

Г.А. ЮДИНА, М.Н. ЧЕРНЫХ

ОСНОВЫ АУДИТА

Рекомендовано УМО по образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве **учебного пособия** для студентов,
обучающихся по специальностям
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит»,
«Мировая экономика», «Налоги и налогообложение»



МОСКВА
2006

УДК 657(075.8)

ББК 65.053я73

Ю16

Рецензенты:

Кафедра бухгалтерского учета и аудита Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования Красноярского государственного аграрного университета (зав. кафедрой — к.э.н., доц. Г.П. Гордеева);

Т.П. Пакшина, к.э.н., доц., зав. кафедрой бухгалтерского учета Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования Красноярского государственного торгово-экономического института;

С.Н. Макарова, к.э.н., доц., кафедры финансов и кредита Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования Красноярского государственного университета

Юдина Г.А., Черных М.Н.

Ю16 Основы аудита : учебное пособие / Г.А. Юдина, М.Н. Черных. — М. : КНОРУС, 2006. - 296 с.

ISBN 5-85971-477-7

Разработано в соответствии с государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования. Рассмотрены теоретические основы аудита, аудиторские стандарты, организация аудита, процесс аудита финансовой отчетности.

Для студентов высших учебных заведений, изучающих дисциплины «Основы аудита»-, «Аудит», слушателей программы подготовки к квалификационному экзамену на получение аттестата аудитора, профессионального бухгалтера, а также для всех, кто интересуется вопросами аудита.*

УДК 657(075.8)

ББК 65.053я73

ISBN 5-85971-477-7

© Юдина Г.А., Черных М.Н., 2006

© КНОРУС, 2006

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	6
ТЕМА 1. СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА	
1.1. Понятие, цели аудита.....	9
1.2. Виды аудита.....	15
1.3. Этапы развития аудита и его роль в условиях рыночной экономики.....	22
1.4. Основополагающие (фундаментальные) принципы аудита	28
1.5. Обязательный и инициативный аудит.....	33
<i>Контрольные вопросы</i>	35
<i>Тесты</i>	36
ТЕМА 2. ПРАВОВЫЕ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ АУДИТА	
2.1. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации.....	38
2.2. Аттестация аудиторов и условия допуска к аудиторской деятельности.....	41
2.3. Права и обязанности аудируемых лиц.....	45
2.4. Права и обязанности аудитора, аудиторской организации.....	46
2.5. Ответственность аудиторов (аудиторских организаций).....	48
<i>Контрольные вопросы</i>	49
<i>Тесты</i>	50
ТЕМА 3. АУДИТОРСКИЕ СТАНДАРТЫ И ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА	
3.1. Понятие и виды аудиторских стандартов.....	52
3.2. Внутрифирменные аудиторские стандарты.....	54
3.3. Профессиональная этика аудитора.....	55
<i>Контрольные вопросы</i>	57
<i>Тесты</i>	57
ТЕМА 4. СУЩЕСТВЕННОСТЬ И АУДИТОРСКИЙ РИСК	
4.1. Существенность в аудите.....	60
4.2. Аудиторский риск.....	68
<i>Контрольные вопросы</i>	73
<i>Тесты</i>	73

ТЕМА 5. АУДИТОРСКАЯ ОЦЕНКА СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КЛИЕНТА	
5.1. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.....	75
5.2. Использование работы внутреннего аудита.....	79
<i>Контрольные вопросы</i>	83
<i>Тесты</i>	83
ТЕМА 6. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ И АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ	
6.1. Этапы аудиторской проверки.....	86
6.2. Аудиторская выборка.....	88
6.3. Аналитические процедуры.....	98
6.4. Факторы, влияющие на формирование методики аудиторской проверки.....	100
6.5. Специальные аспекты аудиторской проверки.....	107
<i>Контрольные вопросы</i>	115
<i>Тесты</i>	115
ТЕМА 7. ПОДГОТОВКА И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА	
7.1. Документы, оформляемые на стадии подготовки, планирования и осуществления аудита.....	117
7.2. Внутренний контроль качества аудита.....	119
7.3. Планирование аудита.....	123
7.4. Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита.....	125
<i>Контрольные вопросы</i>	130
<i>Тесты</i>	130
ТЕМА 8. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА, МЕТОДЫ СБОРА, ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ	
8.1. Аудиторские доказательства.....	132
8.2. Основные методы аудита.....	139
8.3. Рабочие документы аудитора.....	142
<i>Контрольные вопросы</i>	143
<i>Тесты</i>	144
ТЕМА 9. МЕТОДИКА АУДИТА	
9.1. Аудит учредительных документов и формирования уставного капитала.....	146
9.2. Анализ и оценка учетной политики аудируемого лица.....	150
9.3. Аудит операций с внеоборотными активами.....	154
9.4. Аудит операций с материально-производственными запасами.....	160
9.5. Аудит трудовых отношений и расчетов по оплате труда.....	165
9.6. Аудит расходов по обычным видам деятельности.....	169
9.7. Аудит доходов по обычным видам деятельности.....	174
9.8. Аудит финансовых результатов.....	178

