированию денежных средств. Если в организации имеются случаи депонирования денежных средств, аудитору следует проверить правильность и сопоставимость депонированных сумм по реестру депонированных сумм и платежным ведомостям.

При проверке организации хранения свободных денежных средств в кассах организации устанавливается соответствие Порядку ведения кассовых операций в Российской Федерации, согласно которому:

- касса организации должна находиться в изолированном помещении, предназначенном для приема, выдачи и временного хранения наличных денег;
- обеспечена сохранность денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк;
- все наличные деньги и ценные бумаги хранятся в несгораемых металлических шкафах или в комбинированных и обычных металлических шкафах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются печатью кассира.

Санкции за несоблюдение кассовой дисциплины и расчетов с денежными средствами. Налоговый кодекс Российской Федерации. Статья 120 Налогового кодекса РФ предусматривает штрафные санкции за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, под которым понимается в том числе несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности денежных средств. За ука-

занное нарушение взыскивается штраф в размере 5 тыс. руб. Если нарушение совершено в течение более одного налогового периода, то штраф составляет 15 тыс. руб. За данное нарушение, повлекшее занижение налоговой базы, взыскивается штраф в размере 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях РФ. Статья 15.1 устанавливает штрафные санкции за нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций. Так, нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 4 до 5 тыс. руб., а на юридических лиц — от 40 до 50 тыс. руб.

12.3. Аудиторская проверка расчетных счетов

При проверке банковских операций по расчетному счету аудиторы должны решить следующие задачи:

- установить количество и состав открытых предприятием в банках рублевых счетов;
- выяснить законность и целесообразность операций по движению средств на этих счетах;
- определить правильность отражения банковских операций в учете;
- дать оценку состояния платежно-расчетной дисциплины;
- проверить наличие договоров банковского обслуживания;
- проверить, ведутся ли регистры синтетического учета по каждому расчетному счету;
- своевременно ли отражаются операции по движению денежных средств на расчетном счете в регистрах синтетического учета;
- производятся ли записи в учетные регистры по каждой выписке банка;
- тождественны ли записи в учетных регистрах и в выписках банка.

Проверка проводится по всем банковским счетам предприятия и предусматривает сверку остатков денежных средств на счетах по

выпискам банка и по учетным регистрам, а также оборотов и остатков по сч. 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути в учетных регистрах» и в Главной книге. При наличии расхождений выясняются их причины.

Анализ операций, совершенных в отчетном периоде, осуществляется путем тщательного изучения выписок с приложенными к ним платежными документами. Аудитору следует установить правильность учета и полноту зачисления денежных средств. Перечисленную покупателями выручку сверяют с записями в учетных регистрах по счетам учета финансовых результатов (сч. 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и по счетам учета расчетов с покупателями и заказчиками сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

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 на сч. 76-2 «Расчеты по претензиям».

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, счетами-фактурами и др.).

На заключительном этапе проверки данного вида хозяйственных операций устанавливается реальность и законность операций по сч. 57 «Переводы в пути». По данным первичных документов и учетных регистров по сч. 51 «Расчетные счета» и 57 «Переводы в пути» выясняется реальное движение средств, направленных для зачисления на расчетный счет (путем инкассации, сдачи в вечернюю кассу банка, через отделение связи и др.).

12.4. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок операций с денежными средствами

1. Нарушения порядка ведения кассовых операций. Аудитор обращает внимание, что в соответствии с:

- п. 32 Порядка ведения кассовых операций в РФ после издания приказа о назначении кассира на работу руководитель

предприятия обязан под расписку ознакомить его с порядком ведения кассовых операций в РФ и заключить договор о материальной ответственности;

- п. 36 Порядка ведения кассовых операций в РФ на малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, обязанности последнего могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя предприятия при условии заключения с ним договора о полной материальной ответственности.

Следует не нарушать требования Порядка ведения кассовых операций в РФ.

2. Не проводится инвентаризация кассы. В соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности проводится инвентаризация имущества и обязательств. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Следует проводить инвентаризацию кассы в сроки, определенные руководителем организации.

3. Нарушение порядка работы с денежной наличностью. Согласно ст. 15.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП) нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов, влечет наложение административного штрафа:

- на должностных лиц в размере от 4 тыс. до 5 тыс. руб.;
- на юридических лиц — от 40 тыс. до 50 тыс. руб.

По мнению аудитора, для избежания применения существующих мер административной ответственности необходимо согласовать с банком и утвердить порядок и сроки сдачи наличных денег *с учетом режима работы как самой организации, так и обслуживающего банка*.

4. Выявлены расхождения в данных. В ходе выборочной проверки своевременности и полноты оприходования наличных денежных средств в кассу организации аудитор выявил расхождения между данными, отраженными в книге кассира-операциониста, кассовой книге и по данным бухгалтерского учета (табл. 12.3).

Таблица 12.3

Анализ расхождений

Данные журнала кассира-операциониста		*Данные по кассовой книге*		*Данные бухгалтерского учета*	
Дата поступления выручки	*Сумма выручки за рабочий день (смену), руб.*	*Дата поступления денежных средств*	*Приход, руб.*	*Дата поступления денежных средств*	*Поступление денежных средств от покупателей, руб. (Д-т 50, К-т 62)*
Апрель 2008 г.					
10.04.2006	435 711,74	10.04.2008	Поступления от покупателей не отражены	10.04.2008	Поступления от покупателей не отражены
11.04.2008	722 298,83	11.04.2008	89 038,00		89 038,00

В нарушение требований, указанных в положении ЦБ РФ «О безналичных расчетах в Российской Федерации» от 3 октября 2002 г. №2-П систематически в платежных поручениях не всегда заполняются реквизиты «Поступление в банк платежей», «Списано со счета платежей», а также в строке «Назначение платежа» не указывается наименование товаров, выполненных работ, оказанных услуг.

Обратите внимание!

Согласно положению ЦБ РФ «О безналичных расчетах в Российской Федерации» от 3 октября 2002 г. № 2-П в платежных поручениях в поле «Назначение платежа» указывается:

- назначение платежа;
- наименование товаров, выполненных работ, оказанных услуг;
- номера и даты товарных документов, договоров;
- налог (выделяется отдельной строкой или делается ссылка на то, что налог не уплачивается).

Также может быть указана другая необходимая информация, в том числе срок уплаты налога или сбора, срок оплаты по договору.

Следует оформить платежные поручения в соответствии с требованием законодательства РФ.

5. В ходе аудиторских проверок систематически встречается следующая ситуация. Не представляется возможным подтвердить суммы полученной выручки, оприходованной в кассу организации за аудируемый период. Например, вся сумма полученной выручки отражается по Дебету сч. 50.01 «Касса организации». Аудитору, как правило, представляются первичные документы, на основании которых отражается оприходование денежных средств, например: приходный кас-

совый ордер, к которому прикладывается доверенность, выданная сотруднику организации на получение денежных средств.

Со слов сотрудников бухгалтерии реализация товаров производится исключительно оптом и только юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям. При этом сначала покупатель передает денежные средства представителю организации аудируемого лица, и только после того, как денежные средства фактически поступают в кассу организации (кассу структурного подразделения), пробивается кассовый чек.

В связи с этим аудитор обращает внимание руководства и сотрудников аудируемого лица на следующие моменты.

1. Лимит расчетов наличными денежными средствами с юридическими лицами составляет 100 тыс. руб. В соответствии со ст. 15.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях (КоАП) нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 4 до 5 тыс. руб., на юридических лиц — от 40 до 50 тыс. руб.

2. Кассовый чек должен быть выдан покупателю в момент оплаты. В соответствии со ст. 5 Закона № 54-ФЗ продавцы обязаны выдавать отпечатанные ККТ кассовые чеки в момент оплаты. Кассовый чек должен пробиваться до передачи товара покупателю либо одновременно с приобретенным товаром. Деньги следует принимать в кассу после или во время пробития чека (данное мнение подтверждается постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 24 мая 2005 г. по делу № А33-2359/04-С6-Ф02-2224/05-С1). Если чек будет пробит после передачи товара и сдачи покупателю, на кассира как должностное лицо может быть наложен административный штраф за неприменение ККТ (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 16 сентября 2004 г. по делу № Ф08-4264/2004-1630А).

В соответствии со ст. 14.5 КоАП продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг в организациях торговли либо в иных организациях, осуществляющих реализацию товаров, выполняющих работы либо оказывающих услуги, а равно гражданами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, при отсутствии установленной информации об изготовителе или о продавце либо без применения в установленных законом случаях контрольно-кассовых машин влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от 1 тыс. 500 руб. до 2 тыс. руб.; на должностных лиц — от 3 до 4 тыс. руб.; на юридических лиц — от 30 до 40 тыс. руб.

Следует устранить выявленные нарушения. Принять к сведению во избежание споров с контролирующими органами.

Глава 13

Аудит расчетов с персоналом по оплате труда

13.1. Общая информация, необходимая для проверки

Цель аудита расчетов с персоналом по оплате труда — проверка соблюдения действующего законодательства о труде, правильного начисления заработной платы и отражения в учете и отчетности расчетов с персоналом по оплате труда.

Основные задачи аудита:

- изучение системы внутреннего контроля расчетов с персоналом организации;
- подтверждение соблюдения действующего законодательства о труде по вопросам трудовых отношений, учета личного состава;
- проверка правильности производства начислений на заработную плату; законности и своевременности включения заработной платы и начислений на нее в себестоимость продукции (работ, услуг);
- проверка правильности организации бухгалтерского учета этих операций и отражения в соответствующих видах отчетности;
- проверка соблюдения норм действующего законодательства в части начислений и удержаний;
- оценка системы организации аналитического и синтетического учета.

Нормативно-правовая база:

- Трудовой кодекс Российской Федерации (ТК РФ);
- Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденное постановлением Правительства РФ от 11 апреля 2003 г. № 213;

- постановление Госкомстата России «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» от 5 января 2004 г. № 1;
- Налоговый кодекс РФ;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н и др.

13.2. Алгоритм аудиторской проверки

Аудиторскую проверку по разделу «Расчеты с персоналом по оплате труда» также можно разделить на три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап. Этот этап включает оценку системы внутреннего контроля.

При оценке СВК анализируются организация трудовой дисциплины, наличие всех необходимых документов, разработанных локальных нормативных актов, а также своевременности начисления заработной платы.

Локальный нормативный акт (ЛНА) — это документ, содержащий общеобязательные правила поведения для определенного круга лиц.

В соответствии со ст. 8 работодатель принимает локальные нормативные акты, содержащие нормы трудового права, в пределах своей компетенции в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями.

К локальным нормативным актам (ЛНА), в которых могут содержаться трудовые правила, относятся следующие:

- Устав организации;
- Коллективный договор;
- Правила внутреннего трудового распорядка;
- Положение о премировании;
- Положение об оплате труда;
- Должностные инструкции и др.

В ходе экспертизы ЛНА следует проверить наличие всех должностных инструкций, ознакомиться с их содержанием, изучить правила внутреннего распорядка, коллективного договора, положения о премировании и др.

Ознакомление с локальными нормативными актами и их экспертиза имеют ключевое значение для формировании мнения о надежности системы внутреннего контроля.

Коллективным договором, соглашениями может быть предусмотрено принятие локальных нормативных актов, содержащих нормы трудового права, по согласованию с представительным органом работников.

Понятие «коллективний договор» приведено в ст. 40 ТК РФ. ***Коллективный договор*** — это правовой акт, заключаемый работниками и работодателем в лице их представителей и регулирующий социально-трудовые отношения в организации.

При недостижении согласия между сторонами по отдельным положениям проекта коллективного договора в течение трех месяцев со дня начала коллективных переговоров стороны должны подписать коллективный договор на согласованных условиях с одновременным составлением протокола разногласий.

Неурегулированные разногласия могут быть предметом дальнейших коллективных переговоров или разрешаться в соответствии с Трудовым кодексом и иными федеральными законами.

Коллективный договор может заключаться в организации в целом, в ее филиалах, представительствах и иных обособленных структурных подразделениях. При заключении договора в филиале, представительстве, ином обособленном структурном подразделении, организации представителем работодателя является руководитель соответствующего подразделения, уполномоченный на это работодателем.

В соответствии с трудовым законодательством регулирование трудовых отношений и иных непосредственно связанных с ними отношений может осуществляться путем заключения, изменения, дополнения работниками и работодателями коллективных договоров, соглашений, трудовых договоров.

Коллективные договоры, соглашения, а также трудовые договоры не могут содержать условий, снижающих уровень прав и гарантий работников, установленный трудовым законодательством. Если такие условия включены в коллективный договор, соглашение или трудовой договор, то они не могут применяться.

Основной этап. Этот этап проверки целесообразно начинать с экспертизы трудовых договоров.

1. Проверка правильности оформления трудовых договоров. Согласно ст. 56 ТК РФ трудовой договор представляет собой соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым первый обязуется предоставить второму работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные настоящим Кодексом, законами и иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать действующие в организации правила внутреннего трудового распорядка. Аудитору необходимо проверить, заключен ли трудовой договор с руководителем организации. Данное требование содержится в ст. 275 ТК РФ.

В ходе экспертизы аудитор должен выяснить, содержат ли трудовые договоры обязательные условия, предусмотренные ст. 57 ТК РФ.

В трудовом договоре должны быть указаны:

- фамилия, имя, отчество работника и наименование работодателя (фамилия, имя, отчество работодателя — физического лица), заключивших трудовой договор;
- сведения о документах, удостоверяющих личность работника и работодателя — физического лица;
- идентификационный номер налогоплательщика (для работодателей, за исключением работодателей — физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями);
- сведения о представителе работодателя, подписавшем трудовой договор, и основание, в силу которого он наделен соответствующими полномочиями;
- место и дата заключения трудового договора.

Обязательными для включения в трудовой договор являются следующие условия:

- место работы, а в случае, когда работник принимается для работы в филиале, представительстве или ином обособленном структурном подразделении организации, расположенном в другой местности, — место работы с указанием обособленного структурного подразделения и его местонахождения;
- трудовая функция (работа по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указани-

ем квалификации; конкретный вид поручаемой работнику работы). Если в соответствии с федеральными законами с выполнением работ по определенным должностям, профессиям, специальностям связано предоставление компенсаций и льгот либо наличие ограничений, то наименование этих должностей, профессий или специальностей и квалификационные требования к ним должны соответствовать наименованиям и требованиям, указанным в квалификационных справочниках, утверждаемых в порядке, устанавливаемом Правительством РФ;

- дата начала работы, а в случае, когда заключается срочный трудовой договор, — также срок его действия и обстоятельства (причины), послужившие основанием для заключения срочного трудового договора в соответствии с ТК РФ или иным федеральным законом;
- условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки или должностного оклада работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты);
- режим рабочего времени и времени отдыха (если для данного работника он отличается от общих правил, действующих у работодателя);
- компенсации за тяжелую работу и работу с вредными и (или) опасными условиями труда, если работник принимается на работу в соответствующих условиях, с указанием характеристик условий труда на рабочем месте;
- условия, определяющие в необходимых случаях характер работы (подвижной, разъездной, в пути, другой характер работы);
- условие об обязательном социальном страховании работника в соответствии с настоящим Кодексом и иными федеральными законами;
- другие условия в случаях, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

В трудовом договоре могут предусматриваться дополнительные условия, не ухудшающие положение работника по сравнению с установленным трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, в частности:

- об уточнении места работы (с указанием структурного подразделения и его местонахождения) и (или) о рабочем месте;

- об испытании;
- о неразглашении охраняемой законом тайны (государственной, служебной, коммерческой и иной);
- об обязанности работника отработать после обучения не менее установленного договором срока, если обучение проводилось за счет средств работодателя;
- о видах и об условиях дополнительного страхования работника;
- об улучшении социально-бытовых условий работника и членов его семьи;
- об уточнении применительно к условиям работы данного работника прав и обязанностей работника и работодателя, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

По соглашению сторон в трудовой договор могут также включаться права и обязанности работника и работодателя, установленные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, локальными нормативными актами, а также права и обязанности работника и работодателя, вытекающие из условий коллективного договора, соглашений. Невключение в трудовой договор каких-либо из указанных прав и (или) обязанностей работника и работодателя не может рассматриваться как отказ от реализации этих прав или исполнения этих обязанностей. Условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки или оклада (должностного оклада) работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты) должны быть определены сторонами при заключении трудового договора.

Следовательно, повышение должностных окладов должно быть оформлено соглашением в письменной форме, которое должно стать неотъемлемой частью трудового договора. Кроме того, как следует из вышеприведенных статей ТК РФ, запись «премирование работника по результатам работы есть право, а не обязанность работодателя» некорректна, так как и в случаях, когда работник получает различного рода поощрительные выплаты, следует все выплаты оформлять соглашением в письменной форме.

В соответствии со ст. 252 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить полученные доходы на сумму произведенных расходов при соблюдении определенных условий. Одним из условий признания расходов является документальное подтверждение, т.е. правомерность затрат должна быть подтверждена документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Аудитор должен обратить внимание на то, вносятся ли изменения в трудовой договор при изменении существенных условий. Если в трудовом договоре есть ссылка на приложение, то такое приложение должно быть неотъемлемой частью трудового договора (например, правила внутреннего распорядка, должностные инструкции и др.).

Одновременно проверяются первичные документы, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1, которыми должны оформляться прием на работу (ф. Т-1), перевод работника из одного структурного подразделения в другое (ф. Т-5), предоставление работнику отпуска (ф. Т-6), увольнение с работы (ф. Т-8). На каждого работника заполняется личная карточка (ф. Т-2), а для учета научных работников заполняется учетная карточка научного работника (ф. Т-4).

2. Проверка договоров гражданско-правового характера (далее — договор ГПХ). Такие договоры заключается с физическими лицами, которые могут быть зарегистрированы в качестве предпринимателей без образования юридического лица[1]. Сравнительная характеристика гражданско-правовых и трудовых договоров приведена в табл. 13.1.

Таблица 13.1

Сравнительная характеристика гражданско-правовых и трудовых договоров

Признак	*Трудовой договор*	*Договор гражданско-правового характера*
1	2	3
Прием на работу	На должность по штатному расписанию	На выполнение конкретного задания (итого конкретный результат)
Оформление приема на работу	Приказ (ф. Т-1), личная карточка (ф. Т-2), трудовой договор	Гражданско-правовой договор
Трудовые книжки	Оформляются	Не оформляются
Первичные документы	Унифицированной формы	Акт, утвержденный в УП

[1] *Попова О.В.* Практическое применение Трудового кодекса. М.: Альфа-Пресс, 2003.

Окончание табл. 13.1

1	2	3
Смета	Необязательно	Необязательно, кроме строительства
Дисциплина труда	Подчиняется правилам внутреннего распорядка	Самостоятельно решает вопрос
Риск случайной гибели	Несет работодатель	Несет работник
Ответственность	Полная или ограниченная	Договорная
Льготы по ТК (выходное пособие, компенсация за неиспользованный отпуск)	Распространяются	Не распространяются
Вычет стандартный	Есть	Нет
ЕСН	Работодатель	Уплачивает работодатель без страхового взноса в ФСС
Страхование от несчастных случаев	Уплачивает работодатель	Уплачивает работодатель (прописать в договоре)

3. Проверка первичной учетной документации по учету кадров и оплате труда. Аудитор должен проверить, применяются ли на предприятии унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2005 г. № 1.

По учету кадров:

- ф. Т-1 «Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу»;
- ф. Т-1а «Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу»;
- ф. Т-2 «Личная карточка работника»;
- ф. Т-2ГС (МС) «Личная карточка государственного (муниципального) служащего»;
- ф. Т-3 «Штатное расписание»;
- ф. Т-4 «Учетная карточка научного, научно-педагогического работника»;
- ф. Т-5 «Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу»;
- ф. Т-5а «Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу»;

- ф. Т-6 «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику»;
- ф. Т-6а «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам»;
- ф. Т-7 «График отпусков»;
- ф. Т-8 «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)»;
- ф. Т-8а «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)»;
- ф. Т-9 «Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку»;
- ф. Т-9а «Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку»;
- ф. Т-10 «Командировочное удостоверение»;
- ф. Т-10а «Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении»;
- ф. Т-11 «Приказ (распоряжение) о поощрении работника»;
- ф. Т-11а «Приказ (распоряжение) о поощрении работников».

По учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда:

- ф. Т-12 «Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда»;
- ф. Т-13 «Табель учета рабочего времени»;
- ф. Т-49 «Расчетно-платежная ведомость»;
- ф. Т-51 «Расчетная ведомость»;
- ф. Т-53 «Платежная ведомость»;
- ф. Т-53а «Журнал регистрации платежных ведомостей»;
- ф. Т-54 «Лицевой счет», Т-54а «Лицевой счет (свт)»;
- ф. Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику»;
- ф. Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)»;
- ф. Т-73 «Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы».

В ходе аудиторской проверки аудитор должен тщательно проверить, оформляются ли в организации все необходимые первичные документы по учету труда и его оплаты, а также проверить, заполняются ли все обязательные реквизиты, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Обратите внимание!

При применении расчетно-платежной ведомости по ф. Т-49 другие расчетные и платежные документы по ф. Т-51 и Т-53 не составляются.

На работников, получающих заработную плату с применением платежных карт, составляется только расчетная ведомость, а расчетно-платежная и платежная ведомости не составляются. Ведомости составляются в одном экземпляре в бухгалтерии.

Начисление заработной платы (ф. Т-49 и Т-51) производится на основании данных первичных документов по учету выработки, фактически отработанного времени и других документов.

Справочно!

Нужны ли квоты на прием иностранцев?

Квотирование выдачи разрешений на работу иностранцам осуществляется в соответствии с постановлением Правительства РФ от 22 декабря 2006 г. № 783 «О порядке определения исполнительными органами государственной власти потребности в привлечении иностранных работников и формирования квот на осуществление иностранными гражданами трудовой деятельности в Российской Федерации».

Основой для этого являются положения Федерального закона «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» от 25 июля 2002 г. № 115-ФЗ . По общему правилу работодатель и заказчик работ имеют право привлекать и использовать иностранных работников только при наличии разрешения (предоставления части квоты). Разрешение на работу должно быть у иностранного работника. Есть лица, на которых не распространяется обязанность получать такие разрешения.

Чтобы принять на работу безвизового иностранца, организации не нужно получать заключение о целесообразности привлечения иностранных работников, разрешение на их привлечение и использование, оформлять приглашение на въезд в РФ. Но нужно отметить, что организация все равно должна участвовать в квотировании иностранцев (ранее это касалось только иностранцев из стран с визовым режимом).

4. Проверка своевременности начисления заработной платы. Согласно ст. 136 Трудового кодекса РФ заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка организации, коллективным договором, трудовым договором.

Данная норма императивна (обязательна) для исполнения. В трудовом договоре может быть оговорено условие по сроку выплаты заработной платы с меньшими интервалами (три раза в месяц, каждую неделю). Соглашения с работниками (в трудовых или коллективных договорах) о более редкой выплате заработной платы будут считаться ничтожными, так как они направлены на ухудшение условий труда.

В случае невыполнения требований Трудового кодекса РФ о выплате заработной платы два раза в месяц работодатель несет ад-

министративную и материальную ответственность. Причем эти виды ответственности могут наступать одновременно.

Согласно ст. 236 Трудового кодекса РФ при нарушении работодателем установленного срока выплаты заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и других выплат, причитающихся работнику, работодатель обязан выплатить их с уплатой процентов (денежной компенсации) в размере не ниже одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации от не выплаченных в срок сумм за каждый день задержки начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно.

Административная ответственность наступает в соответствии со ст. 5.27 Кодекса РФ об административных правонарушениях и влечет:

- наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от одной тысячи до пяти тысяч рублей;
- на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, — от одной тысячи до пяти тысяч рублей или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток;
- на юридических лиц — от 30 до 50 тыс. руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток.

Нарушение законодательства о труде и об охране труда должностным лицом, ранее подвергнутым административному наказанию за аналогичное административное правонарушение, влечет дисквалификацию на срок от одного года до трех лет.

5. Проверка обоснованности выдачи заработной платы. Для проверки повременной оплаты труда необходимо проанализировать табель учета использования рабочего времени, который является основанием для начисления заработной платы, и установить, сколько часов (дней) отработал конкретный работник в данном месяце.

Формы Т-12 и Т-13 являются обязательными к применению первичными учетными документами, форма которых утверждена постановлением Госкомстата России «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» от 5 января 2004 г. № 1.

Если в организации используется сдельная форма оплаты труда, то заработная плата работника начисляется на основании нарядов или других документов на выполненные в течение месяца работы в соответствии с утвержденными нормами выработки и расценками.

Обратите внимание!

Если заработная плата установлена в условных единицах (евро) и выплачивается по курсу ЦБ РФ на последний день месяца, согласно ст. 131 ТК РФ выплата заработной платы производится в денежной форме в валюте Российской Федерации (в рублях). Таким образом, законодатель однозначно определил валюту, в которой производится оплата труда, — только в рублях.

Использование иной валюты при оплате труда приведет к привлечению организации к административной ответственности за нарушение трудового законодательства.

Так как выплата заработной платы производится в рублях, то у общества отсутствуют признаки нарушений административного законодательства РФ. Вместе с тем обращаем внимание на то, что трудовая инспекция считает это нарушением трудового законодательства. В данном случае нарушается конституционный принцип равной оплаты за равный труд.

Если курс валюты меняется, работник получает разные суммы оплаты труда на каждую последующую дату при выполнении одних и тех же трудовых функций. Эта ситуация может привлечь внимание в условиях финансового кризиса, когда курсы валют являются крайне валатильными.

6. Сверка данных аналитического и синтетического учета:

- сравнить данные ф. Т-49, Т-51, Т-53 с данными Главной книги по сч. 70;
- сверить суммы заработной платы, выданные работникам организации из кассы, и дебетовых оборотов Главной книги по сч. 70 за каждый месяц;
- установить соответствие данных сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» данным книги учета депонированной заработной платы.

7. Проверка расчета среднего заработка. Для всех случаев определения размера средней заработной платы ст. 139 ТК РФ устанавливается единый порядок ее исчисления.

Для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя, независимо от того, из каких источников они производятся. Порядок расчета среднего заработка одинаков для всех работников предприятия, в том числе работающих на условиях совместительства (п. 19 Положения № 922 от 24 декабря 2007 г. «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» (далее — Положение № 922)).

Пунктом 18 Положения № 922 установлено, что во всех случаях средний месячный заработок работника, отработавшего полностью в расчетный период норму рабочего времени и выполнившего нор-

мы труда (трудовые обязанности), не может быть менее определенного федеральным законом минимального размера оплаты труда.

При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника осуществляется исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата. При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале — по 28-е (29-е) число включительно).

В расчет среднего заработка включаются:

- заработная плата, начисленная работнику по тарифным ставкам, окладам (должностным окладам) за отработанное время;
- заработная плата, начисленная работнику за выполненную работу в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), или комиссионное вознаграждение;
- заработная плата, выданная в неденежной форме;
- выплаты, связанные с условиями труда, в том числе выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (в виде коэффициентов и процентных надбавок к заработной плате), повышенная оплата труда на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, оплата работы в ночное время, в выходные и нерабочие праздничные дни, сверхурочной работы;
- премии и вознаграждения, предусмотренные системой оплаты труда;
- другие виды выплат по заработной плате, применяемые у соответствующего работодателя.

Согласно п. 15 Положения № 922 при определении среднего заработка премии и вознаграждения учитываются в следующем порядке:

- ежемесячные премии и вознаграждения — фактически начисленные в расчетном периоде, но не более одной выплаты за каждый показатель за каждый месяц расчетного периода;
- премии и вознаграждения за период работы, превышающий один месяц, — фактически начисленные в расчетном периоде за каждый показатель, если продолжительность периода, за который они начислены, не превышает продолжительности расчетного периода, и в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода, если продолжительность периода,

за который они начислены, превышает продолжительность расчетного периода;

- вознаграждение по итогам работы за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), иные вознаграждения по итогам работы за год, начисленные за предшествующий событию календарный год, независимо от времени начисления вознаграждения.

Если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью или из него исключалось время в соответствии с п. 5 Положения № 922, премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетном периоде, за исключением премий, начисленных за фактически отработанное время в расчетном периоде (ежемесячные, ежеквартальные и др.).

Если работник проработал неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, они учитываются при определении среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм в порядке, установленном настоящим пунктом.

В письме Минздравсоцразвития России от 26 июня 2008 г. № 2337-17 чиновники уточнили, какие премии можно учесть целиком при расчете отпускных и как правильно распределить их пропорционально отработанному времени.

Обратите внимание!

В ходе проверок часто встречается неверный расчет среднего заработка, в частности, при направлении сотрудника в командировку.

Например, когда работник находится в командировке, *оплата производится не по среднему заработку.*

За командированным работником сохраняются место работы (должность) и средний заработок в период командировки, в том числе во время нахождения в пути. Средний заработок для оплаты труда за время нахождения в командировке рассчитывается согласно постановлению Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы». Средний заработок за время нахождения работника в командировке сохраняется за все рабочие дни недели по графику, установленному по месту постоянной работы.

Заработная плата пересылается командированному работнику по его просьбе за счет организации, которой он командирован.

При направлении в командировку лица, работающего по совместительству, средний заработок сохраняется на том предприятии, которое его командировало.

8. Проверка обоснованности выплаты премии. Все выплаты, совершаемые в пользу работника, можно условно разделить на две группы: основные и дополнительные. К *основным выплатам* относятся: оплата труда, начисленная на основании сдельных расценок, тарифных ставок, окладов, а также оплата труда в повышенном или пониженном размере в случаях, предусмотренных Трудовым кодексом РФ (ТК РФ).

Дополнительные выплаты — выплаты за фактически не отработанное время, которое подлежит оплате по законодательству (отпускные, больничные, различные компенсации, пособия) или по инициативе руководства организации (материальная помощь, премии).

Премии, выплачиваемые работникам, также делятся на две группы:

1) *премии, обусловленные действующей в организации системой оплаты труда*, которые выплачиваются за достижение высоких количественных и качественных результатов и носят регулярный характер (премии за выполнение особо важных заданий и выплаты по итогам года относятся на себестоимость выпускаемой продукции);

2) *премии, носящие единовременный характер* (выплачиваются за счет чистой прибыли организации, фонда потребления или за счет специальных источников).

9. Проверка правильности и обоснованности дополнительных выплат:

- оплаты очередных отпусков;
- оплаты дополнительных отпусков, включая учебные;
- выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск;
- выплаты выходного пособия при увольнении и др.

10. Проверка удержаний из заработной платы. Аудитор проверяет правильность корреспонденции счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» со следующими счетами:

- 28 «Брак в производстве» — за допущенный брак;
- 68 «Расчет по итогам и сборам» — налог на доходы физических лиц;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — взносы в ПФР;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — своевременно не возвращенные суммы, полученные под отчет;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — за причиненный организации материальный ущерб, погашение ссуд;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц; по товарам, проданным в кредит.