9.9. Аудит операций с денежными средствами.....	183
9.10. Аудит расчетов с дебиторами, кредиторами.....	189
<i>Контрольные вопросы</i>	192
<i>Тесты</i>	193
ТЕМА 10. ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ	
10.1. Сообщение информации, полученной по результатам аудита.....	195
10.2. Виды аудиторских заключений, структура, порядок представления.....	198
10.3. Дата подписания аудиторского заключения и отражения в нем последующих событий.....	202
<i>Контрольные вопросы</i>	204
<i>Тесты</i>	205
КЛЮЧИ К ТЕСТАМ	207
ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ МАТЕРИАЛ ДЛЯ РЕШЕНИЯ ТЕСТОВ	208
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	215
ПРИЛОЖЕНИЯ	224

АВТОРЫ

Юдина Галина Александровна — старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и статистика» Красноярского государственного университета, ведущий аудитор ООО КВП «Сиб-аудит инициатива».

Черных Марина Николаевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Ценные бумаги и страховое дело» Красноярского государственного университета, исполнительный директор, ведущий аудитор ООО КВП «Сиб-аудит инициатива», член комиссии по контролю за качеством аудиторской деятельности и соблюдением профессиональной этики аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами) — членами НП «Аудиторская палата России».

ПРЕДИСЛОВИЕ

Переход на международные стандарты учета и аудита определяет значимость развития аудита в России. Аудиторская деятельность в настоящее время развивается достаточно динамично. С 2001 г. начался процесс утверждения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, подготовленных в соответствии с международными стандартами аудита. Процесс реформирования нормативно-правовой базы и создания специальных механизмов в области аудита, обеспечивающих баланс корпоративных, личных и общегосударственных интересов, определяет необходимость рассмотрения теоретических основ аудита, аудиторских стандартов, организации аудита, процесса аудита финансовой отчетности.

В учебном пособии рассмотрено 10 тем. По окончании каждой темы приводятся контрольные вопросы и тесты. Материал представлен на основе нормативных правовых актов в области аудита и 23 федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

В теме 1 раскрыты сущность, виды аудита. Описаны этапы развития аудита и его роль в условиях рыночной экономики. Рассмотрены принципы аудита и положения законодательства Российской Федерации, определяющие требования по проведению обязательного, инициативного аудита.

Правовые и организационные основы аудита в России представлены в теме 2. В ней раскрыты вопросы аттестации auditors, условия допуска к профессиональной деятельности, права, обязанности, ответственность аудитора, аудируемого лица.

В теме 3 представлены содержание и виды аудиторских стандартов, а также нормы профессиональной этики.

Существенности и риску в аудите посвящена тема 4. В ней приводится расчет уровня существенности на уровне всей финансовой отчетности и на уровне отдельных ее показателей. Рассмотрены виды рисков в аудите.

В теме 5 раскрыты вопросы оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, а также использования работы внутреннего аудита.

Организация аудиторской проверки и аудиторские процедуры представлены в теме 6. В частности, в ней раскрыты этапы аудиторской проверки, аналитические процедуры, факторы, влияющие на формирование методики проверки, специальные аспекты аудита. Рассмотрена выборка в аудите, приведены примеры ее построения.

В теме 7 описаны вопросы планирования аудита, организации и осуществления внутреннего контроля качества аудита, документы, оформляемые на стадии планирования и осуществления аудита. Отдельно раскрыта информация по взаимоотношениям с различными субъектами при проведении аудита.

В теме 8 рассмотрены аудиторские доказательства, документы, основные методы, используемые в аудите.

Тема 9 «Методика аудита» подготовлена в соответствии с требованиями Федерального правила (стандарта) № 5 «Аудиторские доказательства». В ней представлена информация, используемая для разработки общего плана аудита, программ аудита по тестированию средств контроля, проведению проверок по существу. Кроме того, изложен перечень источников используемой информации, типичных ошибок и нарушений, допускаемых в учете, при подготовке финансовой отчетности.

В теме 10 раскрыты содержание и формы предоставления сообщения информации по результатам аудита, виды аудиторских заключений, порядок представления, дата подписания аудиторского заключения и отражения в нем событий после отчетной даты.

В учебном пособии сделана попытка раскрыть сложные вопросы, которые вызывают определенные затруднения у студентов при изучении основ аудита, а также у слушателей в процессе обучения на курсах по подготовке претендентов для сдачи квалификационного экзамена на получение аттестата по общему аудиту.

Авторы выбрали как текстовую, так и табличную формы подачи информации. Такое изложение позволяет нагляднее представить материал, что дает возможность читателю понять его в более полном объеме.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с программой изучения дисциплин «Основы аудита», «Аудит», предусмотренных Государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по специальностям 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080105 «Финансы и кредит», 080102 «Мировая экономика».

Авторы выражают благодарность аудиторской организации ООО «КВП „Сибгаудит инициатива"» за содействие при подготовке книги.

ТЕМА1

СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТА

1.1. ПОНЯТИЕ, ЦЕЛИ АУДИТА

Аудиторская деятельность, аудит — это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (аудируемые лица) [7].

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации [7].

Под **достоверностью** финансовой отчетности понимается степень точности ее показателей, которая позволяет пользователю этой отчетности делать правильные выводы о финансовом, имущественном положении, результатах деятельности экономического субъекта и принимать на их основе обоснованные решения.

Мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности способствует большему доверию к этой отчетности со стороны заинтересованных пользователей. На макроэкономическом уровне аудит является элементом рыночной инфраструктуры.

Экономическая обусловленность аудита объясняется возросшей потребностью пользователей финансовой отчетности в экспертной оценке ее достоверности, так как показатели финансовой отчетности используются для принятия управленческих решений. Все те, кто желал взаимодействовать с экономическим субъектом, а также уже принимал участие в его деятельности, были заинтересованы в получении качественной информации. Пользователи финансовой отчетности (табл. 1.1) самостоятельно не могут проверить достоверность ее показателей в связи с отсутствием доступа к соответствующим сведениям, специальных знаний, однако зависимость последствий принятых решений от качества используемой информации может быть значительна. Все эти предпосылки привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов. Изначально к ауди-

торам предъявляли требования независимости и объективности. В настоящее время они должны иметь соответствующую подготовку, квалификацию, опыт, разрешение на право осуществления таких услуг.

Таблица 1.1

Заинтересованные пользователи финансовой отчетности*

Пользователь информации	Основные интересы пользователей
Инвесторы и их представители	Рискованность и доходность предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; возможность и целесообразность инвестиций; способность организации выплачивать дивиденды
Работники и их представители	Стабильность и прибыльность организации; ее способность гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест
Займодавцы	Своевременность погашения представленных займов и выплаты соответствующих процентов
Поставщики и подрядчики	Своевременная выплата в срок причитающихся сумм
Покупатели и заказчики	Продолжение деятельности организации
Органы власти	Осуществление возложенных на них функций: по распределению ресурсов, регулированию народного хозяйства, разработке и реализации общегосударственной политики, ведению статистического наблюдения
Общественность в целом	Роль и вклад организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном, федеральном уровнях

* Аннотировано по [62].

Цель аудита финансовой отчетности определена в Федеральном законе от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». На практике различают цели по видам аудиторских работ. Например, в наиболее развитых странах проводят финансовый, операционный аудит, на соответствие законодательству, специальный аудит (работы по аттестации). Виды аудиторских работ, которым отдается предпочтение в России, отличаются от зарубежных (табл. 1.2). Это связано с тем, что возникновение и становление аудита в нашей стране существенно отличается от таких же процессов за рубежом.