11. Проверка начисления ЕСН. Аудитору необходимо проверить, соответствует ли фонд оплаты труда по данным Главной книги (К-т сч. 70) фонду оплаты труда по данным «Расчетов по авансовым платежам» и декларации по ЕСН:

- соответствует ли фонд оплаты труда по данным Главной книги (К-т сч. 70) фонду оплаты труда по данным «Расчетов по авансовым платежам по страховым взносам в ПФР» и декларации по страховым взносам в ПФР;
- соответствуют ли данные Главной книги о суммах начисленного единого социального налога (К-т сч. 69), декларации и расчетам по авансовым платежам по ЕСН.

Кроме того, аудитор проверяет:

- своевременно ли производятся перечисления авансовых платежей по ЕСН (п. 3 ст. 243 НК РФ);
- правильно ли применяются ставки налога при начислении ЕСН (ст. 241 НК РФ).

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования и др.;

- какие выплаты работникам производятся за счет прибыли, облагаются ли ЕСН выплаты, не указанные в ст. 270 НК РФ (п. 3 ст. 236 НК РФ);
- выплаты и иные вознаграждения, начисляемые организацией (налогоплательщиками) в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам;
- облагаются ли ЕСН оплата найма жилого помещения во время командировки сверх норм без документов, подтверждающих оплату расходов (п. 2 ст. 238; п. 3 ст. 236 НК РФ).

12. Проверка налога на доходы физических лиц (НДФЛ). Аудитору следует проверить, какие доходы помимо заработной платы получают работники:

- по выданным сотрудникам займам (подп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ);

- по реализованному имуществу физическим лицам, являющимся взаимозависимыми по отношению к налоговому агенту (подп. 2 п. 1 ст. 212 НК РФ);
- дивиденды, полученные от организации (п. 2 ст. 214 НК РФ);
- проценты, полученные от организации (подп. 1 п. 1 ст. 208 НК РФ);
- страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от организации (подп. 2 п. 1 ст. 208, ст. 213 НК РФ);
- доходы в виде сумм страховых (пенсионных) взносов, если эти суммы вносятся за физических лиц из средств организаций (за исключением случаев, установленных п. 5 ст. 213 НК РФ);
- доходы, полученные от сдачи имущества в аренду (подп. 4 п. 1 ст. 208 НК РФ);
- доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав (подп. 3 п. 1 ст. 217 НК РФ);
- доходы в натуральной форме (кроме случаев, указанных в ст. 217 НК РФ) и другие доходы.

Далее аудитор должен собрать надлежащие аудиторские доказательства в отношении следующих вопросов.

1. Включается ли в доход работников оплата за обучение, кроме случаев, установленных в п. 3 ст. 217 НК РФ?

2. Облагаются ли налогом доходы, превышающие 4 тыс. руб., по основаниям, установленным п. 28 ст. 217 НК РФ?

3. Облагаются ли налогом выплаты единовременной материальной помощи, основания которых не соответствуют п. 8 ст. 217 НК РФ?

4. Обоснованно ли предоставляются стандартные налоговые вычеты работникам (ст. 218 НК РФ)?

5. Ведется ли ф. 1-НДФЛ, в том числе на физических лиц, получающих вознаграждения по договорам ГПХ и частных предпринимателей, не предъявивших свидетельства о постановке на учет в ИФНС и МРП (п. 1 ст. 230 НК РФ)?

6. Правильно ли применяется ставка НДФЛ для разных видов доходов и работников (ст. 224 НК РФ)?

7. Своевременно ли производятся удержание и перечисление налога (ст. 225, ст. 226 НК РФ)?

8. Соответствуют ли обороты сч. 68/НДФЛ за налоговый период данным отчетности по ф. 2-НДФЛ (ст. 126 НК РФ)?

Заключительный этап. На этом этапе аудитор анализирует полученные доказательства в целях выражения мнения по поводу правильности отражения в учете и отчетности операций по расчетам по оплате с персоналом.

13.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок операций с персоналом по оплате труда

1. Часто повышение должностных окладов в организациях производится на основании приказов генерального директора, без заключения соглашения об изменении определенных сторонами условий трудового договора в письменной форме. В соответствии со ст. 72 Трудового кодекса РФ изменение определенных сторонами условий трудового договора, в том числе перевод на другую работу, допускается только по соглашению сторон трудового договора, за исключением случаев, предусмотренных ТК РФ. Соглашение об изменении определенных сторонами условий трудового договора заключается в письменной форме.

Если при заключении трудового договора в него не были включены какие-либо сведения и (или) условия из числа предусмотренных ч. 1 и 2 ст. 72 ТК РФ, то это не является основанием для признания трудового договора незаключенным или его расторжения. Трудовой договор должен быть дополнен недостающими сведениями и (или) условиями. При этом недостающие сведения вносятся непосредственно в текст трудового договора, а недостающие условия определяются приложением к трудовому договору либо отдельным соглашением сторон, заключаемым в письменной форме, которые являются неотъемлемой частью трудового договора. В соответствии со ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

2. В соответствии со ст. 136 ТК РФ заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным договором, трудовым договором. Вместе с тем представленные трудовые договоры не содержат указание на конкретные даты выплаты заработной платы. Ссылок на локальные нормативные акты, в том числе правила внутреннего трудового распорядка, трудовой договор не содержит. Таким образом, в данном случае имеется нарушение ст. 136 ТК РФ.

Трудовые договоры не содержат описания конкретных трудовых обязанностей, в то время как в соответствии со ст. 57 ТК РФ трудовая функция должна быть указана. Аудитор полагает, что трудовая функция в трудовом договоре может быть раскрыта либо посредством указания в договоре на наименование должности, но с обязательной ссылкой на должностную инструкцию, либо указанием перечня конкретных трудовых обязанностей в трудовом договоре, который работник обязан выполнять. Так как фактически должностные инструкции не утверждены в обществе, следует признать, что до момента письменного ознакомления с должностными инструкциями работниками общества трудовая функция в трудовом договоре не раскрыта и, следовательно, не определена.

3. В течение аудируемого периода года систематически сотрудники переводились на другую должность (в другое структурное подразделение), однако изменения в трудовой договор не вносились. В соответствии со ст. 57 ТК РФ условия трудового договора подразделяются на *обязательные* и *дополнительные*. Обязательными для включения в трудовой договор являются следующие условия:

- место работы, а в случае, когда работник принимается для работы в филиале, представительстве или ином обособленном структурном подразделении организации, расположенном в другой местности, — место работы с указанием обособленного структурного подразделения и его местонахождения;
- трудовая функция (работа по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретный вид поручаемой работнику работы). Если в соответствии с федеральными законами с выполнением работ по определенным должностям, профессиям, специальностям связано предоставление компенсаций и льгот либо наличие ограничений, то наименование этих должностей, профессий или специальностей и квалификационные требования к ним должны соответствовать наименованиям и требованиям, указанным в квалификационных справочниках, утверждаемых в порядке, устанавливаемом Правительством РФ;
- дата начала работы, а в случае, когда заключается срочный трудовой договор, — также срок его действия и обстоятельства (причины), послужившие основанием для заключения срочного трудового договора в соответствии с Трудовым кодексом РФ или иным федеральным законом;
- условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки или оклада (должностного оклада) работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты);

- режим рабочего времени и времени отдыха (если для данного работника он отличается от общих правил, действующих у данного работодателя);
- компенсации за тяжелую работу и работу с вредными и (или) опасными условиями труда, если работник принимается на работу в соответствующих условиях, с указанием характеристик условий труда на рабочем месте;
- условия, определяющие в необходимых случаях характер работы (подвижной, разъездной, в пути, другой характер работы);
- условие об обязательном социальном страховании работника в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами и др.

4. В ОАО установлены различные виды компенсационных выплат, в частности компенсационные выплаты мобильной связи, по разъяснению работников бухгалтерии, за использование мобильных телефонов, принадлежащих работникам, в служебных целях, использование личного автотранспорта.

В соответствии со ст. 188 ТК РФ «при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ (амортизацию) инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием. Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора в письменной форме».

В представленных трудовых договорах данное условие не принято двумя сторонами — работниками и работодателем, что противоречит трудовому законодательству и не позволяет указанные расходы принимать в целях исчисления налога на прибыль (ст. 255 НК РФ).

5. Аудитор обращает внимание, что согласно указаниям по применению и заполнению форм первичной учетной документации, утвержденных постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1, «график отпусков (ф. Т-7) применяется для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работников всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам. График отпусков — сводный график. При его составлении учитываются положения действующего законодательства Российской Федерации, специфика деятельности организации и пожелания работников.

График отпусков подписывается руководителем кадровой службы и утверждается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом с учетом мотивированного мнения выборного профсоюзного органа (при наличии последнего) данной организации об очередности предоставления оплачиваемых отпусков.

При переносе срока отпуска на другое время с согласия работника и руководителя структурного подразделения в график отпусков вносятся соответствующие изменения с разрешения лица, утвердившего график, или лица, уполномоченного им на это. Перенос отпуска производится в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, на основании документа, составленного в произвольной форме».

Рекомендации. Иметь в наличии трудовые договоры со всеми работниками.

Дооформить трудовые договоры в соответствии с Трудовым кодексом РФ.

Разработать и утвердить правила внутреннего трудового распорядка, положения, инструкции и прочие руководящие и регламентирующие документы, необходимые для заключения трудовых договоров.

Отразить в трудовых договорах размер возмещения расходов за компенсацию личного имущества.

Внести недостающие условия в трудовые договоры.

6. На основании приказа генерального директора в ОАО «ХХХ» выплачиваются надбавки и доплаты сотрудникам организации. Установить обоснованность данных выплат не представляется возможным. Например, согласно приказу б/н от 14 мая 2007 г. за выполнение дополнительного объема работ установить М.А. Ермакову (водитель) доплату в размере 5 тыс. руб. с 1 мая 2007 г.

Аудитор обращает внимание на то, что в ст. 255 НК РФ сказано, что в расходах можно учитывать любые, в том числе стимулирующие, начисления и надбавки, премии и единовременные поощрительные начисления, «предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами». Вместе с тем согласно п. 21 ст. 270 НК РФ учитывать в расходах вознаграждения, не предусмотренные в трудовом договоре, запрещено. Стимулирующие выплаты нельзя учитывать в расходах, если они не предусмотрены трудовыми договорами либо если в трудовых контрактах нет ссылок на документы общества, где установлены выплаты. К такому выводу, например, пришел Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в постановлении от 19 июня 2006 г. № А56—25980/2005. Но если стимулирующие выплаты предусмотрены внутренним документом компании и коллективным договором, то их можно учитывать в расходах (постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 3 июля 2006 г. № А14—18292—2005/641/10). Иногда достаточно даже просто указать в трудовом договоре, что работники ознакомлены с коллективным договором.

Идентифицировать сумму премий (надбавок и доплат) за 2007 г. не представляется возможным ввиду отсутствия должного аналитического учета.

7. В ОАО применяются неунифицированные формы табеля учета рабочего времени (форма Т-13), представленные табели учета рабочего времени не утверждены и заполнены с нарушением требований постановления Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» от 5 января 2004 г. № 1. Систематически в табели вносятся исправления, пометки.

Для обоснования расчета заработной платы работникам организации в ОАО должен применяться табель учета рабочего времени (ф. Т-13).

Ввиду того что в аудируемом лице предусмотрены две формы оплаты труда — сдельная и повременная, для обоснования расчета заработной платы работникам при сдельной форме оплаты труда в организации должны быть документы, на основании которых в бухгалтерском учете начисляется заработная плата (заказ-наряды, отчеты бригадира и др.).

Согласно требованиям ст. 252 НК РФ для уменьшения доходов на сумму произведенных расходов необходимо, чтобы расход одновременно соответствовал следующим критериям:

- обоснованности (экономической оправданности) расходов;
- подтверждению расходов документами, оформленными в соответствии с действующим законодательством;
- осуществлению расхода в рамках деятельности, направленной на получение дохода.

Если произведенный расход не соответствует хотя бы одному из критериев, приведенных выше, то расход в целях налогообложения не признается, даже если он поименован в ст. 25 НК РФ как уменьшающий налогооблагаемую прибыль.

Информация табелей учета использования рабочего времени является исходной для начисления заработной платы, поэтому она должна достоверно отражать отработанные работником часы.

При заполнении табелей учета рабочего времени необходимо руководствоваться «Инструкцией по применению и заполнению форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты», утвержденной Постановлением № 1.

Рекомендации. Устранить выявленные замечания по учету оплаты труда работников организации. При заполнении табелей использовать условные обозначения, установленные вышеназванной Инструкцией.

Глава 14

Аудит расчетов с подотчетными лицами

14.1. Общая информация, необходимая для проверки

Цель аудита расчетов с подотчетными лицами — установить правильность и достоверность данных операции в учете и определить их влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Основные задачи аудита:

- проверка правильности оформления авансовых отчетов;
- проверка правильности оформления первичных документов, подтверждающих произведенные расходы;
- проверка правильности отнесения расходов на соответствующие источники погашения затрат (себестоимость, капитальные вложения, прибыль и др.);
- проверка правильности проведения расчетов с юридическими лицами через подотчетных лиц;
- проверка правильности учета командировочных расходов.

Источники информации:

- авансовые отчеты по унифицированной форме АО-1 «Авансовый отчет», утвержденной постановлением Госкомстата от 1 августа 2001 г. № 55;
- первичные документы по направлению работников в командировки, включая командировки за границу (приказ (распоряжение), о направлении работника в командировку — ф. Т-9, приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку — ф. Т-9а, командировочное удостоверение — ф. Т-10, служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении — ф. Т-10а);
- отчетность организации;
- регистры синтетического и аналитического учета по учету расчетов с подотчетными лицами, включая расчеты в иностранной валюте, в зависимости от применяемых форм бух-

галтерского учета (оборотно-сальдовая ведомость, Главная книга и иные регистры по сч. 71);
- документы по инвентаризации, оформленные в соответствии с постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 (акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами – ф. ИНВ-17 и др.);
- приказ об установлении круга лиц, имеющих право получать наличные денежные средства под отчет на хозяйственно-операционные расходы;
- приказ по учетной политике в части порядка выдачи, использования, сроков возврата денежных средств, порядка проведения инвентаризации расчетов с подотчетными лицами и т.д.;
- первичные оправдательные документы, подтверждающие использование денежных средств по целевому назначению (проездные билеты, счета гостиниц, письма-приглашения, товарные и кассовые чеки, квитанции к приходным кассовым ордерам и т.д.), приложенные к авансовым отчетам, и др.

14.2. Алгоритм аудиторской проверки

1. Имеются ли факты выдачи наличных денег на:
- хозяйственно-операционные расходы и приобретение МПЗ;
- командировочные расходы;
- представительские расходы.

2. Соответствует ли форма авансового отчета унифицированной форме, а также правильность заполнения реквизитов.

3. Утвержден ли руководителем предприятия перечень лиц, имеющих право подписи реквизитов авансовых отчетов.

4. Определены ли руководителем предприятия сроки, на которые выдаются под отчет суммы на хозяйственно-операционные расходы.

5. Имеется ли перечень лиц, утвержденный руководителем предприятия, имеющих право брать наличные деньги на хозяйственные нужды, в том числе на приобретение ГСМ.

6. Установлены ли руководителем предприятия размеры выдаваемых под отчет сумм на хозяйственно-операционные расходы.

7. Имеются ли случаи выдачи денег под отчет, когда подотчетное лицо не рассчиталось по ранее выданному авансу.

8. Имеются ли случаи передачи подотчетных сумм.

9. Проставлены ли корреспондирующие счета при заполнении авансовых отчетов. Своевременно ли представляются авансовые отчеты по денежным суммам, выданным на хозяйственные расходы.

10. Имеются ли случаи приобретения для нужд предприятия материальных ценностей на собственные деньги работника.

11. Соответствуют ли объем и состав оправдательных документов, прилагаемых к авансовым отчетам по хозяйственным расходам, требованиям действующего законодательства (документ, подтверждающий факт оплаты, документ, подтверждающий факт передачи товарно-материальных ценностей, оказания услуги).

12. Имеются ли случаи отсутствия кассового чека при наличии товарного чека.

13. Имеются ли случаи отсутствия товарного чека при наличии кассового чека.

14. При наличии товарного чека имеется ли в нем обязательная расшифровка наименований приобретаемых ценностей — измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении.

15. Содержат ли кассовые чеки, принимаемые в составе оправдательных документов, следующие обязательные реквизиты:

- наименование организации;
- идентификационный номер организации-налогоплательщика;
- заводской номер ККМ;
- порядковый номер чека;
- дату и время покупки (оказания услуги);
- стоимость покупки (услуги);
- признак фискального режима.

16. При приобретении ТМЦ у предприятий, кроме розничной торговли, проверить, имеются ли все необходимые реквизиты в квитанциях к ПКО, прилагаемых к авансовым отчетам:

- отсутствует номер документа;
- отсутствует дата документа;
- не указано, от кого приняты денежные суммы;
- не заполнена строка «основание»;
- отсутствует сумма цифрами или прописью;
- отсутствует подпись главного бухгалтера;
- отсутствует подпись кассира;
- отсутствует расшифровка подписи главного бухгалтера;
- отсутствует расшифровка подписи кассира;
- другие замечания.

17. Имеются ли случаи списания материальных ценностей на счета учета затрат, минуя счета учета материальных ценностей.

18. Соответствует ли период включения в расходы, учитываемые для целей налогообложения, датам, указанным в оправдательных документах.

14.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок расчетов с подотчетными лицами

1. Руководителем организации не установлен перечень лиц, имеющих право брать наличные деньги на хозяйственные нужды, в том числе на приобретение ГСМ. Не установлены размеры выдаваемых под отчет сумм на хозяйственно-операционные расходы, а также сроки. Не утвержден перечень лиц, имеющих право подписи реквизитов авансовых отчетов.

2. В организации допускаются нарушения в оформлении авансовых отчетов (табл. 14.1).

Таблица 14.1

Проверка оформления авансовых отчетов

Номер авансового отчета	*Дата составления*	*Подотчетное лицо*	*Выявленные нарушения*
44	19.12.2008	В.Е. Жирков	• Не заполняется строка «назначение аванса» • Материальные ценности приобретаются за счет работника организации
45	19.12.2008	Е.М. Зверков	
47	28.12.2008	Е.М. Зверков	
48	29.12.2008	Е.М. Зверков	

Работники ОАО тратят свои деньги на приобретение материальных ценностей, затем оформляется авансовый отчет, а организация возмещает работнику понесенные расходы.

Поскольку в данной ситуации работнику не выдавались наличные деньги под отчет, авансовый отчет не составляется, так как отсутствует сам факт расчетов с подотчетным лицом. Согласно Инструкции по применению Плана счетов, утвержденной приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы. На выданные под отчет суммы сч. 71 дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств. На израсходованные подотчетными лицами суммы сч. 71 кредитуется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или другими счетами в зависимости от характера произведенных расхо-

дов. Аналитический учет по сч. 71 ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

В данной ситуации работник приобретает материальные ценности за счет собственных средств, а затем передает их организации в качестве имущества, принадлежащего ему на праве собственности. Предприятие имеет право возместить работнику понесенные расходы на основании договора купли-продажи.

При этом в налоговую базу для исчисления налога на доходы физических лиц должны быть внесены суммы возмещения расходов, понесенных налогоплательщиком при приобретении для предприятия материальных ценностей за счет собственных средств (ст. 226 НК РФ). Удерживать и перечислять налог организация не должна, однако она обязана сообщить в налоговые органы о размере дохода, полученного физическим лицом от продажи данного имущества (ст. 230 НК РФ), в справке по ф. 2-НДФЛ. Физические лица, продававшие в течение налогового периода имущество, принадлежащее им на праве собственности, должны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию (п. 3 ст. 228 НК РФ). Граждане имеют право на получение имущественного вычета в установленных размерах или вместо использования вычета право уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на фактически произведенные и документально подтвержденные расходы, связанные с получением этих доходов (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Если организация учла в целях налогообложения налогом на прибыль расходы на основании документов, оформленных на имя работника, то эти расходы могут быть не признанными налоговыми органами, так как согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком, т.е. организацией, а не ее сотрудниками.

3. Отсутствие оправдательных документов. Систематически к авансовым отчетам в качестве оправдательных документов прилагаются билеты на автобус и метро. Однако из представленных билетов на автобус (метро) не всегда можно четко определить, что оплачивается проезд в производственных целях. Отсутствует приказ руководителя организации об определении лиц, работа которых носит разъездной характер. Аудиторы обращают внимание, что в отсутствие такого приказа подтвердить экономическую целесообразность указанных расходов в соответствии со ст. 252 НК РФ не представляется возможным.

4. Выдача под отчет сумм лицам, ранее не отчитавшимся по подотчетным суммам. В ходе проверки выявлены случаи выдачи под отчет денежных средств, в то время как работник не отчитался за ранее выданные под отчет денежные суммы, например, согласно авансовому отчету № 33 от 18 ноября 2005 г., остаток на начало периода у подотчетного лица Е.М. Зверкова составлял 500 руб. Затем Е.М. Зверков покупает на свои денежные средства (510,71 руб.) материальные ценности. Перерасход в размере 1010,71 руб. выдается подотчетному лицу по расходному кассовому ордеру. В отдельных авансовых отчетах не заполняется строка «остаток (перерасход) внесен (выдан) по приходному кассовому (расходному) ордеру». Например, согласно авансовому отчету № 35 от 16 ноября 2005 г. (подотчетное лицо А.В. Иванов) остаток на конец периода составил 68,32 руб., однако в авансовом отчете строка «остаток внес по приходному кассовому ордеру» не заполнена.

Глава 15

Аудит дебиторской и кредиторской задолженности

15.1. Общая информация, необходимая для проверки

Цель аудита заключается в выражении уверенности в том, что задолженность контрагентов и задолженность перед контрагентами числится на счетах учета в реальных значениях и достоверно отражена в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основные нормативно-правовые документы, используемые в ходе проверки:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- ПБУ 10/99 «Доходы организации» и ПБУ 9/99 «Расходы организации»;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина от 13 июня 1995 г. № 49;
- План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению и др.;
- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и др.

Источники получения информации:

- договоры поставки продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- накладные, счета-фактуры, акты сверки расчетов;
- протоколы о зачете взаимных требований;
- акты инвентаризации расчетов;
- копии платежных документов;
- книга покупок, книга продаж;
- авансовые отчеты, учетные регистры бухгалтерского учета по сч. 60, 62, 71, 75, 76, 79, 91 007 и др.;
- Главная книга, бухгалтерская отчетность;
- Положение об учетной политике организации и др.

Основные задачи аудиторской проверки:

- проверка правильности оформления первичных документов по приобретению товарно-материальных ценностей и получению услуг в целях подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности;
- подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета кредиторской задолженности;
- оценка правильности оформления и отражения в учете предъявленных претензий;
- подтверждение обоснованности возникновения дебиторской задолженности;
- подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности;
- проверка правильности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с дочерними (зависимыми) обществами, учредителями (участниками);
- подтверждение достоверности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

Аудит расчетов с дебиторами и кредиторами включает проверку:

- наличия необходимых первичных документов, договоров, расчетных документов, актов сверки расчетов, документов о проведении взаимозачетов, актов приемки-передачи векселей и т.д.;
- соответствия данных первичных документов данным аналитического учета, взаимного соответствия данных аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности;
- наличия инвентаризации расчетов согласно учетной политике организации или законодательству;
- мер, предпринятых по взысканию дебиторской задолженности;
- своевременности списания просроченной задолженности на финансовые результаты;
- правомерности и своевременности отражения в учете прекращения обязательств неденежными формами расчетов (зачет, векселя, отступное, уступка права требования и т.д.) и др.

15.2. Алгоритм аудиторской проверки

Оценка системы внутреннего контроля. При оценке СВК анализируются следующие вопросы.

1. Заключены ли с партнерами договоры на покупку (продажу) материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг.

2. Соответствуют ли условия договоров действующим требованиям законодательства.

3. Проверяются ли сроки возникновения задолженности.

4. Имеются ли акты сверки расчетов и как регулярно проводится их анализ.

5. Предъявляются ли штрафные санкции к поставщикам (покупателям) при нарушении договорных обязательств.

6. Имеется ли задолженность с истекшим сроком исковой давности.

7. Принимаются ли меры к взысканию задолженности с истекшим сроком исковой давности.

8. Имеется ли задолженность работников организации по непогашенным в установленные сроки суммам.

9. Проводится ли инвентаризация финансовых обязательств организации.

10. Имеется ли в организации наличие неизысканной задолженности.

11. Имеются ли в организации случаи нарушения сроков возврата кредита.

12. Применяются ли меры по взысканию задолженностей.

13. Соблюдаются ли сроки выставления претензий поставщикам и покупателям.

Программа по разделу «Аудит расчетов с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами» представлена в Приложении 15.

Пояснения отдельных процедур программы аудита. Проверка расчетов с поставщиками и покупателями предусматривает прежде всего изучение договоров поставки сырья и материалов и других договоров на оказание организации услуг, выполнение работ. Эти договоры должны отвечать требованиям ГК РФ (ч. 1 гл. 9—18). К важнейшим требованиям при осуществлении сделок на поставку товаров (работ, услуг) помимо соблюдения формы договора относятся также полнота и своевременность исполнения сторонами обязательств вне зависимости от срока договора. Аудиторам следует установить наличие договоров поставки по проведенным сделкам, правильность их оформления, дату возникновения и причину образования просроченной задолженности. Далее, как правило, выборочно проверяются расчетные операции с поставщиками по данным расчетно-платежных документов и учетных регистров по сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При поступлении товарно-материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы (неотфактурованные поставки), устанавливается, не числятся ли поступившие ценности как опла-

ченные, но находящиеся в пути (дебиторская задолженность). Определяется также, проводились ли инвентаризация и сверка расчетов, предъявлялись ли штрафные санкции к поставщикам при нарушении договорных обязательств, обоснованность начисленных или полученных сумм штрафных санкций.

Аудитору необходимо проверить правильность корреспонденции счетов, указанной в учетных регистрах. Кредитовые записи по сч. 60 сверяют с дебетовыми записями по сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.

При проверке состояния расчетов с работниками организации по их задолженности аудитору следует проанализировать:

1) причины образования задолженности работников предприятию по непогашенным в установленные сроки суммам, выданным им под отчет на командировочные, административно-хозяйственные и операционные расходы; за товары, проданные в кредит; по предоставленным займам; по возмещению материального ущерба; по взносам в уставный капитал; по депонированным суммам заработной платы, премий и других аналогичных выплат; по суммам, удержанным из заработной платы работников предприятия в пользу различных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов; по недостачам, хищениям или порче материальных ценностей и денежных средств;

2) меры, принимаемые руководством предприятия (организации) по своевременному взысканию задолженности;

3) законность удержания из заработной платы работников задолженности в пользу предприятия или других лиц;

4) соблюдение правил выдачи наличных денег под отчет работникам предприятия, установленных «Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации»;

5) порядок выдачи денежных средств под отчет на командировочные расходы.

Дебиторская задолженность, нереальная к взысканию. Практика показывает, что в бухгалтерском учете многих организаций числится дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности на сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Если дебиторская задолженность подлежит списанию на финансовые результаты, то ее следует списывать, иначе искажается финансовая отчетность организации.

Дебиторская задолженность, нереальная к взысканию, может образоваться вследствие:

- ликвидации должника (признания его банкротом);
- истечения срока исковой давности без подтверждения задолженности со стороны должника.

В процессе проведения инвентаризации расчетов может оказаться, что на просьбу подтвердить задолженность по акту сверки контрагент-должник сообщит, что он ликвидируется либо уже ликвидировался. Согласно п. 3 ст. 63 ГК РФ, если имеющиеся у ликвидируемого юридического лица (кроме учреждений) денежные средства недостаточны для удовлетворения требований кредиторов, ликвидационная комиссия реализует имущество юридического лица на публичных торгах в порядке, установленном для исполнения судебных решений.

При ликвидации юридического лица требования его кредиторов удовлетворяются в следующей очередности, установленной законодательством.

Согласно п. 2 ст. 3 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ юридическое лицо считается неспособным удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если соответствующие обязательства и (или) обязанность не исполнены им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены. Принятие арбитражным судом решения о признании должника банкротом влечет за собой открытие конкурсного производства. Первичным документом, на основании которого списывается нереальная к взысканию дебиторская задолженность, может служить определение арбитражного суда о завершении конкурсного производства и ликвидации должника.

В бухгалтерском учете задолженность должника до принятия решения судом должна отражаться по дебету сч. 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям». На основании определения арбитражного суда о погашении долга из-за отсутствия средств на момент ликвидации банка задолженность в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

Д-т 91 — К-т 76 — списана в состав прочих расходов задолженность, нереальная для взыскания.

В налоговом учете такая задолженность также отражается в составе внереализационных расходов как сумма безнадежных долгов (подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Понятие «исковая давность». Исковая давность является сроком, при соблюдении которого суд общей юрисдикции, арбитражный

суд или третейский суд обязаны предоставить защиту лицу, право которого нарушено.

Согласно ст. 196 ГК РФ срок исковой давности составляет три года, но может быть продлен в соответствии со ст. 203 ГК РФ, а после перерыва он отсчитывается заново. Это происходит в случаях, когда:

- кредитор обращается с иском в суд (однако если суд оставляет иск без рассмотрения, то срок исковой давности по этому иску не прерывается);
- должник признает долг.

Кредитор может сделать вывод, что должник признал свой долг в случае, если тот:

- частично оплатил задолженность;
- уплатил проценты за просрочку платежа;
- обратился к кредитору с просьбой об отсрочке платежа;
- подписал акт сверки задолженности;
- написал заявление о зачете взаимных требований.

Таким образом, срок исковой давности можно продлевать на неопределенное время.

Организация должна строго контролировать структуру просроченной дебиторской задолженности, вести работу по ее взысканию. К мерам по взысканию задолженности относятся:

- составление актов сверки задолженности;
- применение штрафных санкций;
- предложения о проведении взаимозачетов и др.

Виды претензий по расчетам могут быть направлены:

- к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов несоответствиям цен и тарифов, обусловленных договором или предусмотренных прейскурантом;
- к поставщикам материалов, товаров и к организациям, перерабатывающим материалы предприятия, — за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу;
- к поставщикам, транспортным и другим организациям — за недостачи груза в пути;
- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных арбитражем, и др.

Аудиторам необходимо обратить внимание на:

- своевременность и правильность оформления претензионных документов;
- обоснованность претензий к проверяемой организации;

- правильность ведения аналитического учета в разрезе каждой предъявленной и полученной претензии.

Если срок исковой давности истек и взыскать дебиторскую задолженность невозможно, то она подлежит списанию на финансовые результаты деятельности организации.

Инвентаризация финансовых обязательств. В соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49) инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации.

По истечении срока исковой давности кредиторская задолженность списывается по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации (п. 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).

Инвентаризация проводится по приказу руководителя организации. Приказ составляется по ф. ИНВ-22, утвержденной постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88. Периодичность инвентаризации определяется предприятием самостоятельно, но есть случаи, не зависящие от воли руководства. Так, инвентаризация имущества и задолженности обязательно проводится всеми предприятиями перед составлением годовой отчетности и в иных случаях, перечисленных в п. 2 ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ.

Перед проведением инвентаризации бухгалтерия составляет справку о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности на дату проведения инвентаризации. Справка является приложением к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф. ИНВ-17). В ней указываются подробные сведения о каждом дебиторе (его наименование, адрес, телефон), сумма задолженности, когда и почему она возникла, а также перечисляются документы, подтверждающие задолженность. Прежде всего, это платежные и отгрузочные документы. Справка о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности служит своеобразным путеводителем для инвентаризационной комиссии при проверке состояния расчетов с покупателями и поставщиками.

Результаты инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности фиксируются в акте по ф. ИНВ-17. При составлении акта указывается, какая сумма задолженности подтверждена дебиторами и кредиторами, какая — не подтверждена, а также выделяется задолженность с истекшим сроком исковой давности.

Списанная кредиторская задолженность учитывается организацией на сч. 91 «Прочие доходы и расходы» в составе прочих доходов. Задолженность признается доходом в сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете (с учетом НДС) в том отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек.

Сомнительный долг. В соответствии с действующим законодательством сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, не погашенная в сроки, установленные договором, и не обеспеченная соответствующими гарантиями. Речь идет о не исполненных в срок обязательствах по оплате продукции, товаров (работ, услуг), в отношении которых отсутствуют средства (способы), предусмотренные законодательством и (или) договором и повышающие для организации-кредитора вероятность удовлетворения ее требований. Для целей налогового учета уточнено понятие «сомнительный долг». Так, теперь сомнительным долгом признается не любая задолженность, а задолженность, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Создание резерва по сомнительным долгам. Для *целей бухгалтерского учета* организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары (работы и услуги) с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации в соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Для *целей налогового* учета организация вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном ст. 266 НК РФ. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налого-

вого) периода. Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) в сумму резерва включается 50% суммы выявленной задолженности;
- сомнительная задолженность со сроком возникновения до 45 дней не увеличивает сумму создаваемого резерва.

Расходы по списанию долгов, признанных безнадежными к взысканию, осуществляются только за счет суммы созданного резерва. В случае превышения суммы списываемой задолженности над суммой созданного резерва разница подлежит включению в состав внереализационных расходов (п. 5 ст. 266 НК РФ).

Аудитору необходимо проверить сроки, в течение которых неизрасходованные суммы резерва могут оставаться на счетах бухгалтерского учета. Они определены п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва, он не будет полностью использован, то бухгалтер, составляя баланс на конец года, должен списать неизрасходованную сумму резерва на финансовые результаты. Выявить неизрасходованные суммы резерва можно во время инвентаризации.

15.3. Примеры отдельных нарушений по итогам аудиторских проверок расчетов с дебиторами и кредиторами

1. Субсчета, открытые к сч. 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», не соответствуют Плану счетов, например субсчет 76.05 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками», субсчет 76.06 «Расчеты с прочими покупателями и заказчиками», 76.35 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками в у.е.», 76.13 «Авансовые платежи в у.е.», субсчет 76.09 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д.

Исходя из анализа текста ст. 2 Закона «О бухгалтерском учете», которая требует детальной информации в аналитическом учете, а также анализа текста Плана счетов, утвержденного приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, следует, что на сч. 76 «Рас-

четы с разными дебиторами и кредиторами» должен быть организован аналитический учет расчетов с каждой категорией контрагентов, расчеты с которыми не предусмотрено учитывать на других счетах (60, 62, 75, 71, 73), на отдельном субсчете.

Рекомендации. Организовать учет расчетов с каждой категорией контрагентов в строгом соответствии с Планом счетов. Учет расчетов с каждой категорией контрагентов, расчеты с которыми не предусмотрено учитывать на других счетах (субсчетах сч. 76), на отдельных субсчетах к сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

2. По итогам аудиторской проверки за 2006 г. аудиторы выявили контрагентов, которые не погасили дебиторскую задолженность в течение 2007 г. В ходе аудиторской проверки за 2007 г. выявлено, что часть контрагентов так и не погасили свои обязательства перед ЗАО в течение 2007 г. (табл. 15.1).

Таблица 15.1

Анализ дебиторской задолженности

Контрагент	*Сумма, руб.*
Компания 1	2 408 00
Компания 2	1 525 00
Компания 3	76 235 50
Компания 4	3 000 00
Компания 5	6 091 10
Компания 6	7 114 80
Компания 7	24 834 62
Компания 8	35 522 11

Аудитор обращает внимание. Для выявления кредиторской задолженности, не исполненной в срок (просроченной задолженности), организация должна не реже одного раза в год проводить инвентаризацию имущества и обязательств (ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете»).

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации.

По истечении срока исковой давности кредиторская задолженность списывается по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации (п. 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденного приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).

Рекомендации. Соблюдать требования законодательства о порядке и сроках проведения инвентаризации.

Глава 16

Аудиторская проверка хозяйственных операций процесса производства и реализации

16.1. Общая информация, необходимая для проверки

Цель аудита — установление соответствия применяемого порядка учета и налогообложения операций по учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) требованиям действующего законодательства.

Нормативно-правовая база:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 26 ноября 1996 г. № 129-ФЗ;
- Налоговый кодекс РФ (ч. 1 и 2);
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н;
- План счетов бухгалтерского учета организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБ У9/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом МФ РФ от 6 мая 1999 г. № 33н и др.

Основные задачи аудита:

- проверка правильности документального отражения затрат, относящихся к себестоимости продукции (работ, услуг) производственного назначения;

- проверка формирования себестоимости по элементам затрат;
- проверка неизменности выбранного учетной политикой метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- проверка правильности распределения затрат между отдельными видами готовой продукции (работ, услуг) и незавершенным производством;
- проверка соблюдения временного фактора отнесения затрат на себестоимость продукции;
- подтверждение достоверности оформления и отражения в учете прямых (косвенных) расходов;
- оценка качества инвентаризации незавершенного производства.

Источники получения информации:

- карточки (ведомости) по заказам;
- документация по учету заработной платы, отчислений на социальные нужды;
- расчеты амортизации основных средств и нематериальных активов;
- акты, накладные и иные первичные документы;
- отчеты агента, поверенного, комиссионера;
- ведомости распределения общепроизводственных, общехозяйственных расходов, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;
- справки-расчеты о распределении расходов будущих периодов;
- акты (ведомости) инвентаризации незавершенного производства;
- ведомости сводного расчета затрат на производство;
- регистры бухгалтерского учета (журналы-ордера) по сч. 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 96, 97 и др.;
- Главная книга, оборотно-сальдовая ведомость;
- Положение об учетной политике предприятия и др.

Информация, необходимая для проверки.

До начала проверки аудиторам необходимо изучить организационные и технологические особенности организации, специализацию, масштабы и структуру каждого вида производственной деятельности. Для обоснованности применяемого варианта формирования информации о расходах, метода учета производственных затрат и варианта сводного учета особое внимание следует обратить на учетную политику организации.

Учет затрат и калькулирования себестоимости осуществляется с использованием следующих методов.

Позаказный метод. При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под ним понимаются продукция, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы.

При изготовлении продукции с длительным процессом производства заказы выдаются не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции. Для учета затрат на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа.

Учет прямых затрат по отдельным заказам ведется на основании первичных документов, отражающих, например, выработку, расход материалов и т.п. с обязательным указанием шифра заказа. Косвенные расходы распределяются между отдельными заказами условно принятым в данном производстве или отрасли способом. Все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. При частичном выполнении заказов и их сдаче выпуск оценивается по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условий производства.

Попередельный метод. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в производствах с комплексным использованием сырья, а также в таких отраслях массового и крупносерийного производства, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов) полуфабрикатов и калькулирование осуществляется после каждого передела. Различаются бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода. В первом случае учет затрат ведется по каждому переделу. В бухгалтерских документах движение полуфабрикатов не отражается, их движение от одного передела к другому контролируется по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведется в цехах.

Простой метод. Данный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в организациях с ограниченной номенклатурой продукции, где нет незавершенного производства или оно незначительно. Примером может служить угольная промышленность, в которой производственная себестоимость одной тонны угля исчисляется делением затрат на количество угля, выданного на поверхность.

16.2. Алгоритм аудиторской проверки

Программа проверки. Программа аудиторской проверки учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) включает:

1) документальное отражение затрат, относящихся непосредственно к себестоимости продукции производственного назначения;

2) формирование себестоимости по элементам затрат;

3) соблюдение неизменности выбранного на год метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

4) распределение затрат между отдельными видами готовой продукции и незавершенным производством;

5) списание сумм накладных расходов и способы их распределения по объектам калькуляционных затрат;

6) включение в себестоимость расходов на оплату командировок, представительских расходов, на рекламу, на подготовку и переподготовку кадров, оплату различных оказываемых организации услуг;

7) наличие утвержденных норм расхода материалов и фактическое их списание на производство;

8) списание на производство материалов, относящихся к производству конкретного вида продукции;

9) учет брака в производстве и правильность списания суммы потерь от брака;

10) оценка и списание возвратных отходов производства;

11) списание на производство отклонений в стоимости материалов;

12) отнесение на производственные счета НДС по израсходованным материальным ценностям;

13) отнесение на производство стоимости недостач и потерь ценностей в пределах норм естественной убыли;

14) порядок формирования коммерческих расходов;

15) сверку данных аналитического и синтетического учета и соответствия их данных Главной книге.

Аудитору необходимо проверить порядок группировки расходов на затратных счетах. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, которые можно отнести на конкретную единицу готовой продукции, должны отражаться по дебету сч. 20 «Основное производство», а косвенные — предварительно учитываться на сч. 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» для дальнейшего распределения пропорционально какому-либо показателю, закрепленному в приказе об учетной политике.

Далее следует определить себестоимость работ, услуг вспомогательных и обслуживающих производств. Во вспомогательных производствах применяются практически те же методы учета затрат на производство и способы калькулирования производственной себестоимости, как и в основном производстве. При этом прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, которые можно отнести на конкретную единицу готовой продукции после прохождения определенного цикла обработки в цехах вспомогательных производств, относятся в дебет сч. 20.

Аудитор проверяет порядок распределения затрат на обслуживание производства и управление. При этом косвенные расходы, учитываемые на сч. 25, 26, распределяются на счета основного производства. В соответствии с действующими нормативными документами на счетах учета затрат может формироваться либо полная фактическая себестоимость продукции, либо фактическая производственная себестоимость. Выбор того или иного метода должен быть отражен в учетной политике организации.

Для проверки потерь от брака и включения их в себестоимость произведенной продукции аудитор должен установить, что стоимость забракованной продукции по цене возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, суммы, подлежащие удержанию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов и полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, составляют статью расходов «Потери от брака». Такие расходы относятся в затраты на производство и распределяются между всеми изделиями.

Исчисление себестоимости незавершенного производства. При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе по:

- фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- прямым статьям затрат;
- стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Используемый метод оценки незавершенного производства должен быть указан в учетной политике организации.

Стоимость производственной программы (выпущенной продукции) определяется по правилам бухгалтерского учета как суммарные затраты основного производства за отчетный период с учетом

абсолютного изменения остатка незавершенного производства относительно начала этого периода без учета возвратных отходов.

Расчет фактической производственной себестоимости выпущенной продукции ($С_ф$) осуществляется по формуле

$$С_ф = Н_н + З_ф - С_о - Н_к,$$

где $Н_н$, $Н_к$ — стоимость незавершенного производства на начало и конец месяца соответственно;

$З_ф$ — фактические затраты на производство продукции за месяц;

$С_о$ — стоимость возвратных отходов.

После обобщения полученной информации о движении и стоимости готовой продукции проверяются расчеты (калькуляция) фактической производственной себестоимости единицы продукции и всего выпуска за отчетный период.

Аудитор также должен определить расходы на продажу готовой продукции (коммерческие расходы). Учет таких расходов ведется на сч. 44 «Расходы на продажу». При этом расходы, связанные с коммерческим продвижением товарной продукции, подлежат ежемесячному списанию (полностью либо частично) на счета учета реализации продукции (работ, услуг) и в совокупности с определенной полной фактической себестоимостью готовой продукции составляют ее коммерческую стоимость.

При частичном списании подлежат распределению расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной и проданной продукции исходя из ее веса, объема, производственной себестоимости, других показателей).

Данный этап аудита затрат на производство включает в том числе проверку своевременности проведения инвентаризации незавершенного производства, выявление ее результатов и отражение на счетах бухгалтерского учета. Если аудитор производит лишь проверку результатов инвентаризации, то этот факт необходимо отметить при составлении аудиторского отчета и аудиторского заключения.

Однако для формирования более достоверного вывода о качественной инвентаризации затрат на производство целесообразно провести ее самостоятельно. Затем аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

Типичные ошибки:

- несвоевременное включение в себестоимость отдельных видов затрат;
- несоответствие применяемого метода учета затрат методу, указанному в учетной политике организации;

- неправильная оценка остатков незавершенного производства;
- необоснованное (без документального оформления) включение расходов в состав себестоимости.

16.3. Риски, связанные с отражением доходов и расходов в налоговом учете

За аудируемый период ОАО оказывало услуги по аренде автотранспортных средств только одной организации. Сумма оказанных услуг, по данным карточки сч. 62.1, за аудируемый период составила 22 160 000 руб.

Ввиду того что данные организации являются аффилированными лицами, аудитор обращает внимание на постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27 апреля 2006 г. по делу № А29—6475/2005а (о доначислении налога на прибыль при отклонении цены товаров, работ, услуг от рыночной цены более чем на 20%).

Конституционный суд Российской Федерации в своем определении от 4 декабря 2005 г. № 441-О разъяснил, что право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20 НК РФ, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах, а отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Вместе с тем в соответствии с п. 3 ст. 40 НК РФ в случаях, предусмотренных п. 2 данной статьи, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пеней, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги. Аудитор обращает внимание на возможные риски признания налоговыми органами стоимости арендных платежей за оказываемые услуги по передаче транспортных средств не соответствующими рыночным ценам.

Признание безвозмездно полученных доходов. Аудитор обращает внимание организации на Информационное письмо ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. (обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений гл. 25 НК РФ), согласно которому суд признал правомерным решение налогового органа о квалификации сумм экономической выгоды,

полученной обществом в связи с безвозмездным пользованием нежилыми помещениями, в качестве внереализационного дохода, учитываемого при исчислении налога на прибыль. Принимая обжалуемое решение, налоговый орган исходил из того, что обществом получена экономическая выгода в сумме, не уплаченной за пользование помещениями, подлежащей учету в составе внереализационных доходов, перечень которых согласно п. 2 ст. 250 НК РФ не является исчерпывающим.

Руководствуясь требованиями ст. 41 НК РФ, налоговый орган исходил из возможности оценки дохода, получаемого при безвозмездном пользовании имуществом, и необходимости его определения в соответствии с требованиями п. 8 ст. 250 НК РФ на основании обычно применяемых ставок арендной платы, взимаемых за пользование аналогичным имуществом.

Рассмотрев материалы дела, суд установил, что между сторонами отсутствует спор относительно размера платы за пользование, положенного налоговым органом в основу расчета экономической выгоды.

Оценка обоснованности произведенных затрат. Отсутствие первичных документов. Аудируемые лица систематически заключают агентские договоры, к которым не представлены оправдательные документы, например отчет агента и иная документация по агентским договорам аудитору не представлены.

В соответствии со ст. 1008 ГК РФ в ходе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и сроки, предусмотренные договором. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора. По мнению аудитора, в отчете, предоставляемом агентом принципалу, должны содержаться: перечень действий, осуществленных во исполнение договора, перечень расходов, произведенных агентом во исполнение договора в интересах принципала. Кроме того, к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала.

Согласно ст. 252 НК РФ документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Согласно п. 1 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ все хозяйственные операции должны подкрепляться оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Информационно-консультационные услуги. Систематически не представляются акты выполненных работ, что не позволяет подтвердить обоснованность произведенных расходов. В связи с этим возникают налоговые риски при учете расходов на юридические услуги, ввиду того что налоговые органы при проверке обоснованности и экономической оправданности указанных расходов особое внимание уделяют следующим моментам:

- документальному подтверждению оказываемых услуг;
- стоимости услуг;
- взаимозависимости сторон по договору оказания услуг;
- реальности произведенных расходов;
- целесообразности расходов на правовые услуги и др.

Согласно постановлению ФАС Западно-Сибирского округа от 4 сентября 2006 г. № Ф04—5485/2006 (25859-А27—15) и др. налогоплательщик обязан доказывать экономическую обоснованность и документальное подтверждение затрат при рассмотрении дела об обжаловании решения налоговых органов о доначислении налога на прибыль организации.

Расходы на маркетинговые исследования. По данным оборотно-сальдовой ведомости по сч. 26 «Общехозяйственные расходы» сумма расходов по статье «Реклама и маркетинг» составила 1 435 881,78 руб. Документы, подтверждающие проведение исследований, аудитору не представлены.

Вместе с тем аудитор обращает внимание на то, что маркетинговые исследования, проведенные для принятия управленческих решений тактического (стратегического) характера по рынкам сбыта выпускаемых организацией товаров (работ, услуг), признаются в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности (п. 7 ПБУ 10/99). В налоговом учете в этом случае они относятся к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией продукции (подп. 27 п. 1 ст. 264 НК РФ), при условии соблюдения требований п. 1 ст. 252 НК РФ в части экономической обоснованности и документального подтверждения. При этом проводимые маркетинговые исследования должны быть непосредственно связаны с деятельностью, направленной на получение дохода.

Во избежание признания недобросовестными действий аудируемого лица при заключении и исполнении договоров на проведение маркетинговых исследований целесообразно предмет такого договора максимально детализировать и сформулировать таким образом, чтобы используемая в тексте терминология дословно соответствовала соответствующим нормам НК РФ. Маркетинговые ис-

следования должны быть четко ориентированы на экономический результат. В текст такого договора целесообразно включить пункты, касающиеся практического внедрения полученных вследствие маркетинговых исследований результатов как минимум в виде выработки конкретных практических рекомендаций для заказчика. В качестве неотъемлемой части договора на проведение маркетинговых исследований целесообразно также разработать техническое задание (программу) на проведение соответствующего маркетингового исследования, утвержденное заказчиком.

Надо заметить, что в Налоговом кодексе РФ (подп. 27 п. 1 ст. 264) не используется термин «маркетинговые исследования», в связи с чем следует обозначить такой тип договора как договор на оказание услуг по текущему изучению (исследованию) конъюнктуры рынка.

Глава 17

Аудиторская проверка расчетов с бюджетом по налогам

17.1. Общая информация, необходимая для проверки

Цель проверки — подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и платежей.

Источники информации:

- расчетные ведомости по начислению заработной платы;
- журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур;
- книга покупок, книга продаж;
- регистры по сч. 19, 68, 69 70,76, 91, 90, 99, 60 и др.;
- регистры налогового учета;
- Главная книга;
- бухгалтерская отчетность;
- налоговая отчетность;
- Положение об учетной политике и др.

По каждому уплачиваемому предприятием в бюджет и внебюджетные фонды налогу, сбору и платежу аудиторы должны проверить:

- правильность определения налогооблагаемой базы;
- правильность применения налоговых ставок;
- правомерность применения льгот при расчете и уплате налогов;
- правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей;
- правильность составления налоговой отчетности.

Аудит расчетов по налогам с бюджетом включает следующие процедуры:

- определение статуса налогоплательщика;
- проверку объекта налогообложения;
- проверку правильности определения налоговой базы;
- проверку возможности и правомерности применения налоговых льгот;
- определение правомерности применения вычетов (для налога на добавленную стоимость);

- проверку ведения налогового учета;
- проверку правильности заполнения налоговой декларации;
- проверку своевременности начисления и уплаты налога

17.2. Алгоритм аудиторской проверки[1]

Приступая к проверке, аудитору необходимо оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица в отношении организации налогового учета. При этом аудитор должен выяснить, определены ли лица, ответственные за ведение налогового учета и составление налоговой отчетности, отслеживают ли лица, отвечающие за ведение налогового учета, изменения в законодательстве в области налогообложения, выяснить, своевременно ли уплачиваются авансовые платежи и какова сумма налоговых отчислений в бюджет и внебюджетные фонды. В ходе оценки внутреннего контроля целесообразно также выяснить, по каким налогам и платежам аудируемое лицо ведет расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами.

На следующей стадии аудитор анализирует положения учетной политики для целей налогообложения и выясняет, применяются ли методы, утвержденные в учетной политике, в организации.

Далее аудитор проверяет, как ведется аналитический учет. В аналитическом учете организации должны найти отражение каждый налог, сбор, платеж на соответствующих субсчетах утвержденного рабочего Плана счетов аудируемого лица.

Аудиторам необходимо убедиться в правильности применения налоговых ставок, а также в правильности формирования налоговой базы. При осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов аудитор должен проверить правильность применения цен по сделкам в соответствии со ст. 40 НК РФ.

При аудите налоговой отчетности аудиторы проверяют наличие в ней установленных форм, полноту их заполнения, производят пересчет отдельных показателей, осуществляют взаимную сверку показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и формах отчетности. Отдельные процедуры программы аудита по проверке налога на добавленную стоимость приведены в Приложении 16.

Аудит расчетов по налогу на добавленную стоимость (НДС).

1. Проверка соблюдения учетной политики для целей налогообложения. Основные правила формирования учетной политики для целей налогообложения указаны в ст. 167 НК РФ. Аудитор должен

[1] В параграфе рассмотрен аудит расчетов с бюджетом в части налога на добавленную стоимость и налога на прибыль.

учитывать, что принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации. Она применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения, и обязательна для всех обособленных подразделений организации. Учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода (квартала) и считается применяемой со дня создания организации. Аудитор должен проверить, все ли необходимые элементы, в отношении которых Налоговым кодексом РФ предусмотрена альтернатива, закреплены в учетной политике аудируемого лица. Следует также убедиться, соблюдаются ли фактически положения учетной политики для целей налогообложения в части НДС (и далее для всех налогов).

2. Проверка правильности ведения счетов-фактур. Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном ст. 169 Налогового кодекса РФ.

В ходе проверки необходимо тщательно проверить наличие и правильность заполнения счетов-фактур (особенно счета-фактуры полученные), так как счета-фактуры, не соответствующие требованиям законодательства РФ, не могут служить основанием для вычета налога. Это подтверждается сложившейся судебной практикой, в связи с чем риски аудируемого лица могут быть существенными.

Счета-фактуры, составленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Согласно п. 5 данной статьи в счете-фактуре должны быть указаны:

- порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя;
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг);

- наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения;
- количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых единиц измерения;
- цена (тариф) за единицу измерения по договору (контракту) без учета налога, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих налог, — с учетом суммы налога;
- стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога;
- сумма акциза по подакцизным товарам;
- налоговая ставка;
- сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), определяемая исходя из применяемых налоговых ставок;
- стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) с учетом суммы налога;
- страна происхождения товара;
- номер грузовой таможенной декларации.

Сведения о стране происхождения товара и номере грузовой таможенной декларации указываются в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация. Налогоплательщик, реализующий указанные товары, несет ответственность только за соответствие указанных сведений в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, содержащимся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах.

Обратите внимание!

Типичные ошибки при оформлении счетов-фактур:

- из наименования товара (описания выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права невозможно идентифицировать суть операции;
- в счетах-фактурах на оказание услуг — заполняются строки «грузополучатель» и «грузоотправитель»;
- в счете-фактуре филиала по строке «ИНН организации» указывается ИНН неголовной организации;
- не заполняются отдельные реквизиты и др.

3. Проверка ведения книг покупок и книг продаж. Порядок ведения книг покупок и книг продаж определен правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 (с дальнейшими изменениями и дополнениями). Следует проверить, соответствует ли порядок ведения журналов полученных и выставленных счетов-фактур, а также книг покупок и продаж требованиям постановления Правительства РФ № 914 и положениям Налогового кодекса РФ. В случае если в книгах покупок (продаж) оформлены дополнительные листы, следует проверить порядок их заполнения. Аудитор обращает внимание, что в соответствии с постановлением № 914 покупатели и продавцы оформляют счета-фактуры, ведут журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книгу покупок и книгу продаж, а также оформляют дополнительные листы книги покупок и дополнительные листы книги продаж.

При необходимости внесения изменений в книгу покупок или продаж регистрация счета-фактуры производится в дополнительном листе за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений. Кроме того, порядок внесения изменений в книги покупок и продаж разъяснен письмом ФНС от 6 сентября 2006 г. № ММ-6-03/896@.

Согласно п. 7, 16 Правил дополнительные листы книги покупок и продаж являются их неотъемлемой частью. В дополнительном листе книги продаж указывается его порядковый номер. Дополнительные листы прикладываются соответственно к книге покупок или книге продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений, пронумеровываются с продолжением сквозной нумерации страниц книги покупок или книги продаж за указанный налоговый период, прошнуровываются и скрепляются печатью.

Страницы книг покупок (книг продаж) должны быть пронумерованы, сшиты и скреплены печатью.

4. Сверка данных, отраженных в книгах покупок (продаж), регистрах бухгалтерского учета и налоговой декларации. При проведении данной процедуры необходимо путем прослеживания сопоставить данные, отраженные в книгах покупок, продаж, в декларации по налогу на добавленную стоимость и регистрах по сч. 68. В случае выявления расхождений необходимо получить разъяснения у сотрудников бухгалтерской службы и определить, насколько существенны выявленные искажения для аудируемого лица.

5. Проверка соблюдения ведения раздельного учета. Проводится проверка ведения раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций. Также проверяется ведение раздельного учета сумм НДС налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (ст. 170 НК РФ). В соответствии со ст. 170 НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции:

- учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;
- принимаются к вычету в соответствии со ст. 172 Налогового кодекса РФ — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;
- принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

В аналогичном порядке ведется раздельный учет сумм налога налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности.

При этом налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

При отсутствии у налогоплательщика раздельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Налогоплательщик имеет право не применять положения настоящего пункта к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 172 НК РФ.

К сведению!

Пример ведения раздельного учета:

- организация оказывает услуги по ремонту в рамках гарантийного срока (операция не подлежит налогообложению по НДС), а также оказывает услуги по иным видам ремонтных робот (налогообложение в общеустановленном порядке);
- организация реализует товары по различным ставкам (10%, 18%) и др.).

6. Проверка операций по безвозмездно переданному имуществу. Безвозмездная передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на основании подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ признается объектом обложения НДС. При этом при безвозмездной передаче каких-либо предметов налоговая база по НДС определяется исходя из их рыночной стоимости (п. 2 ст. 154 НК РФ). При определении рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации (п. 11 ст. 40 НК РФ). Начисление НДС отражают в учете следующей записью:

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы», К-т 68, субсчет «Расчеты по НДС».

Для целей налогообложения прибыли стоимость безвозмездно переданного имущества и затраты, связанные с такой передачей, не признаются расходами, уменьшающими сумму полученных доходов (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Данная операция также ведет к образованию постоянных разниц в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Образовавшаяся разница в соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» является постоянной, в связи с чем в бухгалтерском учете организации признается постоянное налоговое обязательство. Оно определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату (п. 7 ПБУ 18/02).

Начисление постоянного налогового обязательства отражается в учете следующим образом:

Д-т 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство», К-т 68, субсчет «Расчет по налогу на прибыль».

В результате указанного увеличения определяется налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет, — текущий налог на прибыль (п. 21 ПБУ 18/02).

7. Проверка расчетов по НДС с иностранными контрагентами. Если российский налогоплательщик назван в договоре исполнителем, то у него возникает вопрос: нужно ли включать в налоговую базу по НДС стоимость выполняемых им работ (оказываемых услуг)?

Если российская организация является заказчиком, возникает вопрос: нужно ли удерживать НДС с сумм, перечисляемых иностранцу за выполненные им работы (оказанные услуги)?

Порядок налогообложения зависит от места реализации работ (услуг), ведь объектом обложения НДС является стоимость только тех работ (услуг), местом реализации которых признается территория РФ. Если же местом реализации работ (услуг) территория РФ не является, то и объекта обложения НДС нет.

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях исчисления НДС определен в ст. 148 НК РФ.

При определении места реализации работ (услуг) нужно исходить из следующего.

По общему правилу, установленному подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ, местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если деятельность организации, которая выполняет работы (оказывает услуги), осуществляется на территории РФ.

Исключения из общего правила предусмотрены подп. 1—4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ. В этих подпунктах перечислены отдельные виды

работ (услуг), в отношении которых действуют иные правила определения места реализации.

Кроме того, особые правила определения места реализации установлены в отношении услуг по перевозке (транспортировке) и услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием.

Для подтверждения места выполнения работ (оказания услуг) налогоплательщик должен иметь следующие документы:

- контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;
- документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг). В качестве таковых могут рассматриваться акты выполненных работ (оказанных услуг), подписанные обеими сторонами.

Как следует из п. 4 ст. 148 НК РФ, налоговое законодательство возлагает обязанность подтверждать место выполнения работ или оказания услуг именно на налогоплательщика. При отсутствии подтверждающих документов местом реализации работ (услуг) будет признаваться территория РФ.

Аудит расчетов по налогу на прибыль. В ходе проверки расчетов по налогу на прибыль аудитор должен проанализировать следующие вопросы.

1. Какой порядок исчисления и уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль определен в учетной политике организации (ст. 286 НК РФ).

2. Наличие у налогоплательщика уведомления налоговому органу о переходе на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли (уведомление подается не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей) (ст. 286 НК РФ).

3. Соблюдение налогоплательщиком сроков уплаты налога на прибыль и налога в виде авансовых платежей (п. 1 ст. 287 НК РФ и ст. 289 НК РФ).

4. Установлен ли налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя, порядок ведения налогового учета для исчисления налоговой базы по итогам каждого отчетного (налогового) периода (формы регистров налогового учета доходов, расходов, налоговой базы) (ст. 313 НК РФ).

5. Соблюдение налогоплательщиком порядка, изложенного в ст. 315 НК РФ, при расчете налоговой базы за отчетный (налоговый) период.

6. Наличие у налогоплательщика документов, подтверждающих объем понесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков (ст. 283 НК РФ).

7. Соблюдается ли при исчислении и уплате налога на прибыль величина налоговых ставок при получении различных видов доходов (ст. 284 НК РФ).

8. Закреплен ли в учетной политике налогоплательщика, имеющего обособленные подразделения, показатель «среднесписочная численность работников» или «сумма расходов на оплату труда», применяемый для определения и уплаты налога на прибыль и авансовых платежей, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований по месту нахождения обособленных подразделений (ст. 288 НК РФ).

На практике возникает много вопросов при закрытии организацией своего обособленного подразделения.

По данной ситуации возникает несколько вопросов:

- что считать датой закрытия обособленного подразделения: дату принятия решения налогоплательщиком либо дату снятия с учета налоговыми органами;
- определить порядок возврата (зачета) ранее уплаченных авансовых платежей по ликвидированному обособленному подразделению.

1. *Определение даты закрытия обособленного подразделения.* В случае ликвидации обособленных подразделений в текущем налоговом периоде налогоплательщик в течение 10 дней после окончания отчетного периода обязан уведомить налоговые органы на территории того субъекта РФ, в котором ликвидированы обособленные подразделения, о выборе обособленного подразделения, через которое будет осуществляться уплата налога в бюджет данного субъекта РФ. Уплата налога осуществляется в сроки, установленные НК РФ, начиная с отчетного (налогового) периода, следующего за отчетным (налоговым) периодом, в котором такое обособленное подразделение было создано или ликвидировано.

Порядок закрытия обособленного подразделения регулируется ст. 83, 84 Налогового кодекса РФ. При этом из положений данных статей не представляется возможным однозначно установить, какую

дату считать датой закрытия обособленного подразделения: либо дату принятия решения о закрытии обособленного подразделения, заявленную налогоплательщиком в заявлении, либо дату снятия с учета обособленного подразделения налоговыми органами.

В соответствии с п. 5 ст. 84 НК РФ в случае принятия организацией решения о прекращении деятельности (закрытии) своего обособленного подразделения снятие с учета организации по месту нахождения этого обособленного подразделения осуществляется налоговым органом по заявлению налогоплательщика в течение 10 дней со дня подачи такого заявления, но не ранее окончания выездной налоговой проверки в случае ее проведения.

Согласно п. 4 ст. 83 НК РФ при осуществлении организацией деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение заявление о постановке на учет такой организации подается в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения в налоговый орган по месту нахождения этого обособленного подразделения, если вышеуказанная организация не состоит на учете по основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом РФ, в налоговых органах на территории муниципального образования, в котором создано это обособленное подразделение.

В иных случаях постановка на учет организации в налоговых органах по месту нахождения ее обособленных подразделений производится налоговыми органами на основании сообщений в письменной форме, представляемых этой организацией в соответствии с п. 2 ст. 23 НК РФ.

Согласно подп. 3 п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики-организации обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения или прекращения деятельности организации через обособленное подразделение.

Таким образом, постановка на учет (снятие с учета) организации в связи с созданием (закрытием) обособленного подразделения осуществляется налоговым органом по месту его нахождения на основании заявления организации о постановке на учет (снятии с учета), представляемого в этот налоговый орган. В заявлении (сообщение о создании (закрытии) на территории РФ обособленного подразделения организации) в строке «дата создания (закрытия) обособленного подразделения» указывается дата принятия налогоплательщиком решения о закрытии обособленного подразделения.

Вместе с тем аудитор обращает внимание на письмо Минфина от 20 июня 2006 г. № 03-05-01-04/168, в котором высказано противоположное мнение по данному вопросу.

Согласно тексту письма в целях налогообложения датой закрытия филиала будет считаться дата снятия с учета филиала в налоговом органе.

Однако, по мнению аудитора, дата закрытия обособленного подразделения может быть установлена исключительно налогоплательщиком, снятие обособленного подразделения с учета является реализацией принятого руководством организации решения о закрытии обособленного подразделения.

2. *Порядок возврата* (*зачета*) *ранее уплаченных авансовых платежей по ликвидированному обособленному подразделению.* Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль для организаций, имеющих в своем составе обособленные подразделения, установлен ст. 288 НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 286 НК РФ по итогам каждого отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном ст. 286 НК РФ.

Сумма ежемесячного авансового платежа в целом по организации (строка 310 листа 02) распределяется между организацией без обособленных подразделений и каждым действующим обособленным подразделением (группой обособленных подразделений) исходя из долей налоговой базы в процентах, приведенных по строке 040 Приложения № 5 (суммы ежемесячных авансовых платежей за II квартал исходя из долей налоговой базы за I квартал текущего налогового периода).

Налоговый кодекс РФ не регулирует порядок действий налогоплательщика при расчете налога (авансовых платежей) в бюджет субъекта РФ после ликвидации обособленного подразделения (ни в отчетный период, когда подразделение ликвидируется, ни в последующие периоды). Поэтому в данном случае можно руководствоваться только разъяснениями Минфина и налоговиков, которые они давали на частные запросы налогоплательщиков.

Например, Минфин считает (письмо от 5 марта 2007 г. № 03-03-06/2/43), что прекращение обязанности по уплате налога на прибыль и налога в виде авансовых платежей по ликвидированному обособленному подразделению и представлению соответствующих налоговых деклараций наступает в том отчетном периоде, в котором налоговый орган уведомил о снятии с учета организации по месту нахождения ликвидированного подразделения.

Раннее Минфин предлагал переводить на головное предприятие все суммы ежемесячных авансовых платежей (по 1-му, 2-му и 3-му срокам) (см. письмо от 17 марта 2006 г. № 03-03-04/1/258).

Однако такая методика приводила к тому, что у обособленного подразделения возникала переплата, а у головного — недоимка и соответственно пени.

По мнению аудиторов, в настоящее время следует руководствоваться письмом Минфина от 24 февраля 2009 г. № 03-03-06/1/82. Данное письмо представлено в Приложении 4.

Согласно тексту письма при закрытии обособленного подразделения уплата авансовых платежей за последующие отчетные периоды и налога за текущий налоговый период по бывшему месту нахождения этого обособленного подразделения не производится. В связи с этим налогоплательщик вправе представить уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль организаций (далее — налоговые декларации) за последний до закрытия обособленного подразделения отчетный период. В этих уточненных налоговых декларациях могут быть сняты ежемесячные авансовые платежи в бюджет субъекта Российской Федерации по месту нахождения ликвидированного обособленного подразделения, исчисленные на квартал, в котором произошло закрытие обособленного подразделения, и одновременно увеличены платежи в бюджет субъекта Российской Федерации по месту нахождения организации.

Приказом Минфина России от 5 мая 2008 г. № 54н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и Порядка ее заполнения» утверждены форма налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и Порядок ее заполнения.

Начисление ежемесячных авансовых платежей по наступившим срокам уплаты в данном случае снимается в налоговой декларации по ликвидированному обособленному подразделению за следующий после его закрытия отчетный (налоговый) период по строке 110 Приложения № 5 к листу 02 с кодом 3 по реквизиту «Расчет составлен» по закрытым обособленным подразделениям.

Одновременно с указанными выше изменениями должны быть внесены соответствующие поправки и в раздел 1 уточненных налоговых деклараций.

Указанные изменения должны быть учтены при формировании показателей строк 080 и 110 Приложения № 5 к листу 02 по ликвидированному обособленному подразделению и строк 080, 100 (или 110) Приложения № 5 к листу 02 по организации без входящих в нее обособленных подразделений в налоговых декларациях за 9 месяцев 2008 г.

В случае подтверждения излишней уплаты суммы авансовых платежей по налогу на прибыль организаций, зачисленной в бюджет субъекта Российской Федерации, необходимо учитывать, что в

соответствии с п. 1 ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику.

Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

9. Соблюдается ли неизменно указанный выше показатель в течение всего налогового периода при определении доли прибыли по обособленным подразделениям.

10. Соответствуют ли расходы, осуществленные аудируемым лицом, требованиям ст. 252 Налогового кодекса РФ (документально подтвержденными, экономически обоснованными и направленными на получение дохода).

11. Выполняет ли аудируемое лицо обязанности налогового агента по налогу на прибыль. Доходы иностранной организации, не связанные с ее деятельностью в России, включая деятельность, приводящую к образованию постоянного представительства, относятся к доходам от источников в РФ (п. 1 ст. 309 НК РФ). Главной особенностью в порядке уплаты налогов с рассматриваемых доходов является тот факт, что обязанность по удержанию и перечислению налога в бюджет возложена не на налогоплательщика — иностранную организацию, получающую доход, а на лицо, выплачивающее этот доход. Исключение составляют доходы, перечисленные в п. 2 ст. 309 НК РФ, которые не подлежат обложению налогом у источника выплат. В статье 310 НК РФ определено, что налоговым агентом по налогу с доходов иностранных организаций могут быть признаны только две категории лиц:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство. Налог с доходов, полученных иностранной компанией от источников в РФ, исчисляется в валюте выплаты доходов, в которой иностранная компания получает такие доходы. Обязанность по квалификации дохода, определению налоговой базы и исчислению суммы налога, подлежащего удержанию из средств, перечисляемых иностранной компании, возлагается законодательством на налогового агента.

Уплата налога в бюджет производится в валюте Российской Федерации, т.е. в рублях. Налоговый агент обязан перечислить сумму налога, удержанного с доходов иностранной организации, в доход федерального бюджета в течение трех дней после дня выплаты (перечисления) денежных средств иностранной компании или иного получения доходов иностранной компанией (ст. 287 и п. 1 ст. 310 НК РФ).

Положения международных договоров (соглашений) приоритетны по отношению к положениям национального налогового законодательства (ст. 7 НК РФ). В целях применения положений международных договоров иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым у России заключен международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения. Подтверждение должно быть заверено компетентным органом иностранного государства. Орган, являющийся компетентным в целях конкретного соглашения, назван в самом этом соглашении. Обычно это налоговый или финансовый орган соответствующего иностранного государства.

Налоговый кодекс не устанавливает обязательной формы документов, подтверждающих постоянное местопребывание в иностранном государстве. Такими документами могут являться справки по форме, установленной внутренним законодательством этого иностранного государства, а также справки в произвольной форме.

Иностранной организации не нужно направлять заполненные формы в налоговые органы России. Легализации или апостилирования таких форм также не требуется. Предоставление налоговому агенту документов допускается не в оригинале, а в нотариально заверенных копиях.

Налоговому агенту представляется только одно подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации за каждый календарный год выплаты доходов независимо от количества и регулярности таких выплат, видов выплачиваемых доходов и т.п.

Справочно!

Справка. Пример формулировки подтверждающего документа

Справка, подтверждающая постоянное местонахождение иностранного партнера, должна содержать следующую или аналогичную по смыслу формулировку:

«Подтверждается, что организация... (указывается наименование организации) является (являлась) в течение... (указывается период) лицом с постоянным местопребыванием в... (указывается государство) в смысле Соглашения... (указывается наименование международного договора) между Российской Федерацией и... (указывается иностранное государство)».

Законодательство РФ о налогах и сборах предусматривает ответственность за неисполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налогов.

Так, неправомерное неперечисление или неполное перечисление сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% суммы, которую следовало уплатить (ст. 123 НК РФ). Аналогичная санкция применяется и в том случае, когда агент удержал сумму налога с налогоплательщика, но не перечислил ее в бюджет.

За непредставление налоговому органу информации о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов с налогового агента может быть взыскан штраф в соответствии со ст. 126 НК РФ.

При неисполнении налоговым агентом обязанностей по удержанию и перечислению в бюджет сумм налогов с доходов иностранных организаций суммы налога и пени взыскиваются с налогового агента в том же порядке, что и с налогоплательщика, в соответствии со ст. 46 НК РФ.

12. Соблюдена ли формула исходя из данных ф. № 2 «Отчет о прибылях убытках» и налоговой декларации по налогу на прибыль налогоплательщика ± Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) = ± Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль + + Постоянное налоговое обязательство + Отложенный налоговый актив − Отложенное налоговое обязательство (ПБУ 18/02) и др.

Выводы по результатам проверки. По результатам проверки расчетов с бюджетом по налогам аудитор должен сформировать мнение по следующим вопросам:

1) соответствует ли учет расчетов с бюджетом (в части налога на прибыль, НДС и др.) требованиям действующего законодательства;

2) соблюдаются ли положения учетной политики для целей налогового учета;

3) разработаны ли регистры налогового учета;

4) представлены ли аудитору все необходимые документы для формирования мнения о достоверности расчетов с бюджетом (в части налога на прибыль — документы, подтверждающие характер произведенных расходов, в части НДС — счета-фактуры, регистры налогового учета и другие документы);

5) своевременно ли отражаются операции по расчетам с бюджетом в учете;

6) правильно ли определяется налоговая база по соответствующим налогам;

7) своевременно ли уплачиваются налоги (авансовые платежи) в бюджет;

8) имеются ли у аудируемого лица операции, по которым порядок налогообложения однозначно не определен;

9) правильно ли отражены в налоговых декларациях данные по соответствующим налогам;

10) своевременно ли представляются в налоговые органы декларации по налогам;

11) есть ли у аудируемого лица налоговые риски.

После того как аудитор выполнил надлежащие аудиторские процедуры, ему необходимо отразить выявленные нарушения в отчете аудитора и принять решение о том, будут ли влиять выявленные нарушения на достоверность отчетности аудируемого лица.

17.3. Оценка налоговых рисков аудируемого лица

1. Определение рыночной цены. Стоимость приобретения отдельных объектов основных средств не соответствует рыночным ценам.

Ситуация. В ходе проведения анализа средней рыночной цены за 1 м^2 жилья за период 2005—2007 гг. в Московской области были сопоставлены цены за 1 м^2 жилья у аудируемого лица инвестора-застройщика с данными, опубликованными Росстатом. Результат сопоставлений представлен в табл. 17.1.

Таблица 17.1

Обоснование рыночной цены 1 м^2

Номер и дата договора	*Цена за 1 м^2 согласно договору*	*Средняя цена за 1 м^2 по договору уступки права требования физическим лицам*	*Средняя рыночная цена за 1 м^2 по годам, руб.*		
			2005	*2006*	*2007*
№ 4/10Б-Д от 26 октября 2005 г.	21 990	21 990	25 814	34 030	41 930

Примечание. Ввиду того что договоры по уступкам права требования физическим лицам не представлены (имеются только акты, в которых нет сведений о стоимости жилья), расчеты аудитором проведены на основании данных бухгалтерских регистров.

Оценка рисков по налогу на прибыль. В соответствии с п. 2 ст. 40 НК РФ в случаях, когда цены товаров (работ, услуг), примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% рыночной цены идентичных (однородных)

товаров (работ, услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары (работы, услуги).

При определении рыночных цен товара (работ, услуг) учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара (работы, услуги) сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров (работ, услуг), либо может быть учтено с помощью поправок.

При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары (работы, услуги) и биржевых котировках.

В ходе проверки проведен анализ финансового результата деятельности за период 2005—2006 гг. Результаты анализа представлены в табл. 17.2.

Таблица 17.2

Анализ финансовых результатов аудируемого лица

Наименование счета	*Сумма за 2004 г., руб.*	*Сумма за 2005 г., руб.*	*Сумма за 2006 г., руб.*
Выручка	57 588 770,00	744 525,00	17 102 858,00
Себестоимость	57 198 082,00	735 057,00	16 893 043,00
Валовая прибыль	390 688,00	9 468,00	209 815,00
Управленческие (коммерческие) расходы	186 589,39	440 670,00	186 766,72
Прибыль (убыток) от продаж	204 098,61	(431 202,00)	23 049,00
Прочие доходы	18 917 090,00	43 855 328,00	
Прочие расходы	18 782 054,47	43 896 009,04	87 537,47
Прибыль (убыток) до налогообложения	69 063,08	(471 883,00)	(64 488,47)

Комментарий к табл. 17.2. Со слов главного бухгалтера, на сч. 90 субсчет 2 «Себестоимость продаж» учитываются расходы по приобретению прав требования передачи приобретаемой доли объекта. На счете 90 субсчет 1 «Выручка» учитываются доходы от последующей реализации уступки прав требования физическим лицам.

Как видно из таблицы, величины выручки и себестоимости практически совпадают за анализируемый период, что может быть расценено как целенаправленное занижение выручки.

Также главный бухгалтер пояснила, что на сч. 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются доходы и расходы по договорам, заключенным по другим объектам строительства. Как видно из таблицы, суммы прочих доходов и расходов также практически совпадают, что вызывает дополнительные подозрения в умышленном занижении доходов.

Отсутствие у налогоплательщика разумной деловой цели при заключении сделок нередко относят к первоочередным признакам недобросовестного поведения. В письме ВАС РФ от 11 ноября 2004 г. № С5—7/уз-1355 говорится, что оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. Отсутствие разумной деловой цели, т.е. цели извлечения прибыли от реализации товара, противоречит ст. 2 ГК РФ и уставным задачам коммерческой организации. Данное мнение содержится в решении Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 10 августа 2004 г. по делу № А56—10934/04.

Глава 18

Аудиторская проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности

18.1. Общая информация, необходимая для проверки

Цель аудита — установление соответствия показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности показателям Главной книги и регистров синтетического учета и нормативным принципам составления отчетности.

Основные задачи аудита:

- проверка состава бухгалтерской отчетности;
- проверка соответствия принципам составления отчетности;
- проверка достоверности бухгалтерского баланса;
- проверка достоверности отчета о прибылях и убытках;
- проверка достоверности пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Источники информации:

- учредительные документы;
- протоколы собраний учредителей, приказы, распоряжения;
- регистры бухгалтерского учета;
- Положение по учетной политике;
- финансовая (бухгалтерская) отчетность и др.

Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса и согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» представляет собой систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Бухгалтерская отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Основная цель финансовой (бухгалтерской) отчетности — предоставление достоверной и полной информации заинтересованным пользователям о финансовом положении (бухгалтерский баланс),

финансовых результатах (отчет о прибылях и убытках) и изменениях в финансовом положении (отчет о движении денежных средств) хозяйствующего субъекта.

Годовая бухгалтерская отчетность как единая система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении составляется на основе данных бухгалтерского учета и включает в себя следующие виды отчетов:

- Бухгалтерский баланс (ф. № 1);
- Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);
- Отчет об изменениях капитала (ф. № 3);
- Отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
- Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
- Пояснительную записку.

Бухгалтерский баланс (ф. № 1) — основная форма бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая характеризует имущественное и финансовое положение организации за определенный период. Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки имущества по его составу и размещению и источникам формирования на 1-е число месяца, квартала, года. В бухгалтерском балансе имущество предприятия рассматривается с двух позиций: по составу и размещению и по источникам образования.

Элементом **бухгалтерского баланса** является строка или статья. Каждая статья дает стоимостную оценку активов и источников их образования на начало и конец отчетного периода. Баланс состоит из трех частей — актив, который отражает имущество организации, пассив, который отражает источники образования активов, и забалансовые счета, которые учитывают имущество, не принадлежащее организации на праве собственности. *Актив баланса* включает в себя два раздела:

- внеоборотные активы (активы, которые участвуют в процессе финансово-хозяйственной деятельности организации неоднократно, как правило, более 12 месяцев);
- оборотные активы (активы, которые участвуют в процессе финансово-хозяйственной деятельности в течение одного производственного цикла или в течение периода, не превышающего 12 месяцев).

Пассивная часть баланса состоит из трех разделов:

- капитал и резервы (включает в себя собственный капитал организации, а также величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка));

- долгосрочные обязательства (обязательства организации, срок погашения которых наступает в срок, превышающий 12 месяцев со дня их возникновения);
- краткосрочные обязательства (обязательства организации, срок погашения которых наступает в срок, не превышающий 12 месяцев со дня их возникновения).

На *забалансовых счетах* учитываются арендованные основные средства, товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение, обеспечения обязательств и платежей выданные (полученные) и др.

Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2) — обязательная составная часть финансовой отчетности. Основное назначение — информирование пользователей об эффективности деятельности организации. Отчет о прибылях и убытках показывает результаты деятельности организации за отчетный период (квартал, год и т.д.) и то, каким образом она получила прибыли и убытки, т.е. путем сопоставления доходов и расходов.

Отчет об изменении капитала (ф. № 3) показывает его увеличение или уменьшение за период в увязке с величиной капитала на начало и конец отчетного периода.

Отчет об изменении капитала состоит из трех разделов.

Раздел 1 «Изменение капитала» отражает изменения величины капитала за три последовательных отчетных периода и включает в себя сведения об изменении величины капитала за два периода – отчетный и предыдущий, а также показывает величину остатка капитала в разрезе его видов (уставный, добавочный, резервный и нераспределенная прибыль) по состоянию на период, предшествующий предшествующему.

Отчет об изменении капитала по горизонтали содержит показатели (строки отчетности), отражающие операции по изменению величины капитала организации в разрезе его видов. Структура капитала организации представлена по вертикали (графы отчетности).

В разделе 1 «Изменения капитала» отражается информация об увеличении (уменьшении) собственного капитала в разрезе его видов:

- «Уставный капитал»;
- «Резервный капитал»;
- «Добавочный капитал»;
- «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Раздел 2 «Резервы» характеризует состав и величину резервов, образованных в организации. В данный раздел включается информация о следующих видах резервов:

- резервы, образованные в соответствии с законодательством;

- резервы, образованные в соответствии с учредительными документами;
- оценочные резервы;
- резервы предстоящих расходов.

Раздел 3 «*Справки*» показывает рассчитанную по итогам отчетного периода величину чистых активов организации.

В разделе «справки» организация рассчитывает и отражает величину чистых активов. Чистые активы характеризуют степень ликвидности экономического субъекта.

Под стоимостью чистых активов акционерного общества понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету. Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ определяется в соответствии с приказом Минфина РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. № 10н, 03-6/пз.

Отчет о движении денежных средств (ф. № 4) показывает потоки денежных средств (их поступление и выбытие) в результате текущей инвестиционной деятельности и финансовых операций за отчетный период в увязке с остатками денежных средств на начало и конец отчетного периода.

По своему назначению этот отчет должен характеризовать изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Текущая деятельность приносит организации основные доходы и связана с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, которые являются уставными видами деятельности.

Инвестиционная деятельность связана прежде всего с капитальными вложениями организации в приобретение земельных участков, зданий, оборудования и иных внеоборотных активов, а также долгосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг долгосрочного характера.

Финансовой называется деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств, выкуп собственных акций и т.п.).

Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) является очень важной составляющей годовой финансовой отчетности, поскольку содержит детальные расшифровки всех основных статей бухгалтерского баланса и таким образом позволяет пользователям получить информацию не только о стоимости активов организации, но также сведения о структуре и видах активов.

Приложение к бухгалтерскому балансу включает в себя десять разделов (таблиц), каждый из которых является дополнением к статьям бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках (табл. 18.1).

Таблица 18.1

Структура приложения к бухгалтерскому балансу

Название раздела	*Краткая характеристика*
1	2
Нематериальные активы	В данном разделе обобщается информация о наличии на начало отчетного периода, движении в течение отчетного периода (поступление и выбытие) и остатка на конец отчетного периода нематериальных активов в разрезе их видов по первоначальной стоимости. Также отражается сумма начисленной амортизации по каждому виду нематериальных активов на начало и конец отчетного периода. Информация о нематериальных активах в приложении к бухгалтерскому балансу формируется на основании синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета по сч. 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов»
Основные средства	В данном разделе обобщается информация о наличии на начало отчетного периода, движении в течение отчетного периода (поступление и выбытие) и остатке на конец отчетного периода основных средств в разрезе их видов по первоначальной стоимости. Также отражается сумма начисленной амортизации по каждому виду объектов основных средств на начало и конец отчетного периода. Информация об основных средствах в приложении к бухгалтерскому балансу формируется на основании синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета по сч. 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств». Ввиду того что многие российские компании в своей финансово-хозяйственной деятельности используют различные объекты основных средств, раскрытие их в динамике позволяет пользователям рассчитать коэффициенты обновления, выбытия, износа и годности основных средств и определить «качественный» состав и эффективность их использования в разрезе специфики деятельности анализируемой организации

Продолжение табл. 18.1

1	2
Доходные вложения в материальные ценности	В данном разделе обобщается информация об имуществе организации, предназначенном для передачи по договорам лизинга, проката. Сведения о доходных вложениях в материальные ценности в приложении к бухгалтерскому балансу отражаются по первоначальной стоимости с учетом сумм накопленной амортизации по виду имущества. В разделе отражаются все изменения, происходящие в составе и структуре доходных вложений в материальные ценности в течение отчетного периода. Информация о доходных вложениях в материальные ценности формируется в приложении к бухгалтерскому балансу на основании синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета по сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и 02 «Амортизация основных средств»
Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские расходы	К научно-исследовательским работам относятся работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технологической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике» от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ. К расходам по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ. В состав расходов при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются: • стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ; • затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору; • отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог); • стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований; • амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ; • затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества; • общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;

Продолжение табл. 18.1

1	2
	• прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний. Информация о расходах по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам отражается в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы. Данные в приложении к бухгалтерскому балансу формируются на основании сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»
Расходы на освоение природных ресурсов	В данном разделе отражаются сведения о результатах произведенных расходов в разрезе их видов при проведении работ по разведке местонахождений полезных ископаемых, работ в добывающей отрасли, геологического изучения недр и др. Справочно в разделе указываются сумма расходов по участкам недр, незаконченным поиском и оценкой месторождений, разведкой и (или) гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами, а также сумма расходов по незаконченным работам на освоение природных ресурсов
Финансовые вложения	Информация в данном разделе детально расшифровывает информацию о финансовых вложениях организации по видам, по срокам (долгосрочные и краткосрочные) на начало и конец отчетного периода. Справочно в разделе указываются сведения об изменении оценки финансовых вложений в результате изменения рыночной котировки. Ввиду того что вложения в финансовые активы всегда представляют собой определенный риск для организации, детальное раскрытие о видах и характере вложений позволяет пользователю оценить эффективность инвестиционной политики организации. Информация о финансовых вложениях раскрывается в приложении к бухгалтерскому балансу на основании синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета по сч. 58 «Финансовые вложения»
Дебиторская и кредиторская задолженность	В данном разделе детально раскрывается информация о дебиторской и кредиторской задолженности организации. Раздел имеет очень важное значение практически для любой группы пользователей ввиду того, что деятельность практически каждой организации неизбежно связана с привлечением заемных денежных средств и предоставлением коммерческого кредита своим покупателям и без тщательного изучения данных статей нельзя сформировать достоверные выводы по результатам проведенного анализа, тем более что указанные статьи часто являются объектом манипуляции при составлении финансовой отчетности.

Продолжение табл. 18.1

1	2
	В приложении к бухгалтерскому балансу подробно раскрывается кредиторская и дебиторская задолженность по видам и срокам возникновения
Расходы по обычным видам деятельности	В данном разделе раскрывается состав затрат в разрезе обычного вида деятельности организации. Информация о расходах отражается в приложении к бухгалтерскому балансу на основании синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета по счетам: • 20 «Основное производство»; • 23 «Вспомогательное производство»; • 25 «Общепроизводственные расходы»; • 26 «Общехозяйственные расходы»; • 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»; • 44 «Расходы на продажу»; • 96 «Резервы предстоящих расходов»; • 97 «Расходы будущих периодов» и др.
Обеспечения	В данном разделе приводятся сведения о видах и размере долговых обязательств — обеспечения под дебиторскую задолженность (имущество в залоге), кредиторскую задолженность (имущество, переданное в залог), а также информация о векселях выданных и полученных. Сведения об обеспечениях отражаются на забалансовых счетах в бухгалтерском учете и формируются на основании данных синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета по сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. Данный раздел имеет очень важное значение для получения полной информации о наличии в организации обременений имущества, а также обеспечений полученных, что позволяет пользователям учесть все факторы при принятии экономических решений
Государственная помощь	Данный раздел заполняется, если организации предоставлена государственная помощь, в том числе в виде безвозмездно полученных поступлений, кредитов на льготных условиях и других видов оказываемой помощи. Сведения о размере и виде предоставленной государственной помощи отражаются за два отчетных периода. Если в организации представлены бюджетные кредиты, то в разделе также указывается сумма средств, которые возвращены за отчетный период. Учет государственной помощи проводится на основании ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи».

Окончание табл. 18.1

1	2
	Государственная помощь организации может предоставляться в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (за исключением налоговых, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей), а также в виде земельных участков, природных ресурсов и другого имущества. В бухгалтерской отчетности организации (пояснительной записке) подлежит раскрытию как минимум следующая информация в отношении государственной помощи: • характер и величина бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году; • назначение и величина бюджетных кредитов; • характер прочих форм государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды; • не выполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и условные активы

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему период, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

18.2. Алгоритм аудиторской проверки

Ниже представлены отдельные положения программы аудита.

1. Проверка состава бухгалтерской отчетности, организации и порядка ее заполнения.

2. Общий обзор бухгалтерской отчетности организации:

- правильность заполнения адресной части форм бухгалтерской отчетности;

- соответствие форм бухгалтерской отчетности унифицированным формам;
- взаимоувязка регистров бухгалтерского учета и форм бухгалтерской отчетности (табл. 18.2);
- взаимоувязка показателей, отраженных в различных формах бухгалтерской отчетности (табл. 18.3).

3. Проверка правильности составления бухгалтерской отчетности:

- соответствие статей регистров бухгалтерского учета, бухгалтерского баланса и других форм отчетности на начало и конец отчетного периода;
- соответствие сумм показателей бухгалтерской отчетности с оборотами и остатками по счетам Главной книги или другого аналитического регистра бухгалтерского учета на конец отчетного года.

4. Проверка правильности закрытия счетов.

В ходе проверки закрытия счетов необходимо установить:

- сделаны ли корректировочные записи по суммам цеховых расходов ремонтной мастерской, исчислена ли себестоимость услуг вспомогательного производства, сделаны ли корректировочные записи по каждому производству и закрыты ли аналитические счета по сч. 23 «Вспомогательные производства»;
- распределены ли расходы будущих периодов, сделана ли корректировка общепроизводственных и общехозяйственных расходов и закрыты ли сч. 97 «Расходы будущих периодов» (по затратам, относимым на издержки текущего года), 25 «Общепроизводственные расходы»;
- исчислена ли себестоимость продукции основных отраслей производства и списаны ли выявленные отклонения. Сделана ли корректировка затрат и закрыты ли субсчета к сч. 20 «Основное производство»;
- произведена ли корректировка затрат и закрыты ли сч. 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (по субсчетам собственно обслуживающих производств);
- списаны ли затраты по завершенным процессам и сделаны ли корректировочные записи на счетах вложений во внеоборотные активы и основные средства;
- определены ли финансовые результаты, сделаны ли корректировочные записи и закрыты ли сч. 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»;
- распределена ли прибыль и списан ли убыток на сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и закрыт ли сч. 99 «Прибыли и убытки».

5. Проверка документов по результатам проведения инвентаризации и отражение ее результатов в финансовой отчетности.

6. Проверка отражения событий после отчетной даты.

Таблица 18.2

Взаимоувязка показателей, отраженных в различных формах бухгалтерской отчетности
(на примере основных средств)

Первоначальная стоимость, тыс. руб.		*Расхождение, тыс. руб.*	*Начисленная амортизация, тыс. руб.*		*Расхождение, тыс. руб.*	*Остаточная стоимость, тыс. руб.*			*Расхождение, тыс. руб.*
Ведомость начисления амортизации	Форма № 5		Ведомость начисления амортизации	Форма № 5		Ведомость начисления амортизации	Форма № 1	Форма № 5	

Таблица 18.3

Соответствие сумм показателей бухгалтерской отчетности с оборотами и остатками по счетам Главной книги или другого аналитического регистра бухгалтерского учета на конец отчетного года

Номер счета	*Сумма на конец предыдущего отчетного периода, руб.*	*Сумма на начало отчетного периода, руб.*	*Расхождение, руб.*	*Комментарий аудитора*

Проверка результатов инвентаризации. Согласно ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств.

Инвентаризация проводится по месту нахождения имущества и материально ответственных лиц. Ей подлежит все имущество фир-

мы и все виды финансовых обязательств. Также необходимо проверить:

- имущество, которое не является собственностью организации, но числится в бухгалтерском учете (находится на ответственном хранении, арендовано либо получено для переработки);
- имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Данное требование также содержится в п. 1.3 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 (далее — Методические указания).

Информационная база для аудита результатов инвентаризации:

- учетная политика на 200_ год;
- журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (ф. ИНВ-23);
- приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации материальных ценностей и малоценных активов (ф. ИНВ-22);
- инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение (ф. ИНВ-5);
- инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (ф. ИНВ-3);
- инвентаризационная опись основных средств (ф. № ИНВ-1);
- акт инвентаризации расчетов с поставщиками по сч. 60.1 (ф. ИНВ-17);
- акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами по сч. 60.2 (ф. № ИНВ-17);
- справка к акту без номера без даты инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами по состоянию на 31 декабря 200_ г. (приложение к ф. № ИНВ-17);
- приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации наличных денежных средств находящихся в кассе на 31 декабря 200_ г. (ф. ИНВ-22);
- акт инвентаризации наличных денежных средств (ф. ИНВ-15);
- приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации ценных бумаг и бланков строгой отчетности, НМА и расходов на НИОКР, расходов будущих период, незавершенного производства на 31 декабря 200_ г. (ф. ИНВ-22);

- акт инвентаризации незавершенного производства;
- инвентаризационная опись (нематериальные активы) (ф. ИНВ-1а);
- акт инвентаризации расходов будущих периодов (ф. ИНВ-11) и др.

Общие положения по проведению инвентаризации. Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, предусмотренных в пп. 1.5 и 1.6 Методических указаний.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии.

При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация основных средств. До начала инвентаризации основных средств рекомендуется проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
- наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;
- наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации в них должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, в описях отражаются по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование), инвентаризуются до момента их временного выбытия.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин непригодности (порча, полный износ).

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с прямым назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось его основное назначение, он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

По результатам инвентаризации амортизируемого имущества составляется сличительная ведомость по ф. ИНВ-18. В этой ведомости отражаются все расхождения между фактическим наличием имущества и имуществом, которое должно присутствовать в организации по данным документов. Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Типичные нарушения при проведении инвентаризации.

1. Аудитору были представлены результаты инвентаризации (инвентаризация денежных средств, расчетов с дебиторами и кредиторами), которая проводилась в течение года. Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, предусмотренных в пп. 1.5 и 1.6 Методических указаний. Данную информацию нужно закрепить в учетной политике.

Однако в учетной политике такая информация не раскрывается. Представлен приказ об утверждении комиссии по осуществлению операций с основными средствами, нематериальными активами и материально-производственными запасами (приказ от 1 января 2008 г., 2 декабря 2008 г. и др.). По словам сотрудника бухгалтерской службы, данный приказ распространяется на порядок проведения инвентаризации. Однако, по мнению аудитора, из представленного приказа сделать такой вывод не представляется возможным, в связи с чем следовало бы более четко указывать порядок, сроки и состав комиссии при проведении инвентаризации как перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, так и при проведении инвентаризации в течение отчетного периода.

2. По мнению аудитора, инвентаризация расчетов с поставщиками, покупателями и прочими дебиторами и кредиторами носит формальный характер. Такой вывод сделан на основании проверки актов инвентаризации расчетов с дебиторами (ф. ИНВ-17), поскольку в данных формах не содержится информация о суммах задолженности, подтвержденной дебиторами, о суммах задолженности, не подтвержденной дебиторами, а также о суммах задолженности с истекшим сроком давности. В актах инвентаризации расчетов с поставщиками также не содержится информация о суммах задолженности, подтвержденной кредиторами, о суммах задолженности, не подтвержденной кредиторами, а также о суммах задолженности с истекшим сроком исковой давности. Таким образом, подтвердить достоверность отражения в бухгалтерской отчетности информации о дебиторской и кредиторской задолженности в части расчетов с поставщиками не представляется возможным.

3. Аудитор обращает внимание, что для подтверждения правильности отражения на счетах бухгалтерского учета сумм дебиторской и кредиторской задолженности перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо провести инвентаризацию расчетов:

- с банками и другими кредитными учреждениями;
- с контрагентами (покупателями, продавцами, заимодавцами и заемщиками и т.д.);
- с работниками (подотчетными лицами и теми работниками, которые получали ссуды, займы от организации).

При сверке расчетов с работниками организации выявляются невыплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению

на счет депонентов, а также суммы переплаты работникам и причины ее возникновения.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение).

Обобщение отдельных нарушений, выявленных в ходе проверки достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

1. В бухгалтерском балансе (ф. № 1) за 2008 г. недостоверно сформирован показатель «доходные вложения в материальные ценности» (код показателя 135), ввиду того что стоимость приобретенных материальных ценностей, предназначенных для предоставления за плату во временное пользование (аренду), отражается по статье «Основные средства» (код показателя 120).

2. По данным бухгалтерского учета аудитор сделал вывод о наличии в ЗАО долгосрочной дебиторской задолженности за 2008 г. Однако в бухгалтерском балансе организации за 2007 г. показатель «Дебиторская задолженность» (платежи по которой ожидаются в течение периода, превышающего 12 месяцев) отсутствует.

3. В бухгалтерском балансе в разделе «Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах» нет информации об арендованных основных средствах.

4. В ЗАО на сч. 44 «Расходы на продажу» учитываются исключительно роялти. По мнению аудитора, по данному счету должны быть отражены все расходы (коммерческие расходы), связанные с выпуском продукции. Данное обстоятельство может привести к искажению формирования показателя «Прибыль от продаж» в отчете о прибылях и убытках (ф. № 2).

Рекомендации. Учесть данные замечания при формировании показателей бухгалтерской отчетности для представления справедливой информации об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах ЗАО всем заинтересованным пользователям.

Аудит финансовой отчетности, по сути, является одной из процедур заключительного этапа аудиторской проверки. Ввиду того что целью аудита является мнение о достоверности финансовой отчетности аудируемого лица, аудитору необходимо четко указать, какие статьи отчетности, по его мнению, существенно искажены. Причем все оговорки (замечания) аудитора должны быть

строго обоснованными, с указанием суммы ошибки, положений законодательства, нормы которых нарушены, а также степени влияния указанных нарушений на достоверность финансовой отчетности и информационные потребности различных групп пользователей.

18.3. Аудит событий после отчетной даты

Событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год (п. 1 ПБУ 7/98).

К событиям после отчетной даты относятся:

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность (п. 5 ПБУ 7/98).

Понятие «события после отчетной даты» по МСФО 10. События после отчетной даты происходят в течение периода, который начинается сразу после отчетной даты и заканчивается на дату утверждения финансовой отчетности. Можно выделить два вида событий:

1) *корректирующие* — события, возникающие после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности, дающие подтверждение условиям, которые имелись по состоянию на отчетную дату и которые требуют внесения изменений в показатели финансовой отчетности;

2) *некорректирующие* — события, возникающие после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности, указывающие на условия после отчетной даты.

Понятие «события после отчетной даты» в соответствии с правилом (стандартом) № 10 «Аудит событий после отчетной даты». «События после отчетной даты» — это события, происходящие с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, а также факты, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения.

Аудитору следует принимать во внимание влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение событий, произошедших после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных.

В финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо отражать следующие благоприятные и неблагоприятные события, происходящие после окончания отчетного периода (рис. 18.1):

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность;
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность.

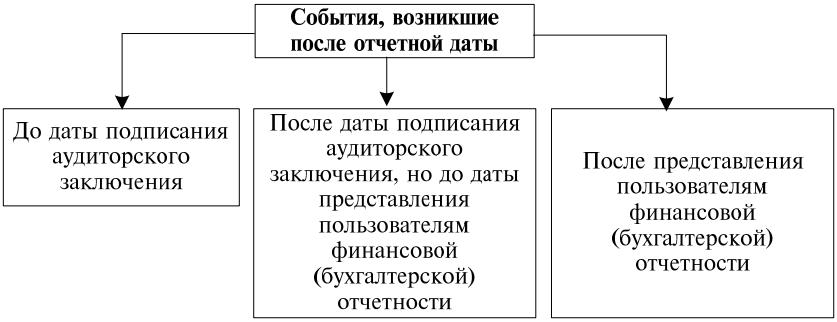

Рис. 18.1. **Классификация событий, возникших после отчетной даты**

В таблице 18.4 приведены факты хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты.

Таблица 18.4

Факты хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты

События, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность	*События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность*
1	2
Объявление в установленном порядке дебитора аудируемого лица банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура признания его банкротом	Принятие решения о реорганизации аудируемого лица
Объявление о размерах дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествующие отчетной дате	Принятие решения об эмиссии акций и других ценных бумаг

Окончание табл. 18.4

1	2
Продажа производственных запасов после отчетной даты, результаты которой свидетельствуют о том, что расчет цены реализации этих запасов был необоснованным	Крупная сделка, связанная с приобретением (выбытием) основных средств и (или) финансовых вложений
Произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату	Форс-мажорные обстоятельства (стихийные бедствия, чрезвычайные ситуации, которые могут привести к уничтожению значительной части активов)
Получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества, ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающей существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений аудируемого лица	Непрогнозируемое снижение курсов иностранных валют после отчетной даты
Обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушение законодательства при осуществлении деятельности аудируемого лица, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период	

Действия аудитора при выявлении событий после отчетной даты. События до даты аудиторского заключения. Аудитору необходимо выявить все факты и события, имевшие место до подписания заключения, которые могут вызвать корректировки в финансовой отчетности.

Аудитору нужно выяснить, все ли события отражены в отчетности к моменту составления заключения.

Для этого аудитор должен провести определенные аудиторские процедуры:

- оценку правильности отнесения операций по товарно-материальным запасам к отчетным периодам;
- тестирование платежей кредиторов;
- направить запросы руководству и др.

События после даты аудиторского заключения, но до даты его представления пользователям. Если после даты подписания аудитор-

ского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия. Если руководство аудируемого лица 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, аудитор модифицирует заключение. Если впоследствии финансовая (бухгалтерская) отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение. При этом предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству Российской Федерации.

События после представления отчетности. После представления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если после представления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, ему следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой (бухгалтерской) отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения. Оно должно быть датировано не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Глава 19

Формирование результатов аудиторской проверки

19.1. Письменная информация (отчет аудитора) руководству экономического субъекта по результатам аудита

На заключительном этапе аудиторской проверки аудитор на основе полученных доказательств, сведений и данных об аудируемом лице составляет письменную информацию (отчет аудитора) и выдает аудиторское заключение в случаях, когда аудит носит обязательный характер.

Письменная информация составляется в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника». При этом структура и форма отчета утверждаются во внутрифирменных стандартах аудиторской организации. Цель подготовки письменной информации аудитора — доведение до руководства проверяемого экономического субъекта сведений о недостатках в учетных записях, системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности.

Подготовка письменной информации обязательна в следующих случаях:

1) при обязательном аудите;

2) при проведении инициативного аудита, по итогам которого предполагается подготовка аудиторского заключения;

3) если подготовка письменной информации аудитора предусмотрена договором между аудиторской организацией и руководством экономического субъекта.

На практике всегда осуществляются подготовка и представление письменной информации руководству экономического субъекта вне зависимости от вида аудита.

Письменная информация аудитора — это не исчерпывающий отчет обо всех существующих недостатках и нарушениях аудируемого

лица, а лишь о тех, которые выявлены в ходе аудиторской проверки. В задачу аудитора входит разъяснение руководству экономического субъекта, что письменная информация аудитора не может трактоваться никаким иным образом (тем более как гарантия отсутствия других недостатков), кроме как информация о выявленных и описанных аудитором нарушениях.

Текст письменной информации должен быть хорошо структурирован, изложен четко и логично. Данные должны быть ранжированы по степени важности, значимости последствий. В определенных случаях аудитором должны быть обоснованы расчеты и оценки, ссылки на действующие законодательные и нормативные акты.

Как и в других документах аудитора, в письменной информации должны содержаться обязательные реквизиты, позволяющие идентифицировать стороны: аудиторскую организацию и экономический субъект.

Указываются следующие реквизиты экономического субъекта:

- официальное наименование экономического субъекта (полное и сокращенное);
- юридический и почтовый адреса;
- реквизиты свидетельства о государственной регистрации;
- должности, фамилии, имена лиц, ответственных за составление финансовой (бухгалтерской) отчетности (генеральный директор, президент, главный бухгалтер и др.);
- изменения в составе лиц, ответственных за составление отчетности.

В разделе обязательных сведений указываются также период, к которому относится документация экономического субъекта, проверенная в ходе аудита (рекомендуется коротко перечислить документацию, которая была проверена аудитором), дата подписания письменной информации.

Затем аудитор приводит обязательную содержательную информацию, к которой относятся выявленные в ходе аудита нарушения установленного законодательством РФ порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, фактически или потенциально влияющие на ее достоверность и результаты проверки экономического субъекта. Содержательная часть может быть расширена за счет дополнительной информации. Ее состав и объем зависят от деятельности экономического субъекта, масштабов и специфики аудиторской проверки.

Правилом (стандартом) рекомендуется дополнительно отражать в письменной информации аудитора следующее:

- особенности проверки, которые были предусмотрены договором (условия проверки филиалов, представительств и др.);

- данные о численности, составе и структуре бухгалтерии;
- данные об особенностях применяемой системы бухгалтерского учета;
- перечень основных разделов бухгалтерского учета, которые подлежали проверке;
- сведения о применяемой методике аудита (какие сегменты проверены сплошным образом, какие выборочно, описание основных принципов выборочных исследований);
- подтверждение соблюдения в ходе проверки правил (стандартов) аудиторской деятельности (отмечается каждый факт отклонений от требований правил и причины, обусловившие данное отклонение);
- перечень замечаний, указания на недостатки и рекомендации по их устранению;
- оценку (при наличии такой возможности) количественного расхождения показателей бухгалтерской отчетности и (или) налоговых деклараций по данным экономического субъекта и прогнозируемых по результатам проверки аудиторской организацией;
- сведения о проверке филиалов, подразделений, дочерних обществ (как правило, для крупных организаций).

При повторных (последующих) проверках проводится оценка данных анализа выполнения и исправления экономическим субъектом замечаний и рекомендаций, содержащихся в предыдущих документах (отчетах аудитора).

Обязательно нужно отмечать, какие из сделанных замечаний существенны, а какие нет и какое влияние отмеченные замечания и недостатки оказывают на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

Письменная информация аудитора предназначена в первую очередь для руководителей экономического субъекта и его собственников.

По итогам аудиторской проверки по согласованию с руководством экономического субъекта может быть подготовлен предварительный вариант письменной информации аудитора. Этим документом до руководства экономического субъекта доводятся требования о внесении (по установленным правилам) исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовке переченя уточнений к уже сформированной бухгалтерской отчетности. Оценка и данные анализа внесенных экономическим субъектом исправлений должны содержаться в окончательном варианте письменной информации аудитора.

В силу того что информация, содержащаяся в письменной информации аудитора, строго конфиденциальна, ее можно передавать только определенному кругу уполномоченных лиц экономического субъекта. В такой круг входят:

- лицо, подписавшее договор на проведение аудита (как правило, первое лицо экономического субъекта – генеральный директор, президент);
- лицо, прямо указанное в договоре на оказание аудиторских услуг в качестве получателя письменной информации аудитора;
- любое другое лицо в случае письменного указания, направленного лицом, подписавшим договор на оказание аудиторских услуг, в адрес аудиторской организации.

Первый экземпляр письменной информации аудитора передается экономическому субъекту под роспись уполномоченного им лица, второй экземпляр отправляется в архив аудиторской организации. На этом экземпляре должны быть отметка, подтверждающая факт передачи документа уполномоченному лицу экономического субъекта, дата передачи и подпись уполномоченного лица. Примерная структура письменной информации (отчета) аудитора представлена в Приложении 17.

19.2. Пример формирования письменной информации (отчета) аудитора (извлечение)

Оценка системы внутреннего контроля. Проведен аудит состояния финансовой (бухгалтерской) отчетности ООО «Лира» за 2007 г. При проведении аудита отчетности рассмотрено состояние внутреннего контроля ООО «Лира». Ответственность за организацию и состояние внутреннего контроля несет исполнительный орган ООО «Лира».

Проделанная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля ООО «Лира» в целях выявления всех возможных недостатков.

Состояние внутреннего контроля рассмотрено исключительно для того, чтобы определить объем работ, необходимый для формирования аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Изучение системы внутреннего контроля проводилось посредством разработанной системы тестирования «Оценка аудиторских рисков и внутреннего контроля экономического субъекта», яв-

ляющейся приложением к внутрифирменному стандарту аудиторской компании.

Ответ на каждый вопрос теста оценивался по пятибалльной системе. По результатам тестирования системы внутреннего контроля аудиторы вывели средний балл для каждого объекта аудита и определили участки повышенного внимания, чтобы оценить уровень риска необнаружения и размер выборки.

В нашей компании принята пятиуровневая система оценки внутреннего контроля экономического субъекта:

- низкая;
- ниже среднего;
- средняя;
- выше среднего;
- высокая.

Вывод по разделу. В ходе аудита мы изучили и оценили систему внутреннего контроля экономического субъекта, контрольную среду и отдельные средства контроля. Аудиторы оценили систему внутреннего контроля ООО «Лира» как низкую, поскольку:

- не определены лица, ответственные за прием и отпуск товарно-материальных запасов;
- не заключены договоры о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за прием и отпуск товарно-материальных запасов;
- отсутствует приказ о назначении кассира на занимаемую должность;
- кассир не ознакомлен под расписку с порядком ведения кассовых операций на территории Российской Федерации;
- не заключен договор о полной материальной ответственности с кассиром и т.д.

Рекомендации. Привести систему внутреннего контроля ООО «Лира» в соответствие с требованиями законодательства.

Раздел проверки «Аудит оформления гражданских правовых договоров». В ходе проверки выявлены следующие нарушения.

В соответствии с п. 1 ст. 432, п. 3 ст. 455, п. 2 ст. 465 ГК РФ условия договора купли-продажи от 25 января 2008 г. № 86-бн о товаре считаются согласованными, если договор позволяет определить наименование и количество подлежащего передаче товара. По-

следствия несоблюдения данных условий — признание договора незаключенным.

Наименование и количество могут определяться в спецификации, которая является неотъемлемой частью договора поставки, но подписываться спецификация должна одновременно с договором. Только тогда существенные условия договора считаются согласованными. В дальнейшем поставка оборудования осуществляется в пределах согласованного количества и наименования.

Если на момент заключения договора поставки определить количество и наименование не представляется возможным, в договоре указывается, что поставка оборудования осуществляется по заявкам покупателя, которые являются неотъемлемой частью договора.

Рекомендации. В договорах поставки, купли-продажи указывать в предмете договора наименование и количество подлежащего передаче товара либо давать ссылку на спецификацию или заявку, которые должны быть неотъемлемой частью договора.

Раздел проверки «Аудит основных средств». *Цель проверки* — подтвердить правильность ведения учета основных средств и отражения операций по учету основных средств в финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответственно правильность формирования строки 120 «Основные средства» бухгалтерского баланса.

Задачи проверки:

1) проверка правильности поступления основных средств и их отражения в учете;

2) проверка отражения в учетной политике элементов по учету основных средств и их фактическое выполнение;

3) проверка правильности формирования первоначальной (восстановительной) стоимости;

4) проверка правильности документального оформления операций по учету основных средств;

5) проверка начисления амортизации основных средств, отраженного в бухгалтерском и налоговом учете;

6) проверка правильности выбытия основных средств;

7) проверка прочих операций (операции аренды, расчета налога на имущество и др.);

8) проверка отражения операций по учету основных средств в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Источники информации:

- первичные учетные документы;
- учетная политика;
- договоры купли-продажи, аренды (финансовой аренды);
- регистры бухгалтерского учета;
- финансовые отчеты и др.

Проверяемые счета. Раздел включает следующие счета: 01, 02, 03, 08, 20—26, 91 и др.

Значимость проверяемой статьи.

Сальдо на начало проверяемого периода составило 3500 тыс. руб.; на конец — 4200 тыс. руб.

Оборот по дебету — 7890 тыс. руб.; по кредиту — 6500 тыс. руб.

Основные средства составляют 30% валюты баланса. Уровень существенности по разделу «Основные средства», рассчитанный индуктивным методом, составляет 1890 тыс. руб.

В ходе выборочной проверки операций по учету основных средств за 2008 г. выявлены следующие нарушения:

- невозможно подтвердить срок полезного использования объектов основных средств. Так, в ф. ОС-1 № 00032 от 13 марта 2007 г. прицеп Труиллет 2001 г. выпуска с остаточной стоимостью 351 284,14 руб. отнесен к пятой амортизационной группе. Согласно постановлению Правительства РФ от 1 января 2002 г. существуют несколько амортизационных групп, к которым могут быть отнесены прицепы и полуприцепы в зависимости от технических характеристик и функциональных особенностей:
  - — третья амортизационная группа со сроком полезного использования от трех до пяти лет;
  - — пятая амортизационная группа со сроком полезного использования от семи до десяти лет (код 153420000 введен постановлением Правительства РФ от 18 ноября 2006 г. № 697);
  - — седьмая амортизационная группа (автодрезины, автомотрисы, мотодрезины и прицепы к ним) со сроком полезного использования от 15 до 20 лет.

В связи с этим аудитор рекомендует при определении срока полезного использования указывать характеристики основного средства для обоснования выбора амортизационной группы;

- в учетной политике не прописаны порядок и сроки проведения инвентаризации;

- систематически допускаются нарушения при оформлении первичных учетных документов;
- при проведении ремонта основных средств унифицированная ф. ОС-3 не составляется.

Рекомендации. Устранить выявленные нарушения.

Вывод. Имеются нарушения при ведении операций по учету основных средств. Сумма выявленных нарушений не превышает допустимого уровеня существенности.

Достоверность строки 120 «Основные средства» бухгалтерского баланса подтверждается.

Раздел проверки «Аудит нематериальных активов». В ходе проверки существенных нарушений не выявлено. Далее проверка раздела согласно утвержденному общему плану.

События после отчетной даты. Аудиторы считают, что все существенные обстоятельства и события, подлежащие отражению в отчетности, определены и включены в отчетность, за исключением тех хозяйственных операций, по которым аудиторами выявлены нарушения и исправления, которые будут отражены в отчетности за 2007 г.

Аудиторам неизвестно о каких-либо событиях, произошедших после даты подписания бухгалтерской отчетности до даты представления аудиторского отчета.

Выводы. По мнению аудиторов, состояние учета и контроля в организации не в полной мере соответствует нормативным требованиям. Необходима работа по устранению указанных замечаний.

19.3. Аудиторское заключение. Порядок составления аудиторского заключения

В соответствии со ст. 10 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение представляет собой официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, в котором в установленной форме выражено мнение аудиторской организации (аудитора) о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности принимать на ее основе правильные экономические решения.

Аудиторское заключение составляется в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение», утвержденным постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (далее — стандарт № 6), которое устанавливает общие требования к форме, содержанию и порядку представления этого документа. Структура аудиторского заключения представлена в Приложении 18.

Аудиторское заключение выполняет важную роль при анализе финансовой отчетности внешними пользователями, поскольку в условиях ограниченного доступа к регистрам бухгалтерского учета и подробным расшифровкам отдельных статей финансовой отчетности аудиторское заключение является объективным подтверждением достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

Несмотря на то что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой (бухгалтерской) отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица. При этом именно аудиторское заключение играет ключевую роль при формировании мнения различными группами пользователей о состоянии аудируемого лица.

Аудиторское заключение представляется:

- во всех случаях проведения обязательного аудита;
- в случаях проведения инициативного аудита по соглашению сторон.

В соответствии со стандартом № 6 аудиторское заключение может быть безоговорочно положительным и модифицированным. В свою очередь, модифицированное заключение подразделяется на несколько видов (рис. 19.1).

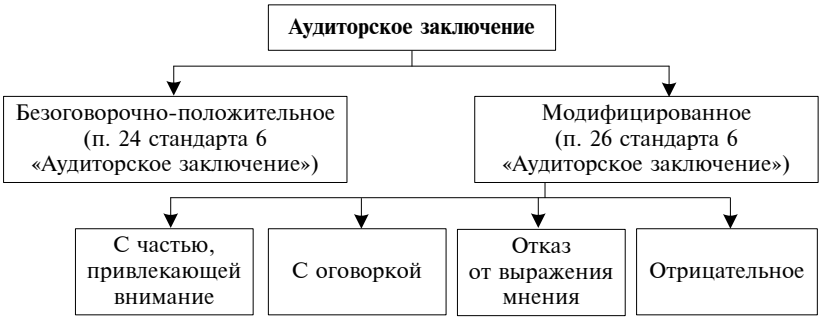

Рис. 19.1. **Виды аудиторского заключения**

Безоговорочно-положительное заключение может быть представлено в том случае, когда аудитор приходит к выводу, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, а принципы и методы ведения бухгалтерского учета соответствуют требованиям, установленным законодательством Российской Федерации.

Если аудитор не может подтвердить достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, то тогда по итогам проверки будет подготовлено ***модифицированное*** аудиторское ***заключение***.

Модификация аудиторского заключения посредством включения части, привлекающей внимание, может быть представлена в случае, когда достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности подтверждается, при этом имеются факторы, которые в будущем могут повлиять на интересы различных групп пользователей.

Модифицированное аудиторское *заключение с оговоркой* может быть представлено в случае выявления существенных искажений в отношении отдельных статей финансовой (бухгалтерской) отчетности или групп однотипных операций.

Модификация аудиторского заключения посредством *отказа от выражения мнения* может быть обусловлена ограничением объема аудита, а также иными причинами, не позволяющими аудитору сформировать мнение по поводу достоверности отражения информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отрицательное аудиторское ***заключение*** по результатам проверки является свидетельством того, что аудитор не подтверждает достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствия ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудитор может модифицировать аудиторское заключение при наличии обстоятельств, свидетельствующих о несоблюдении основных принципов ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности, в частности *принципа непрерывности аудируемого лица.*

Обстоятельства модификации аудиторского заключения, поименованные в стандарте № 6, не являются исчерпывающими, в связи с чем аудитор может модифицировать заключение согласно своему профессиональному суждению.

Рассмотрим более подробно обстоятельства, которые могут вызвать модификацию аудиторского заключения.

Аудиторское заключение с частью, привлекающей внимание. К факторам модификации аудиторского заключения с частью, привлекающей внимание, можно отнести:

- условные факты хозяйственной деятельности;
- оценку рисков организации (налоговые риски, возможные недобросовестные действия);
- признаки, влияющие на возможное нарушение принципа непрерывности деятельности аудируемого лица;
- события после отчетной даты.

Условные факты хозяйственной деятельности — это факты хозяйственной деятельности, в отношении последствий которых и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность.

К условным фактам можно отнести:

- не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация может выступать как истцом, так и ответчиком;
- не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами;
- выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц;
- обязательства в отношении охраны окружающей среды и др.

Пример 1. Организация — аудируемое лицо 31 марта 2005 г. выдала поручительство по займу, предоставленному ее дочерней компании сроком на 20 месяцев на существенную для финансовой отчетности аудируемого лица сумму. В ходе аудиторской проверки за 2005 г. было выявлено, что вероятность уменьшения экономических выгод организации в результате неисполнения ее дочерней компанией своих обязательств по возврату займа очень мала. В ходе аудиторской проверки за 2006 г. аудиторская компания пришла к выводу о том, что по состоянию на 30 ноября 2006 г. дочерняя компа-

ния не сможет выполнить свои обязательства по возврату займа более чем на 50%, в связи с чем высока вероятность того, что в результате неплатежеспособности дочерней компании при окончании срока возврата займа произойдет уменьшение экономических выгод аудируемого лица (организации-поручителя). При этом во всех остальных существенных аспектах финансовая (бухгалтерская) отчетность достоверна. Аудитор может принять решение о подготовке аудиторского заключения с частью, привлекающей внимание, с указанием на возможное уменьшение экономической выгоды в связи со сложившимися обстоятельствами.

Пример 2. На момент окончания аудиторской проверки не закончено судебное разбирательство между аудируемым лицом (ответчик) и налоговой инспекцией (истец) по вопросу правомерности и правильности исчисления налоговой базы по налогу на прибыль на сумму 3000 тыс. руб. за 2006 г. По результатам анализа арбитражной практики по данному вопросу аудитор приходит к выводу, что решение суда по данному вопросу, по всей вероятности, будет в пользу налоговой инспекции, в связи с чем принимает решение о модификации аудиторского заключения посредством включения в него части, привлекающей внимание.

Пример аудиторского заключения с частью, привлекающей внимание (извлечение). По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации ООО «Кворум» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2008 г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2006 г. включительно соответствуют требованиям приказа Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, Федерального закона «О бухгалтерском учете» и других документов, определяющих требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Вместе с тем, не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на то, что к моменту завершения аудиторской проверки не закончено судебное разбирательство между организацией — аудируемым лицом (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогу на прибыль за 2008 г. Сумма иска составляет 3000 тыс. руб. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу аудируемого лица.

Налоговые риски аудируемого лица. Несмотря на то что аудит предполагает подтверждение именно бухгалтерской отчетности, специфика российского учета заключается в том, что основные риски организации связаны с исчислением и уплатой налогов. В связи с этим ниже приведены некоторые налоговые риски организации.

1. ***Отражение в бухгалтерской и налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких отчетных периодов.***

Отсутствие у организации разумной деловой цели при заключении сделок нередко относят к первоочередным признакам недобросовестного поведения. В письме ВАС РФ от 11 ноября 2004 г. № С5-7/уз-1355 говорится, что оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, их действительности, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. Отсутствие разумной деловой цели, т.е. цели извлечения прибыли от реализации товара, противоречит ст. 2 ГК РФ и уставным задачам коммерческой организации. Данное мнение содержится в решении Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 10 августа 2004 г. по делу № А56-10934/04.

2. ***Отражение в отчетности суммы расхода, максимально приближенной к сумме дохода организации, полученного за календарный год.***

Ситуация. В ходе аудиторской проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности ООО «Ласт» за период 2005—2006 гг. выявлено, что сумма расходов максимально приближена к доходам организации за два отчетных периода. Финансовые результаты представлены в табл. 19.1.

Таблица 19.1

Финансовые результаты ООО «Ласт» за период 2004—2006 гг.

Наименование счета	*Сумма за 2004 г., руб.*	*Сумма за 2005 г., руб.*	*Сумма за 2006 г., руб.*
Выручка	57 588 770,00	744 525,00	17 102 858,00
Себестоимость	57 198 082,00	735 057,00	16 893 043,00
Валовая прибыль	390 688,00	9 468,00	209 815,00
Управленческие (коммерческие) расходы	186 589,39	440 670,00	186 766,72
Прибыль (убыток) от продаж	204 098,61	(431 202,00)	23 049,00
Прочие доходы	18 917 090,00	43 855 328,00	
Прочие расходы	18 782 054,47	43 896 009,04	87 537,47
Прибыль (убыток) до налогообложения	69 063,08	(471 883,00)	(64 488,47)

Пример аудиторского заключения с частью, привлекающей внимание (извлечение). По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации ООО «Ласт» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2006 г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2006 г. включительно соответствуют требованиям приказа Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», Федерального закона «О бухгалтерском учете» и других документов, определяющих требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на факт опережения темпа расходов над темпом доходов от реализации товаров, что может явиться основанием для признания аудируемого лица недобросовестным налогоплательщиком и инициирования в отношении аудируемого лица налоговой проверки.

Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками (цепочки контрагентов) без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

Пример 3. По договору беспроцентного займа от 12 февраля 2004 г. ООО «Вест» (заимодавец) предоставляет ООО «Раста» (заемщик) беспроцентный заём на сумму 17 365 000,00 руб. 15 октября 2005 г. заключен договор уступки права требования между ООО «Бета» (цедент) и ООО «Сенест» (цессионарий) на сумму 13 743 314,00 руб., а 21 января 2006 г. заключен договор уступки требования между ООО «Сенест» (цедент) и ООО «Омега» (цессионарий) на сумму 3 477 324,00 руб.

Пример аудиторского заключения с частью, привлекающей внимание (извлечение). По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации ООО «Вест» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2006 г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2006 г. включительно соответствуют требованиям законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

Вместе с тем мы обращаем внимание на то, что за отчетный период аудируемое лицо заключило значительное число договоров по

переуступке прав требования, экономическая целесообразность заключения которых вызывает сомнения, ввиду того что во всех представленных договорах уступки права требования отсутствует информация о вознаграждении цессионария, что может привлечь внимание контролирующих органов и инициировать дополнительную проверку всех участников схемы.

Аудиторское заключение с оговоркой. Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о невозможности 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...» с указанием конкретных обстоятельств, к которым относится оговорка.

К факторам модификации аудиторского заключения с оговоркой можно отнести:

- ограничение объема (если такое ограничение касается отдельных статей проверяемой финансовой отчетности);
- разногласия относительно учетной политики по отдельным существенным элементам;
- ненадлежащее ведение бухгалтерского учета по отдельным объектам учета;
- низкую (неэффективную) систему внутреннего контроля аудируемого лица и др.

Пример аудиторского заключения с оговоркой (извлечение). В результате проведенного аудита нами установлены нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета:

- в бухгалтерском учете ЗАО «Каролина» не применяется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденное приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н. В связи с этим в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудирумого лица не раскрыта существенная информация;
- в ф. № 1 «Бухгалтерский баланс» и № 2 «Отчет о прибылях и убытках» не отражена информация, подлежащая раскрытию в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»;
- первичные бухгалтерские документы оформляются с нарушениями требований, установленных ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете».

По нашему мнению, за исключением вышеизложенных обстоятельств, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации ЗАО «Каролина» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2006 г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2006 г. включительно соответствуют требованиям приказа Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», ПБУ 4/99, Федерального закона «О бухгалтерском учете» и других документов, определяющих требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторское заключение — отказ от выражения мнения. Отказ от выражения мнения имеет место 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности.

К факторам модификации аудиторского заключения — отказ от выражения мнения можно отнести:

- ограничение объема аудита;
- обстоятельства, не позволяющие завершить аудиторское задание.

Пример аудиторского заключения вследствие ограничения объема аудита (извлечение). В ходе аудиторской проверки ЗАО «Каролина» мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов, которые составляют существенную часть активов аудируемого лица (40%). В организации также не проводится инвентаризация в отношении:

- финансовых вложений, остаток которых согласно данным бухгалтерского учета на 31 декабря 2008 г. составляет 13 000 тыс. руб.;
- краткосрочных займов, остаток которых по данным бухгалтерского учета на 31 декабря 2008 г. составляет 11 000 тыс. руб.

В ходе проверки аудиторы не получили ответы на запросы от крупных дебиторов ЗАО «Каролина» о суммах задолженности по состоянию на 31 декабря 2008 г.

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации ЗАО «Каролина» на 31 декабря 2008 г. и результатах ее финансово-хозяйственной деятельности за

период с 1 января по 31 декабря 2008 г. включительно и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудиторское заключение отрицательное. Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным, для того чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

К факторам модификации аудиторского заключения посредством выдачи отрицательного заключения можно отнести:

- разногласия относительно учетной политики (в целом либо по основным существенным статьям);
- ненадлежащее ведение бухгалтерского учета;
- превышение выявленных в ходе аудита ошибок предельно допустимого уровня, рассчитанного аудиторами (уровень существенности).

Пример отрицательного аудиторского заключения (несогласие в части формирования учетной политики организации). В результате проведенного аудита ООО «Вега» нами выражается несогласие в части формирования учетной политики, в которой не закреплены отдельные методы ведения учета:

- не утвержден метод учета в бухгалтерском учете дополнительных затрат, связанных с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств (п. 20 ПБУ 15/2008);
- не утвержден метод определения стоимости актива при выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений (п. 26 19/02 «Учет финансовых вложений»);
- не утверждены формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности (п. 3 ст. 6 Закона № 129-ФЗ).

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность ООО «Вега» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 2008 г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2008 г. включительно и, таким образом, не может быть

признана соответствующей требованиям приказа «О формах бухгалтерской отчетности организаций», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», Федерального закона «О бухгалтерском учете» и других документов, определяющих требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Пример отрицательного аудиторского заключения (ненадлежащее ведение бухгалтерского учета (извлечение)). В результате проведенного аудита нами выявлено ненадлежащее ведение бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В бухгалтерском балансе ЗАО «Реста» в гр. 4 «На конец отчетного года» отражены суммы, не соответствующие суммам, отраженным в бухгалтерском учете:

- сумма расхождения по ст. «Дебиторская задолженность» составляет 824 тыс. руб.;
- сумма расхождения по ст. «Кредиторская задолженность» составляет 256 тыс. руб.

В приложении к бухгалтерскому балансу за 2008 г. ЗАО «Реста» не раскрыта информация об обеспечениях.

В составе годовой бухгалтерской отчетности не представлена пояснительная записка.

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность ЗАО «Реста» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 2008 г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2008 г. включительно и, таким образом, не может быть признана соответствующей требованиям приказа Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», Федерального закона «О бухгалтерском учете» и других документов, определяющих требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Оценка непрерывности деятельности аудируемого лица. В соответствии со стандартом № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» признаки, на основании которых аудитор оценивает принцип непрерывности деятельности аудируемого лица, подразделяются на финансовые, производственные и прочие. В зависимости от признака, влияющего на допущение непрерывности деятельности аудируемого лица, и согласно своему профессиональному суждению аудитор может подготовить заключение с частью, привлекающей внимание, с оговоркой либо отрицательное.

К *финансовым признакам* относятся:

- отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных в отношении них требований;
- привлеченные заемные средства, срок возврата которых приближается, при реальном отсутствии перспективы возврата или продления срока займа либо необоснованном использовании краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов;
- изменение схемы оплаты товара (выполненных работ, оказанных услуг) поставщикам на условиях коммерческого кредита или рассрочки платежа по сравнению с расчетами по мере поставки товара (выполнения работ, оказания услуг);
- существенное отклонение значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение аудируемого лица, от нормальных (обычных) значений;
- неспособность погашать кредиторскую задолженность в надлежащие сроки;
- неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций;
- значительные убытки от основной деятельности;
- трудности с соблюдением условий договора о займе;
- задолженность по выплате или прекращение выплаты дивидендов;
- экономически нерациональные долговые обязательства;
- признаки банкротства, установленные законодательством Российской Федерации.

К *производственным признакам* относятся:

- увольнение основного управленческого персонала без должной его замены;
- потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика;
- проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит значимых средств производства;
- существенная зависимость от успешного выполнения конкретного проекта;
- существенный объем продажи сырья и материалов, сравнимый с объемом выручки от реализации продукции (работ, услуг) или превышающий его.

К *прочим признакам* можно отнести:

- несоблюдение требований в отношении формирования уставного капитала аудируемого лица, установленных законодательством Российской Федерации;

- судебные иски против аудируемого лица, которые находятся в процессе рассмотрения и могут в случае успеха истца завершиться решением суда, невыполнимым для данного лица;
- внесение изменений в законодательство или изменение политической ситуации.

Таким образом, аудитор может модифицировать заключение по каждому из перечисленных признаков, свидетельствующих о нарушении принципа непрерывности деятельности аудируемого лица согласно своему профессиональному суждению. Виды аудиторских заключений приведены в Приложении 19.

19.4. Внутренний контроль качества работы аудиторской компании

Аудиторская организация должна определить методы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы, призванные обеспечить проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с законодательством РФ.

В настоящее время требования к внутреннему контролю качества в аудиторской организации установлены ФПСАД № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту».

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

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

Принципы и процедуры контроля качества услуг должны быть документально оформлены и доведены до сведения работников аудиторской организации. До сведения каждого работника должны быть доведены принципы и процедуры контроля качества услуг, а также цели, для достижения которых они установлены, информация о том, что каждый работник несет персональную ответствен-

ность за качество услуг и обязан соблюдать установленные принципы и процедуры. Помимо этого, руководство аудиторской организации должно признать важность обратной связи с работниками по вопросам контроля качества услуг, для чего необходимо поощрять работников высказывать их точку зрения в отношении вопросов контроля качества услуг.

Аудиторская организация должна определить методы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы, призванные обеспечить проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с законодательством РФ.

Принципы внутреннего контроля качества аудита, характер, временны́е рамки, цели и конкретные процедуры, применяемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), зависят от таких факторов, как объем и характер деятельности, территориальное расположение, организационная структура аудируемого лица и др.

В Приложении 6 обобщены способы обеспечения внутреннего контроля по основным аспектам системы внутреннего контроля качества аудита.

Организация внутреннего контроля качества включает следующие направления:

1) разработку квалификационных требований к работникам аудиторской компании;

2) порядок аттестации специалистов аудиторской компании;

3) положение по мониторингу за соблюдением общих целей и конкретных процедур в отношении принципов независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессионального поведения;

4) разработку внутрифирменных стандартов аудиторской компании;

5) разработку методологической основы для организации и проведения аудиторской проверки (методики проверки, методические и инструктивные материалы, рабочие документы);

6) положение о взаимодействии аудиторской группы;

7) методики организации внутреннего контроля качества (листы контролера качества и др.).

Квалификационные требования к работникам аудиторской компании.

1. Работники аудиторской организации должны придерживаться принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения.

В соответствии со ст. 1 Кодекса этики аудиторов независимо от вида предоставляемых услуг или занимаемой должности в своих профессиональных суждениях аудиторы обязаны быть честными и объективными.

2. Работники аудиторской организации должны владеть надлежащими навыками и придерживаться их, а также обладать профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения обязанностей с должной тщательностью.

Для достижения профессиональной компетентности первоначально необходимо получение высшего общего образования, за которым следуют специальное образование, обучение и экзамены по профилирующим предметам и далее — практическая работа.

3. Проведение аудита поручается работникам, имеющим специальную подготовку и опыт, необходимые в данных условиях.

Аудитору необходимо постоянно поддерживать профессиональную компетентность на должном уровне. Для реализации этой цели следует:

- для поддержания профессиональной компетентности на должном уровне постоянно следить за событиями, происходящими в аудиторской сфере деятельности, включая национальную и международную информацию по вопросам финансовой отчетности, аудита и иные законодательные и нормативные требования;
- в процессе предоставления услуг аудитору следует руководствоваться принятыми правилами (стандартами) аудиторской деятельности, типовой программой проверки соответствия лицензионным требованиям и условиям, а также установленными требованиями к качеству работы;
- ежегодно повышать квалификацию в соответствии с программами, принятыми Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации.

4. Необходимо в достаточной мере направлять усилия работников на осуществление текущего контроля на всех уровнях для обеспечения разумной уверенности в том, что выполненная работа соответствует надлежащему уровню качества.

5. В случае необходимости проводить консультации со специалистами, обладающими надлежащими знаниями.

6. Постоянно проводить работу как с потенциальными, так и с существующими клиентами.

Квалификационные требования к специалистам, непосредственно занятым проведением аудита, представлены в табл. 19.2[1].

Таблица 19.2

Квалификационные требования к специалистам аудиторской компании

Должность	*Квалификационные требования*	*Обязанности*
1	2	3
Стажер	• незаконченное высшее или среднее специальное образование • опыт работы не обязателен • знание бухгалтерского учета не обязательно • стаж работы не обязателен • знание общих стандартов аудита	Выполнение заданий на конкретном участке работ (разделе аудита) под руководством эксперта, квалификация которого не ниже второй категории
Ассистент аудитора второй категории	• незаконченное высшее или среднее специальное образование • участие в проведении проверок отдельных разделов аудита под руководством эксперта более высокой квалификации • стаж работы не менее года • знание общих и внутрифирменных стандартов аудита	Выполнение заданий на конкретном участке работ (разделе аудита) под руководством эксперта, квалификация которого не ниже второй категории Правильное и своевременное оформление и сдача требуемых по заданию материалов непосредственному руководителю
Ассистент аудитора первой категории	• высшее или среднее специальное образование • достаточные знания и навыки для проведения проверки отдельных разделов аудита • общий стаж работы не менее двух лет • стаж работы на фирме не менее года • знание общих и внутрифирменных стандартов аудита	Непосредственное проведение работ Умение провести анализ и представить материалы по конкретному разделу аудита с выводами и рекомендациями для составления отчета

[1] По материалам «Института профессиональных бухгалтеров России (ИПБР)».

Продолжение табл. 19.2

1	2	3
Аудитор второй категории	• высшее или среднее специальное образование • аттестат аудитора • достаточные знания и навыки для проведения проверки по всем разделам аудита • общий стаж работы не менее трех лет по специальности • стаж работы на фирме не менее двух лет • знание общих и внутрифирменных стандартов аудита	Непосредственное проведение работ Умение провести анализ и представить материалы по всем разделам аудита с выводами и рекомендациями Организация и контроль работы подчиненных работников Возможно участие в планировании аудита
Аудитор первой категории	• высшее или среднее специальное образование • аттестат аудитора • достаточные знания и навыки для проведения проверки по всем разделам аудита • наличие организаторских способностей для обеспечения выполнения заказа • общий стаж работы не менее пяти лет по специальности • стаж работы на фирме не менее трех лет • знание общих и внутрифирменных стандартов аудита	Планирование аудита Формирование группы аудиторов Руководство рабочей группой Организация проведения аудита Анализ результатов аудита, подготовка выводов и рекомендаций Составление отчета Представление отчета заказчику
Ведущий аудитор (начальник отдела)	• высшее или среднее специальное образование • аттестат аудитора • наличие достаточных знаний для методического контроля над проведением аудита • наличие организаторских способностей для обеспечения выполнения заказа	Проведение экспертизы заказа — определение сроков и суммы прямых затрат на оказание услуги Организация проведения аудита — проведение переговоров с заказчиком о сроках аудита, размещении аудиторов, обеспечении техническими средствами

Окончание табл. 19.2

1	2	3
	• общий стаж работы не менее пяти лет по специальности • стаж работы на фирме не менее трех лет • знание общих и внутрифирменных стандартов аудита	Планирование аудита Организационный и методический контроль над проведением аудита Анализ результатов аудита, формирование выводов и рекомендаций Руководство составлением отчета Представление отчета заказчику

Принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита необходимо довести до сведения работников аудиторской организации (индивидуального аудитора) так, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что такие принципы и процедуры понятны и применяются на практике.

Разработка внутрифирменных стандартов аудиторской компании. Одним из элементов внутреннего контроля качества является разработка внутренних (внутрифирменных) стандартов, которые необходимы для установления конкретного порядка организации аудиторской проверки.

Требования по обеспечению внутреннего качества работы в ходе аудиторской проверки. Руководитель аудиторской проверки должен применять такие процедуры внутреннего контроля качества аудита, которые соответствуют целям и задачам проводимой аудиторской проверки.

Руководитель аудиторской проверки анализирует профессиональную компетентность тех аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу.

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

Аудиторы и ассистенты аудитора, которым поручается работа, должны получать от руководителя аудиторской проверки четкие указания о проведении ими соответствующих аудиторских процедур. При этом работники могут быть информированы о таких аспектах, как характер деятельности аудируемого лица и возможные проблемы в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут повлиять на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Программа аудита, а также смета затрат времени и общий план аудита являются важными средствами для доведения до сведения ассистентов аудитора указаний по проведению аудита.

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

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

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

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

Необходимо своевременно проверять следующее:

- общий план и программу аудита;
- оценку неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, включая результаты тестов средств внутреннего контроля и поправки (если таковые имеются), внесенные в общий план и программу аудита в результате такой оценки;
- документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе, включая результаты консультаций;
- финансовую (бухгалтерскую) отчетность, предлагаемые поправки и аудиторское заключение.

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

Методика организации внутреннего контроля качества (лист контроля качества). По результатам аудиторской проверки следует заполнить лист контроля качества, который представлен в Приложении 20.

Взаимосвязь внутреннего и внешнего контроля качества. Инструментами регулирования аудита в рамках административного механизма являются лицензирование (приостановка действия лицензии), разработка законов, указов, постановлений Правительства Российской Федерации, ведомственных актов, аудиторских стандартов проведения, аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, проведение внешнего контроля качества услуг аудиторских компаний.

По итогам финансового года каждая аудиторская компания обязана представить в Минфин РФ отчет о результатах деятельности за отчетный период (Приложение 21).

К инструментам экономического механизма регулирования аудита относятся штрафные санкции за некачественный аудит, страхование гражданской ответственности аудиторов, рейтинги аудиторских организаций и другие меры.

Кадровый аспект внешнего контроля связан в первую очередь с тем, что появляется новая специальность — *контролер качества аудита.*

В настоящее время контроль качества аудиторских компаний осуществляется Минфином РФ через саморегулируемые общественные объединения. Как правило, такой контроль проводится раз в три года, и его основной целью является проверка деятельности аудиторской компании на соответствие критериям качества, которые утверждаются в методических рекомендациях по контролю качества каждого отдельного саморегулируемого объединения, членом которого является аудиторская компания. В ходе проверки контролер качества также проверяет профессионализм сотрудников компании, наличие методик проверок, организацию документирования аудиторской проверки, квалификацию персонала, а также проводит экспертизу аудиторских отчетов и заключений.

По результатам проверки контролер качества может сформировать следующие выводы.

1. Аудиторская компания соответствует установленным критериям качества. В этом случае ей выдается акт о прохождении контроля качества.

2. В ходе проверки выявлены отдельные нарушения (несоответствия предъявленным требованиям). В данном случае контролер качества может предоставить время на устранение недочетов и нарушений и прийти через установленное время с повторной проверкой. Если все замечания на момент повторной проверки устранены, аудиторская компания также получает в подтверждение свидетельство о прохождении внешней проверки (акт контроля качества).

3. Аудиторская компания не соответствует критериям качества и не может осуществлять качественно аудиторские проверки и оказывать сопутствующие аудиту услуги. В данном случае аудиторская компания может быть исключена из членства саморегулируемого общественного объединения, а лицензия компании может быть аннулирована.

Таким образом, грамотная организация системы внутреннего контроля качества аудита позволяет не только повысить качество и эффективность работы аудитора, но также является обязательным показателем качества аудиторских услуг при проведении внешнего контроля качества.

Внешний контроль качества. В настоящий момент исполнительные функции по реализации процедур внешнего контроля возлагаются на органы по контролю качества аккредитованных профессиональных аудиторских объединений.

Приказом Минфина РФ от 29 декабря 2006 г. № 187н утверждена программа повышения квалификации аудиторов № ПК-5-003-2007 «Обучение контролеров качества аккредитованных при Минфине РФ профессиональных аудиторских объединений».

Уполномоченный орган по контролю качества имеет право проведения проверок качества работы аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) — членов аккредитованного профессионального аудиторского объединения согласно основным направлениям практической деятельности аккредитованных профессиональных аудиторских объединений в отношении своих членов.

Контролер качества может быть назначен на проверку только после его включения в списки контролеров уполномоченного органа на основании решения органов управления аккредитованного профессионального аудиторского объединения.

Контролер качества является представителем профессионального аудиторского объединения; он обязан соблюдать нормы Кодекса этики, утвержденные в профессиональном объединении. Нарушение норм профессиональной этики контролером качества может повлечь его отзыв с проверки и исключение из списков контролеров уполномоченного органа.

Контролер качества может быть включен уполномоченным органом в список контролеров аккредитованного профессионального аудиторского объединения при выполнении следующих условий:

- наличии письменного заявления о желании стать контролером качества;
- наличии аттестата аудитора;
- подтверждении прохождения ежегодного повышения квалификации;

- наличии практического, профессионального опыта работы в штате аудиторской организации, являющейся членом аккредитованного профессионального аудиторского объединения с сентября 2002 г., по осуществлению руководства крупными проектами не менее 5 лет;
- работе в штате аудиторской организации, являющейся членом аккредитованного профессионального аудиторского объединения;
- обучении по специальному курсу подготовки контролеров качества и сдаче экзамена;
- прохождении собеседования и (или) тестирования в уполномоченном органе по контролю качества;
- наличии положительной рекомендации-характеристики от работодателя;
- подтверждении прохождения процедур контроля качества аудиторской организации-работодателя.

Предметом внешнего контроля качества работы является проверка соблюдения аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и иных законодательных актов по вопросам аудиторской деятельности, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, других нормативных правовых актов по вопросам аудиторской деятельности, Кодекса этики аудиторов России.

Осуществляя контроль качества, контролер в первую очередь оценивает утвержденную руководством аудиторской организации (индивидуальным аудитором) внутреннюю систему контроля качества, ее соответствие принятым нормативным документам, регламентирующим аудиторскую деятельность. Программа проверки направлена на тестирование функционирующей системы контроля для обеспечения уверенности в том, что цели в отношении надежности качества достигаются надлежащим образом.

Заключение

Аудиторская деятельность — неотъемлемая составляющая рыночной экономики. Результаты аудиторской проверки позволяют различным группам пользователей финансовой отчетности получить достоверную картину о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица. Так, по данным письменной информации (отчета) аудитора внутренние пользователи финансовой отчетности могут получить представление о рисках компании и направлениях их оптимизации. Для внешних пользователей финансовой отчетности важнейшим документом является аудиторское заключение — официальный документ, в котором в установленной форме выражается мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Подтверждая или не подтверждая данные в финансовой отчетности, аудитор помогает пользователю этой отчетности принять на ее основе правильные экономические решения.

Вместе с тем аудиторский бизнес в Российской Федерации существует чуть более пятнадцати лет, в то время как во многих западных странах история развития и формирования аудиторской деятельности насчитывает несколько десятков лет.

Говорить о сформировавшейся системе аудита в РФ пока не приходится: все еще разрабатываются и утверждаются новые федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, принята новая редакция Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Взят курс на делицензирование аудиторской деятельности с переходом на саморегулирование. С 1 января 2010 г. отменено лицензирование аудиторской деятельности. Все эти меры направлены на повышение качества оказываемых услуг, ужесточаются требования к аудиторам (физическим лицам). Аудиторская деятельность в РФ имеет много специфических особенностей, характерных для нашей экономики. Отличительная особенность аудиторской профессии — признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах, поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, аудитор обязан соблюдать нормы профессиональной этики аудитора и подчиняться им.

Ответственность аудиторской профессии особенно отчетливо проявляется в условиях мирового финансового кризиса. В этих условиях еще больше усилилась роль и ответственность аудиторских компаний,

поскольку многие субъекты экономических отношений используют результаты работы аудиторов при принятии стратегических решений. Например, основываясь на мнении аудиторов, кредитный комитет банка принимает решение о возможности выдачи кредита заемщику, рейтинговые агентства присваивают рейтинг надежности той или иной компании и т.д.

Аудиторской проверке присущи объективные ограничения, такие как несовершенство системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудируемого лица, выборочный характер проверки, риски искажения финансовой отчетности в результате недобросовестных действий и другие ограничения.

В связи с этим важнейшей задачей для аудитора является рациональная и системная организация проверки на всех ее этапах: от получения информации о деятельности потенциального аудируемого лица до представления аудиторского заключения. От этого зависит эффективность и качество результатов аудита.

Профессия аудитора интересная, но вместе с тем очень ответственная, требующая непрерывного профессионального роста. В сложившихся условиях российский аудит имеет свою специфику, однако несмотря на это трудно переоценить роль и значение аудиторской деятельности для собственников бизнеса и всех внешних пользователей.

Библиографический список

Гражданский кодекс Российской Федерации (ч. 1, 2, 3, 4).

Налоговый кодекс Российской Федерации (ч. 1, 2).

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1998 г. № 129-ФЗ.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ.

Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 2 августа 1998 г. № 14-ФЗ.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.

Кодекс этики профессиональных аудиторов России (одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 56 от 31 мая 2007 г.).

Коды показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики (утв. приказом Минфина России от 14 ноября 2003 г. № 102н, утв. приказом Госкомстата России от 14 ноября 2003 г. № 475).

Методические материалы Института профессиональных бухгалтеров (ИПБР).

Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности (одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г.).

Методические рекомендации по организации внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг (одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 18 от 21—22 октября 2003 г.).

Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг (одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г.).

Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость.

Методические рекомендации по получению аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация) (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 41 от 22 декабря 2005 г.).

Методические рекомендации в рамках проекта ТАСИС «Реформа российского аудита».

Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утв. приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н).

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н, от 27 ноября 2006 г. № 156н).

Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утв. приказом Минфина России от 20 мая 2003 г. № 44н).

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н).

Методический и практический материал, наработанный в ходе аудиторских проверок в ООО «Финаудитсервис» и ООО «Сиаби».

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», ПБУ 1/2008 (утв. приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н, с изм. от 6 октября 2008 г. № 106н).

Порядок публикации годовой бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами (утв. приказом Минфина России от 28 ноября 1996 г. №101).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) (утв. приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н).

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (утв. приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) (утв. приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (утв. приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н).

Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) (утв. приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 25н).

Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01) (утв. приказом Минфина России от 28 ноября 2001 г. № 96н).

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) (утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н).

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 № 33н).

Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) (утв. приказом Минфина России от 29 апреля 2008 г. № 48н).

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000) (утв. приказом Минфина России от 21 января 2000 г. № 11н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000) (утв. приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (утв. приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) (утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н).

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) (утв. приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) (утв. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) (утв. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) (утв. приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н).

Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03) (утв. приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н).

Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности (утв. приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н).

www. minfin.ru

www. gaap.ru

Арабян К.К. Методика аудита учетной политики // Аудиторские ведомости. 2006. № 1.

Арабян К.К. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности внешними пользователями. М.: Кнорус, 2008.

Подольский В.И. Аудит. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Попова О.В. Практическое применение Трудового кодекса. М.: Альфа-Пресс, 2003.

Пучков С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. М.: ФБК Пресс, 2004.

Теплова Т.В., Григорьева Т.И. Ситуационный финансовый анализ. М.: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2006.

Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. М.: ИНФРА-М, 2007.

Приложения

Приложение 1

Сбор данных об экономическом субъекте

1. Ответственные лица и реквизиты организации

1.1	Наименование организации	
1.2	Руководитель организации	
1.3	Заместитель руководителя, отвечающий за финансовую и бухгалтерскую работу	
1.4	Главный бухгалтер	
1.5	Контактная информация	
1.6	Фамилия, имя, отчество лица, ведущего переговоры	

2. Общая информация

2.1	Дата создания организации	
2.2	Дата фактического начала осуществления деятельности	
2.3	Наличие структурных подразделений	
2.4	Количество сотрудников	
	Всего	
	Администрация	
	Бухгалтерия	
2.5	Оплата труда	
	Факторы, влияющие на оплату труда руководителей организации	
	Формы оплаты труда персонала	
	Наличие разработанных локальных нормативных актов	

Продолжение приложения 1

2.6	Структура капитала		
	Крупнейшие учредители/собственники (указать фамилии/наименование организаций и принадлежащие им доли капитала, %)		
	Акции организации (указать их наличие, номинальную стоимость и курс)		
2.7	Показатели рентабельности продукции и производства за отчетный период (прибыль на рубль реализованной продукции)		
2.8	Направления использования прибыли, остающейся в распоряжении организации		
2.9	Виды деятельности организации		
2.10	Технологические особенности производства продукции		
2.11	Основные покупатели		
2.12	Основные поставщики		
2.13	Форма бухгалтерского учета	Журнально-ордерная	
		Мемориально-ордерная	
		Упрощенная	
		Комбинированная (что с чем)	
		Машинно-ориентированная (какой программный продукт)	
2.14	Общее впечатление от оформления бухгалтерской документации	Оформлена очень хорошо	
		Оформлена приемлемо	
		Оформлена неряшливо, но восстановление учета не требуется	
		Учет практически не велся, необходимо восстановление учета	

Продолжение приложения 1

2.15	Квалификация руководителя бухгалтерии (указать стаж работы)		
2.16	Когда последний раз сдавался квартальный отчет в ГНИ (указать дату сдачи)		
2.17	Общее впечатление о надежности системы внутреннего контроля	Высокая	
		Средняя	
		Низкая	
2.18	Заключение предыдущей аудиторской проверки	До настоящего момента аудиторские проверки не проводились	
		Безоговорочно-положительное	
		Условно-положительное	
		Отрицательное	
		Отказ от выдачи	
2.19	Причина смены прежнего аудитора (со слов работников организации)		
2.20	Цель проверки, пожелания клиента	Формальное подтверждение бухгалтерской отчетности	
		Неформальное подтверждение бухгалтерской отчетности	
		Неформальное подтверждение бухгалтерской отчетности и как побочная задача: • консультации в области бухгалтерского учета • консультации в области налогообложения • совершенствование бухгалтерского учета • оптимизация налогообложения	
		Опровержение результатов налоговой проверки, работа во время налоговой проверки и т.п.	
		Аудит в соответствии с международными стандартами (МСА)	
		Трансформация отчетности	
		Другие цели (указать какие)	

3. Отчетные показатели

Показатель	*Предыдущий период/на начало периода, руб.*	*Отчетный период/на конец периода, руб.*
Прибыль		
Выручка от реализации		
Капитал и резервы		
Сумма активов		
Для некоммерческих организаций Расходы, понесенные организацией		

4. Рекомендации по результатам обследования

1	Общее впечатление (*целесообразно ли работать с этим клиентом*)				
2	Вероятность оплаты клиентом стоимости оказанных услуг		Высокая () Средняя () Низкая ()		
3	Оценка объема работ				
		Количество человек	*Количество чел.-дней*	*Почасовая ставка*	*Сумма*
	Старшие менеджеры				
	Менеджеры				
	Старшие эксперты				
	Эксперты				
	Ассистенты				
	Юрисконсульты				
	Всего				
4	Предпочтительные сроки работы с точки зрения клиента		с «___» _____ ____ г. по «___» _____ ____ г.		
5	Максимальное количество сотрудников, которые могут одновременно работать в организации клиента (возможности помещения, специфика ведения документации и т.п.)				
6	Рекомендации по привлечению к работе сторонних экспертов в каких-либо областях (*учесть информацию о технологических особенностях производства продукции*)				
7	Общие затраты времени специалистов на проведение оценки (человеко-часов)				

Группа специалистов провела оценку объема работ и настоящим подтверждает вышеприведенную информацию.

Ф.И.О. _____ Должность _____ Дата_____ Подпись _____

Приложение 2

Оценка независимости аудиторской компании по отношению к экономическому субъекту

Наименование клиента		
Отраслевая принадлежность		
Номер договора об оказании аудиторских услуг		
Отчетный период		
Виды услуг		
Ответственный исполнитель		
Содержание вопроса	**Ответ**	
Является ли клиент по отношению к компании учредителем (участником)?	Да	Нет
Является ли компания по отношению к клиенту и его дочерним организациям учредителем (участником, акционером)?	Да	Нет
Имеет ли компания общих с клиентом учредителей (участников)?	Да	Нет
Являются ли руководители и иные должностные лица компании по отношению к клиенту: • учредителями (участниками); • руководителями, бухгалтерами или иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности?	 Да Да	 Нет Нет
Состоят ли они с лицами, указанными выше, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов)?	Да	Нет
Являются ли аудиторы по отношению к клиенту: • учредителями (участниками); • руководителями, бухгалтерами или иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности?	 Да Да	 Нет Нет
Состоят ли аудиторы с лицами, указанными выше, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов)?	Да	Нет
Оказывала ли компания в течение трех лет, предшествовавших проведению аудита, услуги клиенту, несовместимые с проведением обязательного аудита?	Да	Нет
Заключены ли контракты между аудиторской компанией и клиентом, которые могут при проведении обязательного аудита вызвать риск самопроверки?	Да	Нет

Продолжение приложения 2

Имеют ли компания, ее руководители и иные должностные лица, аудиторы прямой или опосредованный существенный финансовый интерес в компании, которой предоставляются профессиональные услуги?	Да	Нет
Составляет ли гонорар от клиента (группы взаимосвязанных клиентов) за оказание профессиональных услуг значительную долю годового дохода компании (более 20%)?	Да	Нет
Существуют ли сотрудники, обладающие достаточным уровнем профессиональной компетентности, знаний и навыков для выполнения услуг, заинтересовавших клиента?	Да	Нет
Проводится ли каждые пять лет ротация старшего персонала компании, отвечающего за обслуживание клиента?	Да	Нет
Способна ли компания предоставить профессиональные услуги в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами?	Да	Нет
Необходимо ли привлечение к работе независимых экспертов?	Да	Нет
Соблюдаются ли процедуры, обеспечивающие контроль качества аудиторской работы?	Да	Нет
Вовлечена ли компания или находится под угрозой вовлечения в судебное разбирательство с клиентом, известно ли о существующих конфликтах интересов, которые наносили бы ущерб нашей репутации?	Да	Нет
Существуют ли известные компании обстоятельства, способные повлиять на независимость и непредвзятость профессиональных суждений?	Да	Нет
Существуют ли какие-либо другие факторы, вызывающие беспокойство и способные повлиять на репутацию компании и возможность оказания профессиональных услуг?	Да	Нет

Окончание приложения 2

Аудитор, приступающий к работе с клиентом, сообщает о факторах, способных оказать влияние на его независимость и репутацию компании	*Подпись аудитора*	*Пояснения аудитора*
Ни я, ни лица, состоящие со мной в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов)[1]:		
• не соучреждали другие фирмы с кем-либо из представителей администрации (учредителей, участников) клиента или являлись их работниками		
• не являлись работником аудируемого лица в течение предыдущих пяти лет		
• не являлись работниками аналогичной конкурирующей группы или родственного экономического субъекта		
• не получали плату за оказанные иные услуги непосредственно у клиента		
• не находились в близком родстве с лицами, оказывающими влияние на деятельность проверяемого клиента, в том числе с руководителями (должностными лицами) государственных органов		
• не занимали по совместительству какие-либо должности в любых органах управления клиента		
Нам неизвестно о наличии каких-либо других факторов, способных повлиять на независимость аудитора, репутацию компании и возможность оказания профессиональных услуг		

Выводы аудиторов по результатам дополнительных вопросов, подтверждающих соблюдение критерия его независимости. Моя объективность и независимость (не) будут нарушены по причине личных связей, конфликтов интересов, зависимости от третьих лиц и других отношений.

[1] В предыдущий отчетный период и (или) по настоящее время.

Приложение 3

Рекомендуемая форма письма-согласия аудиторской организации о проведении аудита

Письмо-согласие о проведении аудита

Совету директоров или соответствующему представителю высшего руководства организации

Вы обратились к нам с просьбой о проведении обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности в составе (указать состав) за (указать финансовый год). Настоящим письмом мы подтверждаем наше согласие и наше понимание данного задания. Аудит будет проведен нами в целях выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Мы будем проводить аудит в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Эти стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит в целях обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводится на выборочной основе и включает в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые значения в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности. Аудит также включает оценку применяемых принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение основных оценочных значений, сформированных руководством аудируемого лица, а также оценку общей формы представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В связи с тем что в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование и в связи с другими присущими аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными.

В дополнение к аудиторскому заключению, содержащему наше мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы планируем предоставить Вам отдельное письмо (отчет, письменную информацию), касающееся любых замеченных нами существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и в системе внутреннего контроля.

Напоминаем, что в соответствии с законодательством Российской Федерации ответственность за подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе за раскрытие в ней необходимой информации,

несет руководство Вашей организации. Это включает ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, наличие и надлежащую работу средств внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики, а также меры по сохранности и надлежащему использованию активов организации. Нам потребуются от руководства организации (и это является частью процесса аудита) официальные письменные подтверждения, касающиеся наиболее важных разъяснений и заявлений, сделанных в связи с аудитом.

Надеемся на сотрудничество с Вашими сотрудниками и на то, что нам будут представлены любые записи, документация и иная информация, запрашиваемые в связи с аудитом. Средства за проведение аудита, выплачиваемые на основе счетов, которые будут выставляться по мере оказания услуги, рассчитываются исходя из времени, затраченного специалистами на выполнение задания, и включают покрытие командировочных расходов. Почасовая оплата варьируется в зависимости от уровня ответственности используемых специалистов, их опыта и квалификации.

Данное письмо считается действительным в будущем до тех пор, пока оно не будет изменено или заменено другим либо его действие не будет прекращено.

Просим Вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в подтверждение того, что оно соответствует Вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности Вашей организации.

От имени аудитора	Принимается от имени хозяйствующего субъекта
_____	_____
Фамилия, имя, отчество	Фамилия, имя, отчество
_____	_____
Дата, должность (подпись)	Дата, должность (подпись)

Договор на оказание аудиторских услуг

Приложение 4

Типовой договор на оказание аудиторских услуг и алгоритм расчета стоимости аудиторских услуг

Д О Г О В О Р № _____

Город_____ «___» _____200__г.

Аудиторская фирма (наименование аудиторской организации), именуемая в дальнейшем Исполнитель, в лице Генерального директора (фамилия, имя, отчество ответственного лиц), действующего на основании Устава, с одной стороны, и (наименование экономического субъекта), именуемый в дальнейшем Заказчик, в лице Генерального директора (фамилия, имя, отчество ответственного лица), действующего на основании (документ, определяющий полномочия), с другой стороны, заключили настоящий договор о нижеследующем:

1. Предмет договора

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

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

б) оказание сопутствующих аудиту услуг (перечень услуг) и документальное оформление их результатов.

1.2. Сроки выполнения работы (или отдельных ее этапов) (сроки).

2. Права и обязанности Исполнителя

2.1. Исполнитель проводит аудит бухгалтерской отчетности Заказчика, руководствуясь Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 309-ФЗ и Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями и дополнениями).

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

2.3. Имеет право проверять в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, наличии денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим

вопросам в ходе аудита и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки.

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

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

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

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

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

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

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

2.11. Передает руководителю или уполномоченному лицу Заказчика один экземпляр аудиторского заключения в составе вводной, аналитической (отчета) и итоговой частей и один экземпляр заключения в составе вводной и итоговой частей, а также один экземпляр письменной информации (отчета) аудитора руководству проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита.

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

3. Права и обязанности Заказчика

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

3.2. Имеет право обратиться с соответствующим заявлением в орган, выдавший Исполнителю лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

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

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

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

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

4. Стоимость аудиторских услуг и порядок расчетов

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

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

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

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

5. Ответственность сторон, порядок разрешения споров

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

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

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

5.4. За неисполнение обязательств по настоящему договору Заказчик и Исполнитель несут имущественную ответственность в соответ-

ствии с действующим законодательством и условиями настоящего договора.

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

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

6. Конфиденциальность

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

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

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

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

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

7. Заключительные положения

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

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

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

8. Срок действия договора и юридические адреса сторон

8.1. Срок действия договора (срок).

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

Адреса и расчетные счета сторон

Исполнитель:

(юридический адрес, банковские реквизиты, индивидуальный номер налогоплательщика, статистические коды; номер лицензии на ведение аудиторской деятельности и дата ее выдачи; наименование органа, выдавшего лицензию Исполнителю).

Заказчик:

(юридический адрес, банковские реквизиты, индивидуальный номер налогоплательщика, статистические коды).

Исполнитель:

(подпись, фамилия, инициалы и должность ответственного лица)

Заказчик:

(подпись, фамилия, инициалы и должность ответственного лица)

Приложение 5

Анкета 1 — привлечение эксперта к аудиторской проверке

Содержание вопроса	*Содержание ответа*	*Примечание*
1. Эксперт — физическое лицо		
Фамилия, имя, отчество		
Адрес местожительства		
Контактный телефон		
Документы, подтверждающие соответствующую квалификацию эксперта		
Диплом		
Квалификационный аттестат		
Другие документы		
Опыт работы в данной области		
2. Эксперт — юридическое лицо		
Наименование организации		
Организационно-правовая форма		
Юридический адрес		
Фактический адрес		
Контактный телефон		
Свидетельство о государственной регистрации		
Лицензия		
Фамилия, имя, отчество эксперта		
Документы, подтверждающие соответствующую квалификацию эксперта		
Диплом		
Квалификационный аттестат		
Другие документы		
Опыт работы в данной области		

Анкета 2 — привлечение эксперта к аудиторской проверке

Наименование требования	*Соответствует/ не соответствует*	*Примечание*
1	2	3
Есть ли документы, подтверждающие соответствующую квалификацию эксперта (квалификационный аттестат, лицензия, диплом и др.) и соответствующий опыт и репутация в области, заключение в которой предполагает получить аудиторская организация		
Является ли эксперт независимым лицом по отношению к проверяемому экономическому субъекту		
Получено ли письменное согласие экономического субъекта на привлечение к проверке эксперта		
Заключен ли с экспертом договор возмездного оказания услуг		
Предусмотрены ли: • цели и объем работы эксперта • описание конкретных вопросов, в отношении которых аудиторская организация ожидает получить заключение эксперта • описание взаимоотношений экономического субъекта и эксперта (если требуется) • конфиденциальность информации экономического субъекта • сведения о методах, которые эксперт планирует использовать в своей работе • форма и содержание заключения эксперта		
Представлено ли в письменной форме заключение эксперта. Форма заключения (отчет, расчет и др.)		
В заключении эксперта должно быть указано: • наименование экономического субъекта • объект проведенной работы • объем проведенной работы и степень ответственности эксперта • применявшиеся методы работы • принятые экспертом предположения при проведении работы, их соответствие предположениям, принятым в предыдущие периоды • любые неразрешенные существенные сомнения, связанные с проведенной работой • результаты проведенной работы		

Окончание приложения 5

1	2	3
Заключение эксперта состоит из трех частей: вводной, исследовательской и выводов		
Заключение эксперта содержит следующие обязательные реквизиты: • наименование документа • дату документа • личную подпись эксперта, ее расшифровку • печать эксперта — юридического лица		
Заключение эксперта составлено как минимум в двух экземплярах (один — для экономического субъекта, второй — для аудиторской организации)		
Заключение эксперта включено в рабочую документацию аудиторской организации		
Аудиторское заключение не содержит указаний на использование аудиторской организацией при проведении аудита работы эксперта и на заключение эксперта		

Приложение 6

Примерная структура общего плана аудита

Проверяемая организация _____
Период аудита _____
Трудоемкость аудита (количество человеко-часов) _____
Руководитель аудиторской группы _____
Численность и должностной состав аудиторской группы _____
Планируемый аудиторский риск _____
Уровень существенности _____

	Виды планируемых работ	*Период проведения*	*Исполнитель*	*Примечания* (*особенности экономического субъекта*)
1	2	3	4	5
1	Сбор и анализ информации о деятельности экономического субъекта			
1.1	Сбор информации о деятельности экономического субъекта			
	Составление карты предварительной экспертизы			
1.2	Анализ полученной информации о деятельности экономического субъекта			
1.3	Составление меморандума по результатам анализа информации			
2	Согласование условий аудита			
2.1	Корректировка карты предварительной экспертизы (в случае необходимости)			
2.2	Составление письма-согласия на проведение аудиторской проверки			
2.3	Составление договора на оказание аудиторских услуг			

Продолжение приложения 6

1	2	3	4	5
3	Планирование аудита			
3.1	Определение трудовых и временны́х затрат			
3.1.1	Виды работ по формированию аудиторской группы и ее подготовке к проверке: • определение численности, состава и руководителя аудиторской группы • распределение исполнителей по видам работ • виды работ, для выполнения которых целесообразно привлечение эксперта • календарный график выполнения проверки • планируемые работы по затратам рабочего времени			
3.2	Оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета			
3.2.1	Тестирование системы внутреннего контроля, оценка контрольной среды, элементов системы контроля			
3.2.2	Тестирование системы бухгалтерского учета			
3.3	Оценка аудиторского риска и его компонентов			
3.4	Определение уровня существенности			
3.5	Порядок определения аудиторской выборки			
4	Виды работ по проведению аудита			
4.1	Проверка учредительных документов экономического субъекта и формирование уставного капитала			
4.2	Аудит учетной политики			
4.3	Проверка операций с основными средствами			

Продолжение приложения 6

1	2	3	4	5
4.4	Проверка операций с нематериальными активами и результатами интеллектуальной деятельности			
4.5	Проверка операций с материально-производственными запасами			
4.6	Проверка операций с денежными средствами			
4.6.1	Проверка кассовых операций			
4.6.2	Проверка расчетных счетов			
4.6.3	Проверка валютных счетов			
4.6.4	Проверка денежных документов			
4.7	Проверка расчетов с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами			
4.8	Проверка расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами			
4.9	Проверка кредитов, займов и средств целевого финансирования			
4.10	Проверка расчетов по оплате труда			
4.11	Проверка расчетов с подотчетными лицами			
4.12	Проверка финансовых вложений			
4.12.1	Проверка краткосрочных финансовых вложений			
4.12.2	Проверка долгосрочных финансовых вложений			
4.13	Проверка затрат на производство			
4.14	Проверка выпуска готовой продукции и ее реализации			
4.15	Проверка формирования финансовых результатов			

Окончание приложения 6

1	2	3	4	5
4.16	Проверка соответствия бухгалтерской отчетности требованиям действующего законодательства			
4.17	Анализ финансовой деятельности и финансового состояния экономического субъекта			
4.18	Документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом			
4.19	Подготовка и представление «Письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»			
4.20	Составление и представление аудиторского заключения			

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Приложение 7

Образец формы запроса

Генеральному директору ЗАО «___»
Г-ну _____ .
Уважаемый (ая) _____!

Настоящее письмо составлено в связи с проводимой нами в рамках договора № _____/200_ независимой аудиторской проверкой бухгалтерской отчетности ЗАО «_____» за 200_ г.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 309-ФЗ руководство экономического субъекта обязано создавать аудиторской организации условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие в этом организации, предоставлять ей информацию и документацию, необходимые для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов (аудиторских организаций) исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах.

Руководствуясь требованиями правила (стандарта) аудиторской деятельности и письмом о проведении аудита, мы хотели бы получить от Вас подтверждение следующего.

Руководство ЗАО «_____»:

- признает свою ответственность за подготовку достоверной бухгалтерской отчетности в соответствии с применимым законодательством исходя из требований, изложенных в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ, Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 29 сентября 1998 г. № 34н, Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 6 сентября 1999 г. № 43н, приказе Министерства финансов РФ от 22 сентября 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- подтверждает, что подготовленная ЗАО «_____» бухгалтерская отчетность не содержит материальных ошибок и пропусков, то есть, по мнению руководства ЗАО «_____», данные, отраженные в бухгалтерской отчетности, представлены полностью;
- подтверждает, что не имелось нарушений со стороны руководящего персонала и работников, отвечающих за ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности и осуществ-

ление контроля, которые могли бы иметь существенное влияние на достоверность проверяемой бухгалтерской отчетности ЗАО «____» за 200_ год;

- подтверждает, что при подготовке бухгалтерской отчетности руководство исходило из соблюдения принципа допущения непрерывности деятельности предприятия. У руководства нет никаких намерений или потребностей в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Активы и обязательства учитывались на том основании, что общество сможет выполнить свои обязательства и реализовать активы в ходе своей деятельности;
- подтверждает, что в распоряжение аудитора представлены все бухгалтерские учетные регистры и подтверждающая документация, а также вся информация о собраниях акционеров и совета директоров, проведенных в проверяемом периоде;
- подтверждает полноту предоставленной информации, касающейся связанных с ЗАО «_____» контрагентов;
- подтверждает, что в настоящее время к ЗАО «_____» не предъявлено существенных исков, за исключением _____, и что в отношении его не ведется и не планируется никаких существенных судебных разбирательств;
- подтверждает, что все обязательства и активы, как фактические, так и условные, нашли отражение в учете и раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Мы хотели бы получить от Вас письменное подтверждение правильного понимания изложенных нами аспектов.

Ниже мы приводим возможную форму письма-подтверждения руководства ЗАО «_____» по вопросам, являющимся существенными для бухгалтерской отчетности, которые существенным образом влияют на форму аудиторского заключения.

Мы просим Вас по возможности утвердить и запротоколировать письмо-подтверждение на заседании совета директоров и представить аудитору копию протокола заседания.

Просим Вас представить письмо-подтверждение за подписью руководителя ЗАО «_____» либо иного лица, обладающего соответствующими полномочиями.

Приложение 8

Аудит оформления первичных учетных документов основных средств

РД/ПУ-1

Проверка первичных документов ОС

(наименование организации) Аудитор _____
Ф.И.О.

(проверяемый период)

(время проведения аудита)

Акт приема-передачи ОС (*форма ОС-1*)				
Дата документа	*Номер документа*	*Сумма, руб.*	*Выявленные нарушения*	*Выводы аудитора о характере выявленного нарушения*
			1. Не заполнены реквизиты организации сдатчика 2. Не заполнены графы по ОКОФ 3. Отсутствует краткая характеристика объекта ОС 4. Не указывается, на основании какого приказа объект ОС вводится в эксплуатацию 5. Отсутствует информация о заключении комиссии 6. Отсутствуют подписи должностных лиц, сдавших и принявших объект ОС 7. Отсутствует подпись главного бухгалтера	Согласно п. 2 ст. 9 Закона № 129-ФЗ к учету принимаются первичные документы, содержащие все обязательные реквизиты

Руководитель аудиторской группы _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)
«___» _____ 200 _ г.

РД/У-ОС-2

Проверка первичных документов ОС

(наименование организации)

Аудитор _____
Ф.И.О.

(проверяемый период)

(время проведения аудита)

№ п/п	*Товарная накладная*			*Перечень необходимых первичных документов*	*Выводы аудитора о характере выявленного нарушения*
	Номер	*Дата*	*Сумма, тыс. руб.*		
					В соответствии с положениями п. 1 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерской деятельности» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Для целей налогообложения принимаются расходы, отвечающие требованиям, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ. Расходами признаются любые обоснованные и документально подтвержденные затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода

Руководитель аудиторской группы _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)
«___» _____ 200 _ г.

Приложение 9

Примеры рабочих документов по разделу «Аудит учредительных документов»

РД/У- УД-1

Проверка учредительных документов аудируемого лица

(наименование организации)

Аудитор _____
Ф.И.О.

(проверяемый период)

(время проведения аудита)

№ п/п	*Перечень необходимых документов*	*Представленные документы (фактическое наличие)*	*Перечень отсутствующих документов*	*Комментарий аудитора*

Предпосылки подготовки финансовой отчетности	*Подтверждаемые предпосылки*	*Неподтверждаемые предпосылки*
Существование		
Возникновение		
Права и обязанности		
Полнота		
Точное измерение		
Стоимостная оценка		

Руководитель аудиторской группы _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)
«___» _____ 200 _ г.

РД/У- УД-2

Проверка формирования уставного капитала

(наименование организации)

Аудитор _____
Ф.И.О.

(проверяемый период)

(время проведения аудита)

№ п/п	*Наименование учредителя*	*Вид вклада в уставный капитал*	*Денежная оценка, тыс. руб.*		*Расхождения, тыс. руб.*	*Наличие подтверждающих документов*	*Комментарий аудитора*
			по данным учета	*по данным аудитора*			

Предпосылки подготовки финансовой отчетности	*Подтверждаемые предпосылки*	*Неподтверждаемые предпосылки*
Существование		
Возникновение		
Права и обязанности		
Полнота		
Точное измерение		
Стоимостная оценка		

Руководитель аудиторской группы _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)
«___» _____ 200 _ г.

РД/У- УД-2

Проверка величины чистых активов аудируемого лица

(наименование организации)

Аудитор _____
Ф.И.О.

(проверяемый период)

(время проведения аудита)

№ п/п	*Величина чистых активов, тыс. руб.*	*Величина уставного капитала, тыс. руб.*	*Разница между уставным капиталом и чистыми активами*	*Необходимость уменьшения уставного капитала на сумму, тыс. руб.*	*Комментарий аудитора*

Предпосылки подготовки финансовой отчетности	*Подтверждаемые предпосылки*	*Неподтверждаемые предпосылки*
Существование		
Возникновение		
Права и обязанности		
Полнота		
Точное измерение		
Стоимостная оценка		

Руководитель аудиторской группы _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)
«___» _____ 200 _ г.

Приложение 10

РД/У-ОС-3

Рабочий документ проверки выбытия основных средств

(наименование организации)

(проверяемый период) Аудитор _____
Ф.И.О.

(время проведения аудита)

Списана балансовая стоимость:

Дебет [ ] Кредит [ ] Месяц [ ] Сумма [ ]

Наименование инвентарного объекта [ ]

Основание для ликвидации (приказ, распоряжение — указать) [№ дата]

□ копия прилагается □ нет

Списана ранее начисленная амортизация:

Дебет [ ] Кредит [ ] Месяц [ ] Сумма [ ]

Актив подлежал амортизации □ да □ нет

Начисляемая в учете амортизация рассчитывалась исходя из срока службы

□ установленного учетной политикой
□ установленного приказом □ Пост. № 1092
□ нормативно не установленного

Результат ликвидации основного средства:

Дебет [ ] Кредит [ ] Результат [ ]

Ликвидация актива отражена в учете своевременно □ да □ нет

Актив списывается до истечения срока службы □ да □ нет

Причины ликвидации актива (указать) [ ]

Ликвидация требует государственной регистрации □ да □ нет

В инвентарной карточке есть запись о ликвидации □ да □ нет

В результате ликвидации оприходованы запчасти и т.п. □ да □ нет

Сумма дооценки перенесена на счет нераспределенной прибыли □ да □ нет

Налоговая проверка:

Требуется корректировка для расчета прибыли □ да □ нет

Корректировка по справке № 4 проверена □ да □ нет

Копия справки прилагается □ да □ нет

Руководитель аудиторской группы _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)

«___» _____ 200 _ г.

РД/У- ОС-4

Рабочий документ проверки начисления амортизации по основным средствам

(наименование организации)

Аудитор _____
Ф.И.О.

(проверяемый период)

(время проведения аудита)

Инвентарный номер	*Объект основных средств*	*Стоимость основных средств*	*Дата ввода в эксплуатацию*	*По данным организации*			*По данным аудитора*			*Отклонения, руб.*
				Срок полезного использования в соответствии с классификацией, утвержденной Правительством РФ	*Норма амортизации, %*	*Сумма амортизации, руб.*	*Срок полезного использования в соответствии с классификацией, утвержденной Правительством РФ*	*Норма амортизации, %*	*Сумма амортизации, руб.*	

Руководитель аудиторской группы _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)
«___» _____ 200 _ г.

РД/У-ОС-5

Рабочий документ аудиторской проверки приобретения транспортных средств

(наименование организации)

Аудитор _____
Ф.И.О.

(проверяемый период)

(время проведения аудита)

Запись: Дебет 01___ Кредит _____ за	(месяц) (год)
Наименование инвентарного объекта	
Источник поступления (указать) (взнос в уставный капитал, покупка и др.)	☐ копия договора прилагается ☐ нет
Номер государственной регистрации	
Владелец по техпаспорту а/машины	☐ копия прилагается ☐ нет
Акт о вводе в эксплуатацию ОС-1	№ дата ☐ копия акта прилагается ☐ нет
Полномочия комиссии, подписавшей акт	Подтверждены приказом № от ☐ копия приказа прилагается ☐ нет
Материально ответственное лицо	
Балансовая стоимость объекта	☐ соответствует данным акта ОС-1 ☐ нет
Наличие инвентарной карточки	☐ ведется без замечаний ☐ отсутствует ☐ копия прилагается ☐ нет
Шифр _____ и норма амортизации	☐ соответствует постановлению № 1092 ☐ установлен приказом ☐ учетной политикой

Результат арифметической проверки начисления амортизации	без замечаний □ обнаружены ошибки

Налоговая проверка

Реквизиты счета-фактуры	Копия □ есть □ нет
Сумма НДС	По счету-фактуре: По книге покупок:
Реквизиты документа об оплате	Копия □ есть □ нет
Обоснованность возмещения НДС	соответствует требованиям НК □ нет

Руководитель аудиторской группы _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)
«___» _____ 200 _ г.

Рабочий документ по проверке арендованных основных средств[1]

Договор аренды № ____ от арендодателя
□ копия договора прилагается □ нет

Наименование арендованного объекта	

Акт приемки-передачи №____ от □ копия акта прилагается □ нет

Ликвидация требует государственной регистрации □ да □ нет

[1] По материалам Н.Д. Бровкиной (МоАП).

Приложение 11

Примерная структура договора лизинга

1. Предмет договора

По договору лизинга арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести указанное арендатором (лизингополучателем) имущество и предоставить его за плату во временное владение и пользование. При этом арендатором может быть только организация или предприниматель, а имущество, полученное по договору лизинга, должно использоваться в предпринимательской деятельности.

Предмет лизинга должен быть описан четко, иначе договор будет считаться недействительным. В договоре лизинга определяется не только имущество, но и его продавец. Причем по общему правилу продавца определяет лизингополучатель. В этом случае лизингодатель не отвечает за недостатки имущества и нарушение сроков поставки (ст. 665 Гражданского кодекса РФ). Стороны вправе записать в договоре, что обязанность выбрать продавца возлагается на лизингодателя, который будет отвечать за исполнение договора поставки наравне с продавцом.

2. Риски случайной гибели или повреждения имущества

В соответствии со ст. 669 Гражданского кодекса РФ такие риски переходят к лизингополучателю с момента передачи ему имущества. Однако договором момент перехода рисков может быть изменен. Кроме того, стороны вправе предусмотреть обязанность стороны, отвечающей за риски, застраховать имущество.

3. Лизинговые платежи

Договор лизинга является возмездным (ст. 28 Федерального закона № 164-ФЗ), поэтому стороны обязательно должны указать размер лизинговых платежей.

Изменить размер лизинговых платежей лизингодатель может только с согласия лизингополучателя, не чаще одного раза в три месяца, если в договоре не предусмотрено иное.

4. Выкуп имущества

В договоре лизинга может присутствовать положение о том, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя после оплаты им имущества.

5. Кто учитывает предмет лизинга на балансе

Стороны договора самостоятельно решают, кто будет учитывать имущество на своем балансе. Это предусмотрено ст. 31 Федерального закона № 164-ФЗ. Кроме того, лизингодатель и лизингополучатель могут предусмотреть в договоре, что по имуществу в бухгалтерском учете будет рассчитываться ускоренная амортизация.

6. Ремонт имущества

В отличие от обычной аренды ремонтировать предмет лизинга обязан лизингополучатель. При этом неважно, какого ремонта требует имущество: текущего или капитального. Такое положение прописано в п. 3 ст. 17 Федерального закона № 164-ФЗ. Но стороны вправе распределить обязанность по ремонту предмета лизинга иначе, прописав это в договоре.

Приложение 12

Программа по разделу «Аудит основных средств»

№ п/п	*Перечень аудиторских процедур по разделам аудита*	*Период проведения*	*Исполнитель*	*Источники получения информации*	*РД аудитора*
1	2	3	4	5	6
1	Проверка операций по оприходованию основных средств (соответствие при отнесении объектов к основным средствам учетной политики предприятия)	16.04.09	Аудитор	Акты о приеме-передаче, инвентарные карточки	
2	Проверка обоснованности классификации основных средств на соответствующие группы. Организован ли аналитический учет основных средств, ведутся ли карточки учета основных средств	16.04.09	Помощник аудитора	Регистры аналитического учета	
3	Правильность определения первоначальной стоимости объектов основных средств	16.04.09	Аудитор	Первичные документы, карточка счета 01	
4	Проверка фактического наличия основных средств (при необходимости)	16.04.09	Аудитор		
	Проверка наличия и правильности документального оформления операций с основными средствами	17.04.09	Стажер или помощник аудитора	Первичные учетные документы	
5	Проверка учета полученных безвозмездно, принятых или сданных в аренду, а также оприходованных в качестве взноса в уставный фонд (капитал)	17.04.09	Аудитор	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс	
6	Проверка порядка санкционирования операций по движению основных средств	17.04.09	Аудитор	Приказы, распоряжения	
7	Проверка правильности и обоснованности разделения основных средств по характеру участия их в производстве (находящиеся в производстве, на реконструкции, в запасе или на консервации)	17.04.09	Аудитор		

Продолжение приложения 12

1	2	3	4	5	6
8	Проверка проведения инвентаризации основных средств и отражения ее результатов в финансовой отчетности	18.04.09	Помощник аудитора	Учетная политика, инвентаризационные документы	
9	Проверка списания (ликвидации) основных средств	18.04.09	Помощник аудитора	Приказы, акты, регистры бухгалтерского учета	
10	Проверка операций оприходования материальных ценностей, полученных от разборки основных средств	18.04.09	Помощник аудитора	Регистры бухгалтерского учета	
11	Проверка правильности документального оформления операций по поступлению и движению основных средств	19.04.09	Помощник аудитора	Первичные учетные документы	
12	Проверка правильности начисления амортизации для целей налогового и бухгалтерского учета	19.04.09	Аудитор	Регистры бухгалтерского учета, справки-расчеты по начислению амортизации	РД/М-ОС-1 РД/У - ОС-2
13	Вопросы, связанные с начислением амортизации, отнесением затрат на капитальный и текущий ремонт основных средств: • метод ускоренной амортизации • начисление амортизации по основным средствам, не относящимся к промышленно-производственным • правомерность приостановки начисления амортизации или применение понижающих коэффициентов к действующим нормам	19.04.09	Аудитор	Регистры бухгалтерского и налогового учета, учетная политика	

Окончание приложения 12

1	2	3	4	5	6
14	Вопросы, связанные с отнесением затрат на производство текущего и капитального ремонта: • источники отнесения этих затрат • документация, на основании которой производится ремонт, — дефектные ведомости, план проведения ремонтных работ, сметные расчеты • нет ли таких работ, которые должны быть отнесены не к капитальному ремонту, а к капитальным вложениям • становление фактов отнесения затрат на ремонтные работы в себестоимость продукции по объектам основных средств, не относящимся к производственным фондам • порядок создания резервного ремонтного фонда	19.04.09	Аудитор	Проектно-сметная документация, приказы, акты инвентаризации	
15	Проверка операций по договорам аренды	19.04.09	Юрист, аудитор	Договоры аренды, регистры учета	
16	Проверка результатов переоценки основных средств	19.04.09	Аудитор, помощник аудитора	Регистры бухгалтерского учета, справки-расчеты, приказы	
17	Проверка отражения в отчетности наличия основных средств	19.04.09	Аудитор, помощник аудитора	Формы финансовой (бухгалтерской) отчетности	

Приложение 13

Программа по разделу «Аудит нематериальных активов и интеллектуальной собственности»

№ п/п	*Перечень аудиторских процедур*	*Проверяемая предпосылка подготовки финансовой отчетности*	*Исполнитель*	*Период исполнения*	*Метод получения аудиторских доказательств*	*Источники информации*	*Ссылка на рабочие документы (комментарий аудитора)*
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Проверка соблюдения условий для признания ИС нематериальным активом	Существование, права, стоимостная оценка, полнота			Инспектирование учетных записей и документов, запрос, подтверждение контрагентов (может использоваться как дополнительная аудиторская процедура)	Патенты, свидетельства, лицензии, договоры коммерческой концессии, договор об отчуждении исключительного права и т.д.	
2	Проверка санкционирования приобретения объекта ИС	Права, стоимостная оценка			Инспектирование учетных записей и документов, наблюдение	Протокол одобрения крупной сделки, доверенность; внутренние документы, составляемые по результатам процедуры визирования и экспертизы договоров; приказы, распоряжения.	
3	Проверка правильности первоначальной оценки	Стоимостная оценка			Повторное выполнение, пересчет, инспектирование учетных записей и документов	Первичные документы, подтверждающие расходы по созданию (приобретению) ИС; отчет независимого оценщика; протокол согласования неденежного вклада; акт приемки-передачи имущественного комплекса; регистры сч. 04, 08, 02, 70, 69, 23, 76	

Окончание приложения 13

1	2	3	4	5	6	7	8
4	Оценка регулярности проведения переоценки или контроля над обесценением	Представление и раскрытие, стоимостная оценка			Инспектирование учетных записей и документов; запрос	Отчеты независимого оценщика; статистические данные; пояснительная записка; регистры сч. 04, 05, 83, 84, 91	
5	Проверка правильности отражения в учете и отчетности переоценки и обесценения	Представление и раскрытие, стоимостная оценка			Инспектирование учетных записей и документов, повторное выполнение, пересчет	Регистры сч. 04, 05, 83, 84, 91	
6	Проверка обоснованности установленного срока полезного использования актива	Стоимостная оценка, представление и раскрытие в отчетности			Наблюдение, повторное выполнение	Свидетельства, патенты, договоры об отчуждении исключительного права; положение по маркетинговой политике; расчет-график получения экономических выгод по объекту	
7	Оценка возможности надежно оценить срок полезного использования	Представление и раскрытие, стоимостная оценка			Повторное выполнение, запрос, аналитические процедуры		
8	Проверка обоснованности выбора метода начисления амортизации	Представление и раскрытие, стоимостная оценка			Наблюдение, повторное выполнение, запрос	Расчет-график получения экономических выгод по объекту	

Приложение 14

Программа аудита по разделу «Проверка операций с материально-производственными запасами (МПЗ)»

Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	*Период проведения*	*Исполнитель*	*Источники информации*	*РД аудитора*
1	2	3	4	5
Проверка определения стоимости заготовления материальных ценностей, правильность включения в себестоимость заготовления дополнительных расходов, связанных с их приобретением				
Проверка формирования документооборота по учету операций с МПЗ				
Проверка правильности документального оформления операций с материально-производственными запасами				
Проверка соответствия условий хранения МПЗ				
Проверка заключения договоров о материальной ответственности				
Проверка организации складского учета				
Проверка организации аналитического учета (соответствие субсчетов Плану счетов)				
Проверка учета и списания тары				
Проверка проведения выборочных проверок остатков материальных ценностей на складах инвентаризационными комиссиями предприятия				
Проверка правильности отражения в учете материальных ценностей НДС, акцизов, других доплат, надбавок, наценок к первоначальной отпускной цене				
Проверка обоснованности формирования уценки материальных ценностей, доведение цены их заготовления до цены возможной реализации вследствие потери ими первоначального качества или морального старения				

Окончание приложения 14

1	2	3	4	5
Проверка правильности распределения транспортно-заготовительных расходов и отклонений от принятых на предприятии учетных цен между отнесенными на затраты материалами и их остатками на складах к концу отчетного периода				
Проверка неотфактурованных поставок материальных ценностей и стоимости материалов, находящихся в пути				
Проверка оформления доверенностей на получение или выдачу материальных ценностей				
Проверка правильности списания материальных ценностей на затраты				
Проверка (сверка) данных аналитического и синтетического учета для МПЗ				
Проверка организации и проведения инвентаризации МПЗ				
Проверка документального оформления результатов инвентаризации МПЗ				
Проверка отражения результатов инвентаризации в учете и отчетности как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогового учета				
Проверка достоверности отражения операций с МПЗ в учете и отчетности				

Приложение 15

Программа аудита по разделу «Проверка расчетов с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами»

№ п/п	*Перечень аудиторских процедур по разделам аудита*	*Период проведения аудита*	*Исполнитель*	*Рабочие документы аудитора*	*Примечание*
1	2	3	4	5	6
1	Аудит расчетов с поставщиками и покупателями (операции по сч. 60 и 62) 1. Наличие заключенных с партнерами договоров на покупку (продажу) материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг; законность совершения сделки, соответствие условий выполнения заключенных договоров требованиям Гражданского кодекса РФ и других нормативных документов				
	2. Полнота и своевременность оприходования полученных материальных ценностей				
	3. Соответствие цен на ТМЦ, указанных в расчетных документах, ценам, указанным в договорах поставки				
	4. Проверка инвентаризации расчетов, ее результатов				
	5. Правильность списания затрат с кредита расчетов по дебиторской и кредиторской задолженности на себестоимость продукции (работ, услуг)				
	6. Оформление счетов-фактур продавца и покупателя; их регистрация в соответствующих книгах				
	7. Своевременность предъявления штрафных санкций к поставщикам (покупателям) при нарушении договорных обязательств				
	8. Законность и документальное оформление списания задолженности, по которой истекли сроки исковой давности: выяснение причин ее возникновения				

Продолжение приложения 15

1	2	3	4	5	6
	9. Реальность дебиторской и кредиторской задолженности, по которой сроки исковой давности еще не истекли 10. Законность осуществления расчетов по задолженности через третьих лиц (договоры уступки требований) 11. Правильность отражения операций по оплате векселями 12. Соблюдение порядка (правил) отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с имуществом и обязательствами, стоимость которых выражена в иностранной валюте				
	13. Выявление задолженности с истекшим сроком исковой давности Принимаются ли меры к ее взысканию				
	14. Предъявлялись ли претензии поставщикам и подрядчикам в случае несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами				
	15. Правильность ведения аналитического и синтетического учета по сч. 60, 62, 76 и составление бухгалтерских проводок по этим счетам				
2	Аудит расчетов по авансам полученным 1. Обоснованность получения авансов				
	2. Правильность ведения аналитического учета по полученным авансам				
	3. Правильность составления бухгалтерских проводок				
	4. Правильность начисления налога на добавленную стоимость с полученных авансовых платежей				
	5. Правильность отражения в учете авансовых платежей, полученных в иностранной валюте				

Продолжение приложения 15

1	2	3	4	5	6
3	Аудит расчетов по недостачам и потерям от порчи материальных ценностей и денежных средств, а также расчетов по возмещению материального ущерба 1. Принятие мер по недостачам, выявленным в ходе проведенных инвентаризаций				
	2. Законность отнесения сумм по выявленным недостачам ТМЦ и денежных средств				
	3. Соблюдение требований законодательства о сроках и порядке проведения расследований по выявленным недостачам ТМЦ и денежных средств и привлечения виновных к ответственности				
	4. Наличие невзысканной задолженности, отнесенной на виновных лиц, выяснение причин ее образования				
	5. Суммы незаконных списаний на убытки организаций дебиторской задолженности				
	6. Проверка долгосрочных и краткосрочных займов, а также правильности: • составления и заключения договора-займа • организации бухгалтерского учета этих операций на балансовых счетах • отражения в учете погашения займа путем реализации ценных бумаг по ценам, превышающим их номинальную стоимость • отражения в учете причитающихся к уплате процентов за использование займов • отражения в учете курсовых разниц по предоставленным займам в иностранных валютах • отражения в учете займов по направлениям их использования • учета займа, полученного под выданный вексель • своевременности погашения (возврата) займов				

Окончание приложения 15

1	2	3	4	5	6
4	Анализ потребности экономического субъекта в кредитах, условий получения, источников покрытия, эффективности использования 1. Подтверждение целевого использования кредита				
	2. Своевременность и полнота погашения кредита				
	3. Правильность и законность отнесения начисленных и уплаченных процентов по кредитам и ссудам на соответствующие счета затрат и источники их покрытия (особенно по пролонгированным ссудам и кредитам)				
	4. Достоверность остатков невозвращенных кредитов				
	5. Достоверность обеспечения взятого кредита или существо предоставленных гарантий покрытия своевременно невозвращенных сумм кредита				
	6. Объективность причин нарушения сроков возврата кредитов				

Приложение 16

Аудит налога на добавленную стоимость

№ п/п	*Перечень вопросов, подлежащих проверке*	*Период проведения аудита*	*Рабочие документы аудитора (источники информации)*	*Примечание*
1	2	3	4	5
1	Момент определения налоговой базы		Приказ об учетной политике	
2	Сопоставимость данных, представленных в бухгалтерском учете, налоговой отчетности и книге продаж		Налоговые декларации (основная и по нулевой ставке), бухгалтерские регистры по сч. 8 «НДС», 62 «Авансы полученные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Главная книга, книга продаж	
3	Ведение журнала учета выставленных счетов-фактур и книги продаж, своевременности выставления и правильности оформления счетов-фактур		Журнал учета выставленных счетов-фактур, счета-фактуры, книга продаж	
4	Выделение операций, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 149 НК РФ, в целях подтверждения правомерности невключения их в налогооблагаемую базу		Налоговая декларация, регистры аналитического учета по балансовым сч. 90-1, 62 «Авансы полученные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и пр.	
5 5.1 5.2 5.3 5.4	Порядок формирования налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) Товарообменные (бартерные) операции Реализация на безвозмездной основе Передача права собственности на предметы залога Реализация с/х продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц, не являющихся налогоплательщиками, и др.		Регистры синтетического и аналитического учета по сч. 90-1, 91-1, 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «НДС», договоры с покупателями, отчеты посредников по совершенным сделкам, акты выполненных работ, налоговая декларация по НДС	

Продолжение приложения 16

1	2	3	4	5
6	Проверка момента определения налоговой базы (с учетом отдельных особенностей) при: • оплате путем зачета взаимных требований • погашении задолженности векселями • истечении срока исковой давности • уступке права требования		Регистры синтетического и аналитического учета по сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», акты взаимозачета, акты приема-передачи векселей, книга учета ценных бумаг, договоры цессии, акты инвентаризации дебиторской задолженности, акты списания дебиторской задолженности и др.	
7	Порядок формирования налоговой базы по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственного потребления		Регистры синтетического и аналитического учета по сч. 29, 91, 68 «НДС», заказы-наряды, внутренние сметы и акты выполненных работ, расходные накладные, налоговая декларация по НДС и др.	
8	Порядок формирования налоговой базы по выполненным строительно-монтажным работам для собственного потребления и даты выполнения строительно-монтажных работ		Регистры синтетического и аналитического учета по сч. 08, 68 «НДС» , формы ОС-3, КС-2, КС-3, КС-11, КС-14, акты ввода в эксплуатацию, налоговая декларация по НДС	
9	Определение налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг): • авансы и иные платежи, связанные с предстоящей поставкой товаров (выполнением работ, оказанием услуг) • штрафы, пени, неустойки за нарушение договорных обязательств и др.		Регистры синтетического и аналитического учета по сч. 62 «Расчеты по авансам полученным», 50, 51, 52, 91, 76, 60 и др.	

Продолжение приложения 16

1	2	3	4	5
10	Определение налоговой базы налоговыми агентами		Договоры на приобретение на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранных юридических лиц, договоры аренды имущества, находящегося в государственной собственности, регистры синтетического и аналитического учета по сч. 51, 52, 50, 68 «НДС»	
11	Операции, связанные с реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта и прочих операций, реализация по которым облагается по ставке 0%		Декларация по налоговой ставке 0%, договоры с покупателями, регистры синтетического и аналитического учета по сч. 52, 51, 62 и др. ГТД и прочие документы, подтверждающие право на применение ставки 0%	
12	Правомерность применения налоговой ставки 10%		Налоговая декларация, счета-фактуры, лицензии	
13	Операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ		Договоры, акты выполненных работ	
14	Сопоставимость данных бухгалтерского и налогового учета		Главная книга, налоговая декларация по НДС, книга покупок, журнал учета полученных счетов-фактур и др.	
15	Правильность и своевременность регистрации счетов-фактур и заполнения налоговых регистров		Журнал учета полученных счетов-фактур, книга покупок, счета-фактуры и др.	

Окончание приложения 16

1	2	3	4	5
16	Правильность учета и формирования сумм НДС, заявленных к вычету		Данные бухгалтерского учета, налоговая декларация по НДС, книга покупок, журнал учета полученных счетов-фактур, документы на оприходование и оплату и др.	
17	Суммы налога, уплаченные налогоплательщиком в качестве налогового агента и подлежащие вычету		Декларация по НДС, книга покупок, договоры, документы, подтверждающие приобретение товаров (работ, услуг). Регистры синтетического и аналитического учета по сч. 68, 60 и др.	
18	Учет сумм налога, включенных ранее в налоговые вычеты и подлежащих восстановлению		Данные бухгалтерского учета, налоговая декларация по НДС и др.	
19	Учет сумм налога, предъявленных налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), при осуществлении им деятельности, облагаемой и не облагаемой налогом		Данные бухгалтерского учета, налоговая декларация по НДС и др.	
20	Учет сумм налога, предъявленных налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), при осуществлении им деятельности, облагаемой и не облагаемой налогом		Данные бухгалтерского учета, журнал учета полученных счетов-фактур, книга покупок и др.	

Приложение 17

Примерная структура письменной информации (отчета) аудитора

Отчет аудитора

1. Сведения об аудиторской организации (наименование, адрес, дата создания, номер и дата выдачи лицензии, членство в саморегулируемых организациях и др.).

2. Сведения об аудируемом лице (наименование организации, местонахождение, перечень лицензий при их наличии, сведения о руководстве аудируемого лица, а также об изменениях в составе руководства за аудируемый период и др.).

3. Сведения о составе аудиторской группы, принимающей участие в проверке.

В проведении аудита непосредственно принимали участие следующие специалисты:

№ п/п	*Фамилия, имя, отчество специалиста*	*Данные квалификационного аттестата (при его наличии)*	*Обязанности в ходе проведения аудита*

4. Основные цели и задачи аудиторской проверки.

5. Основные направления проверки (направления проверки должны соответствовать видам работ, отраженных в общем плане аудита). В случае значительных расхождений аудитору следует документально зафиксировать причины фактических расхождений.

6. Краткое описание методики аудиторской проверки (по желанию аудиторской компании). Можно указать, какие именно методики оценки риска использует аудитор, как рассчитывается уровень существенности и формируется аудиторская выборка.

7. Оценка системы бухгалтерского учета (структура, состав бухгалтерской службы, применяемая компьютерная программа, вывод о системе бухгалтерского учета).

8. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица (сведения о применяемых методах оценки и соответствии системы внутреннего контроля требованиям законодательства РФ, а также характеру и специфике деятельности аудируемого лица).

Вывод по оценке системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля:

- по результатам тестирования выявлены отклонения в надежности системы внутреннего контроля аудируемого лица (с подробным обоснованием обстоятельств, указывающих на ненадежность СВК);
- по результатам тестирования не обнаружено никаких отклонений, что служит основанием для подтверждения высокой степени надежности системы внутреннего контроля организации.

9. Оценка компьютерной системы данных.

Далее описываются наименование раздела, задачи проверки и характер выявленных нарушений.

Наименование раздела

Цель проверки — выразить мнение о достоверности (подтверждении) статьи баланса (финансовой отчетности)

Основные задачи проверки

1. Раздел включает следующие счета: счет ____ «_____», счет ___ «_____».

По счету ___ «_____» открыты следующие субсчета.

Сальдо на начало проверяемого период составило _____; на конец — _____.

Оборот по дебету _____; по кредиту — _____.

В течение проверяемого периода по данному разделу осуществлялись следующие операции: _____, что составляет __% от объема операций (либо от оборотов и т.д.).

2. Бухгалтерский учет указанных операций осуществляется _____ (наименование структурного подразделения). Контроль за осуществлением данных операций возложен на _____ (наименование структурного подразделения либо указание должностного лица). Дать описание средств внутреннего контроля по проверяемому участку бухгалтерского учета (согласование, визирование, ревизия и т.д.).

3. Ответственным за бухгалтерский учет хозяйственных операций по данному разделу является _____.

Бухгалтерский учет хозяйственных операций по данному разделу осуществляется следующим образом (следует общее описание процедуры отражения операций в бухгалтерском учете, т.е. порядок создания первичных документов, порядок их обработки, виды учетных регистров).

4. Уровень существенности по данному разделу составил _____ руб. (указать базовый показатель для расчета уровня существенности раздела, синтетического счета, субсчета).

5. Проверка проводилась выборочным (сплошным) методом. Выборка осуществлялась методом _____. Объем выборки составил ____ документов, что является _____ от объема операций (оборотов) по разделу.

6. К проверке были представлены (приводится перечень представленных проверке документов по видам).

7. К проверке не были представлены (указываются документы, запрошенные аудитором (экспертом), но не представленные к проверке). Ведение указанных документов предусмотрено _____ (ссылка на нормативный документ).

8. В ходе проверки правильности отражения в бухгалтерском учете операций по разделу _____ были выявлены следующие нарушения: _____.

8.1. Описание выявленных нарушений проводится по следующей схеме:

- описание нарушения;
- примеры документов (операций), содержащих нарушение.

При описании документа необходимо указывать все существенные реквизиты, позволяющие однозначно идентифицировать документ, а также максимально точно описать нарушение, содержащееся в конкретном документе.

В случае если нарушение носит систематический характер, рекомендуется указывать на то, что приведенные примеры не являются исчерпывающим перечнем нарушений:

- ссылка на нормативные документы (указываются требования нормативных документов по отражению соответствующей операции);
- возможные последствия данного нарушения (налоговые, административные и пр.);
- влияние на отчетность с точки зрения изменения суммового выражения сальдо счета и конкретной строки отчетности;
- рекомендации по устранению и недопущению нарушения.

8.2. _____

8.3. _____

Выводы аудитора

Рекомендации аудитора

Строка баланса — подтверждается (не подтверждается). В случае неподтверждения указать сумму искажения.

При расчете уровня существенности индуктивным методом по итогам каждого раздела рекомендуется сопоставить сумму выявленных ошибок с учетом качественного аспекта с рассчитанным уровнем существенности.

9. Аудит событий после отчетной даты.

10. Экспресс-анализ финансово-хозяйственной деятельности.

По итогам проверки всех разделов следует составить таблицу, в которой отражается вся совокупность выявленных ошибок, сравнивается с уровнем существенности и проводится анализ относительно достоверности финансовой отчетности.

Выводы аудитора по результатам аудиторской проверки.

Подписи руководителя группы и всех сотрудников, участвующих в аудиторской проверке.

Приложение 18

Структура аудиторского заключения

Аудиторское заключение аудиторской компании

Наименование документа и адресат	*Руководство организации* (*наименование предприятия*) *по итогам деятельности за 200_ г.*
1	2
Сведения об аудиторе	Наименование: общество с ограниченной ответственностью «XXX». Местонахождение: индекс, город, улица, номер дома и др. Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства. Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия. Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения)
Сведения об аудируемом лице	Наименование: открытое акционерное общество «YYY». Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др. Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства. Сведения о членстве в саморегулируемой аудиторской организации
Вводная часть	Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из: • бухгалтерского баланса; • отчета о прибылях и убытках; • приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках; • пояснительной записки. Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита

Окончание приложения 18

1	2
Часть, описывающая объем аудита	Мы провели аудит в соответствии с: • Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»; • федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения); • внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение); • правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора; • нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации
Часть, содержащая мнение аудитора	По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации достоверно (недостоверно) отражает во всех существенных аспектах финансовое положение на 31 декабря 200_ г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 200_ г. включительно
Дата аудиторского заключения	«____» _____ 200_ г.
Подпись	Руководитель аудиторской организации Дата / подпись/, номер квалификационного аттестата

Приложение 19

Примеры аудиторского заключения

Пример аудиторского заключения в части, привлекающей внимание.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации “YYY” за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации “YYY” состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации “YYY”. Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации “YYY” отражает достоверно во всех существенных отношениях

финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией "YYY" (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 20(XX) год. Сумма иска составляет XXX тыс. руб. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации "YYY"».

Пример аудиторского заключения в части, содержащей мнение с оговоркой из-за ограничения объема.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на вы-

борочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации "YYY".

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Пример аудиторского заключения в части, содержащей отказ от выражения мнения из-за ограничения объема.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);

- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

(Часть, описывающую объем аудиторской проверки, следует либо опустить, либо изменить в соответствии с конкретными обстоятельствами).

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией "YYY" (кратко указать обстоятельства).

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указать причины) в отношении:

- дебиторской задолженности;
- выручки от реализации товаров, работ, услуг;
- кредиторской задолженности;
- нераспределенной прибыли (и т.п.).

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

Пример аудиторского заключения в части, содержащей мнение с оговоркой из-за разногласия относительно учетной политики и ненадлежащего метода учета.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В результате проведенного аудита нами установлены нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета, а именно: в составе внеоборотных активов по строке 190 бухгалтерского баланса не отражена стоимость производственного оборудования в размере XXX тыс. руб., а в составе оборотных активов по строке 220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" не отражена сумма налога на добавленную стоимость, приходящаяся на указанное оборудование, в размере XXX тыс. руб. Соответственно по строке 621 "Поставщики и подрядчики" не отражена кредиторская задолженность перед поставщиком в размере XXX тыс. руб.

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое

положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Пример аудиторского заключения в части, содержащей мнение с оговоркой из-за разногласия относительно раскрытия информации.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В финансовой (бухгалтерской) отчетности организации “YYY” не раскрыта существенная информация:

- об обеспечении обязательств и платежей в размере XXX тыс. руб.;
- об арендованных основных средствах в размере XXX тыс. руб.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации “YYY” отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Пример аудиторского заключения в части, содержащей отрицательное мнение из-за разногласия относительно учетной политики или адекватности представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации “YYY” за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации “YYY” состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации “YYY”. Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом “Об аудиторской деятельности”;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой

(бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(Описание разногласий.)

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Приложение 20

Лист внутреннего контроля качества

Клиент:	Подготовил	Дата
Наименование аудиторской организации	Утвердил	Дата
Аудиторская процедура: контрольный обзор качества аудита		

Контрольный обзор качества аудита

Договор №	
Дата аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности	
Дата аудиторского заключения	

Ключевые даты

Процедуры	*Планируемые даты*	*Фактические даты*
Участие в инвентаризации		
Получение подтверждений от дебиторов		
Получение подтверждений от кредиторов		
Начало работы у клиента		
Проведение окончательного этапа работы у клиента		
Получение рабочей документации от работников (экспертов)		
Дата подписания финансовой (бухгалтерской) отчетности		
Подготовка письменной информации		
Встреча с собственником, советом директоров и (или) аудиторским комитетом		
Аудиторское заключение		
Прочее (укажите)		

Перечень вопросов для контроля	*Ссылка на документ (в том числе рабочий), в котором это отражено*		*Комментарии и (или) выводы*
1	2	3	4
	Да	Нет	
ОБЩИЕ ВОПРОСЫ			
Есть ли подписанное письмо-обязательство, которое соответствует оказываемым услугам			
Для новых клиентов Были ли контакты с предшествующими аудиторами до принятия задания			
Были ли проанализированы рабочие документы предшествующего аудитора или достаточная информация была получена иным образом			
Была ли должным образом оценена способность аудиторской организации обслуживать данного клиента			
Выполнены ли необходимые процедуры по соблюдению независимости			
Проводился ли аудит в соответствии с подготовленными на стадии планирования планом и программой аудита Была ли работа должным образом спланирована Были ли внесены изменения в программу аудита в ходе осуществления работ			
Все ли запланированные процедуры были выполнены			
Достаточно ли проведенной аудиторской работы и полученных доказательств для формирования отчета аудитора			
Существуют ли вопросы, которые остались нерассмотренными в ходе аудита или требуют более детализированного подхода при планировании следующих этапов			
Рассмотрены ли все аспекты и услуги, предусмотренные договором с клиентом (письмом-обязательством о согласии на проведение аудита)			

Продолжение приложения 20

1	2	3	4
ФОРМИРОВАНИЕ РАБОЧИХ ФАЙЛОВ (ДОКУМЕНТОВ)			
Сформированы ли рабочие файлы аудита, проведена ли корректировка уже сформированных аудиторских файлов Все ли работники, участвующие в аудиторской проверке, представили рабочие документы			
Рассмотрены ли все рабочие документы			
Проанализирована ли информация по обнаруженным искажениям бухгалтерской отчетности по степени значимости			
Проведено ли обобщение всех важных моментов и рассмотрены ли все вопросы, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность клиента			
Рассмотрены ли все разъяснения, представляемые руководством проверяемого экономического субъекта и приняли ли их во внимание			
Существует ли убежденность в том, что все аудиторские программы, аудиторские доказательства и рабочие документы подписаны, проверены, пронумерованы и при необходимости снабжены перекрестными ссылками			
Оказались ли выявленными все вопросы, связанные с работой, которую выполняли в ходе аудита сторонние эксперты, привлеченные специалисты или другие аудиторские организации			
Получены ли разъяснения от работников аудиторской организации по вопросам, которые требовали консультаций			
ПОДГОТОВКА ПРОЕКТА ОТЧЕТА АУДИТОРА			
Подготовлен ли проект отчета аудитора, имеется ли уверенность в том, что этот документ освещает все наиболее важные проблемы, выявленные в ходе аудита			
Проведено ли обсуждение с работниками организации, наделенными соответствующими полномочиями, относительно качества проведенных работ и подготавливаемых документов			

Продолжение приложения 20

1	2	3	4
Есть ли уверенность в том, что отражаемые в проекте отчета наиболее важные проблемы обсуждались с представителями клиента и руководителю аудиторской проверки известна точка зрения клиента по таким проблемам			
Обсуждались ли с клиентом рекомендации по внесению исправительных проводок по результатам сделанных замечаний			
Убедились ли в том, что выводы по следующим вопросам надлежащим образом отражены в рабочей документации: • существенные искажения, которые были обнаружены с клиентом в ходе проведения аудита • разногласия с клиентом по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения • важные вопросы, связанные с учетом и отчетностью, и аргументы в поддержку или против внесения соответствующих изменений в бухгалтерскую отчетность			
БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И ИТОГОВЫЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТА			
Уверены ли в том, что: • отчет аудитора подготовлен надлежащим образом • планируемые к представлению выводы в аудиторском заключении соответствуют подготавливаемым ранее рабочим документам • бухгалтерская отчетность клиента подготовлена в соответствии с необходимыми требованиями учета и отчетности, которые соблюдались на постоянной основе • были выяснены все факты и доказательства необходимые для того, чтобы сделать правильные выводы по итогам аудита • рассмотрены и учтены все существенные факты хозяйственной деятельности клиента после отчетной даты до даты выдачи аудиторского заключения			

Окончание приложения 20

1	2	3	4
Соблюден ли срок передачи клиенту итоговых документов аудита			
ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ РУКОВОДСТВА АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ			
Подготовлены ли (если требуется) табели учета рабочего времени и объяснены ли существенные отклонения фактических трудозатрат от запланированных			
Подготовлены и переданы ли в установленном порядке руководству аудиторской организации характеристики качества работы сотрудников и специалистов. Проведена ли оценка эффективности их работы			

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подтверждаем, что закончены все контрольные процедуры по подготовке отчета аудитора по результатам аудита.

Подпись _____ Дата _____

Руководитель аудиторской проверки

Подпись _____ Дата _____

Представитель руководства аудиторской организации

Приложение 21

Отчет аудиторской организации за 200_ год

1. Общие сведения

Наименование аудиторской организации ООО « »

Номер лицензии:

Руководитель организации:

Численный состав организации:

Общая численность работников		*В том числе не состоящих в штате*	
за отчетный период	*за прошлый год*	*за отчетный период*	*за прошлый год*
			-

Аттестованные аудиторы, работающие в организации

Ф.И.О.	*Номер квалификационного аттестата*	*Вид аттестата*	*Наличие изменений в составе аудиторов за отчетный период*		*Дата представления в лицензирующий орган сведений об изменениях*
			Да (*указать какие и дату внесения изменений*)	*Нет*	

Аттестованные аудиторы, привлекаемые по договорам гражданско-правового характера

За отчетный период				*За прошлый год*
Ф.И.О.	*номер квалификационного аттестата*	*вид аттестата*	*общее количество*	*общее количество*

Сведения о повышении квалификации аудиторов, работающих в организации

Ф.И.О. аттестованного аудитора	*Номер квалификационного аттестата*	*Дата получения*	*Дата и место прохождения повышения квалификации*

Применение дополнительных аудиторских стандартов

Наличие собственных стандартов, специальных программ и методик проведения аудиторских проверок (общее количество, когда разработаны)	
ДА	Период разработки

Членство в общественных профессиональных российских и международных аудиторских организациях и объединениях

Наименование	*Год вступления*

2. Экономические показатели деятельности за отчетный период

Реализация работ и услуг (*без НДС*)				
Вид аудита	*За отчетный период*		*За прошлый год*	
	тыс. руб.	*%*	*тыс. руб.*	*%*
1. Общий аудит				
2. Банковский аудит				
ИТОГО				

3. Данные об аудиторских проверках организаций, подлежащих обязательной годовой аудиторской проверке

Организации, в которых были проведены аудиторские проверки

№ п/п	*Наименование и адреса организаций, в которых были проведены аудиторские проверки*	*Основные виды деятельности* (*для каждой организации, указанной в графе 1*)
А	1	2

Результаты аудиторских проверок

№ п/п	*Критерии (основные показатели) деятельности, по которым бухгалтерская отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке*	*Количество организаций, у которых был проведен аудит в соответствии с критериями, указанными в графе 1*	*Результаты аудиторских проверок (количество выданных аудиторских заключений)*				
			безусловно-положительные аудиторские заключения	*условно-положительные аудиторские заключения*	*отрицательные аудиторские заключения*	*аудиторские заключения с отказом о выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности*	*безусловно-положительные аудиторские заключения при наличии серьезного сомнения о возможности продолжить деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным*
А	1	2	3	4	5	6	7
1	Компании с иностранным капиталом						
2	По экономическим показателям: • оборот за год • валюта баланса						
3	Виды деятельности						
4	По организационно-правовой форме						
ИТОГО							

Руководитель _____
Главный бухгалтер _____