Таблица 1.2

Виды аудиторских работ

Наименование работы	Содержание работы
Финансовый аудит	Проверка финансовых средств, соблюдения принципов и требований ведения бухгалтерского учета

Согласно зарубежной практике [81]

Наименование работы	Содержание работы
Операционный аудит	Проверка любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы для оценки производительности и эффективности
Аудит на соответствие законодательству	Проверка соблюдения законодательства, правил, стандартов, которые оказывают влияние на результаты операции, показатели финансовой отчетности
Специальный аудит (работы по аттестации)	Проверка для составления официального заключения относительно надежности информации, представляемой другой стороне <i>Согласно российской практике [112]</i>
Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности	Проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности для оценки степени ее достоверности
Налоговый аудит	Проверка на соответствие налоговому законодательству
Аудит на соответствие требованиям	Анализ определенной финансовой или хозяйственной деятельности субъекта для определения ее соответствия предписанным условиям, правилам или законам
Ценовой аудит	Проверка обоснованности установления цены на заказ
Аудит хозяйственной деятельности	Систематический анализ хозяйственной деятельности организации, проводимый для определенных целей
Специальный (экологический, операционный и др.) аудит	Проверка конкретных аспектов деятельности аудируемого лица, соблюдения определенных процедур, норм и правил
Управленческий (производственный) аудит	Проверка организации и управления предприятием, а также использования всех видов ресурсов

Рассмотрим цели и задачи некоторых видов работ (см. табл. 1.2). Необходимость рассмотрения зарубежного опыта вызвана тем, что аудиторская деятельность в наиболее развитых странах существует более 100 лет и этот опыт следует использовать для развития аудита в России.

Финансовый аудит. Цель — формирование мнения об использовании финансовых средств, о соблюдении принципов и требований ведения бухгалтерского учета. Задача — сбор достаточных надлежащих аудиторских доказательств для проверки использования финансовых средств, соблюдения принципов и требований ведения бухгалтерского учета.

При проведении финансового аудита проверка проводится по формальным признакам.

Операционный аудит. Цель — оценка производительности, эффективности процедур и методов функционирования хозяйственной системы. Задача — сбор надежных и достаточных аудиторских доказательств для оценки применяемых процедур и методов в процессе финансово-хозяйственной деятельности.

Операционный аудит представляет проверку реального положения дел, например соответствие расходов доходам, а также совершенных операций деятельности организации, которая определена его учредительными документами.

Аудит на соответствие законодательству. Цель — формирование мнения о соответствии деятельности аудируемого лица, совершенных операций требованиям действующих нормативных актов. Задача — сбор достаточных, надлежащих аудиторских доказательств о соблюдении требований действующего законодательства в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности экономическим субъектом.

При проведении работ на соответствие законодательству аудитор необходимо определить, какие действующие нормативные акты регулируют деятельность проверяемого экономического субъекта; несоблюдение их положений влияет на представление показателей в финансовой отчетности. Выделяют законодательство, регулирующее деятельность организации, например гражданское, финансовое, трудовое, налоговое, таможенное, валютное и т.д.

Специальный аудит (работы по аттестации). Цель — формирование мнения о достоверности информации, предоставленной для аттестации, и ее соответствии действующим нормативным актам. Задача — сбор достаточных надлежащих аудиторских доказательств для формирования объективного мнения о степени достоверности аттестуемой информации.

Работы по аттестации представляют собой проверку не всей финансовой отчетности для выражения мнения о степени ее достоверности, а только какого-то отдельного вопроса, какой-то узкой темы с целью выдачи экспертного заключения пользователям по конкретному вопросу, теме. Например, подтверждение достоверности остатков дебиторской и кредиторской задолженности, числящихся на определенную дату в бухгалтерском учете.

Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности. Цель — выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Задача — сбор достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для проверки во всех существенных аспектах достоверности финансовой (бухгалтерской) отчет-

ности, соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Выделение аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности как вида работ связано с тем, что до конца 1980-х гг. в России аудиторская деятельность отсутствовала. Для того чтобы привлечь внимание общественности на развитие новой предпринимательской деятельности, аудит финансовой отчетности стали рассматривать отдельно.

Налоговый аудит. Цель — установление достоверности налоговых деклараций, соблюдения требований налогового законодательства Российской Федерации. Задача — сбор аудиторских доказательств для проверки соблюдения налогового законодательства экономическим субъектом в системе бухгалтерского и налогового учета, достоверности налоговых деклараций.

В российской практике налоговый аудит пользовался большим спросом. Данный факт обусловлен тем, что до вступления в силу с 1999 г. Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) за нарушение налогового законодательства были предусмотрены достаточно жесткие штрафные санкции. Статьей 13 Закона РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [6] было определено, что налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, в установленных законом случаях несет ответственность в виде:

а) взыскания всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения и штрафа в размере той же суммы, а при повторном нарушении — соответствующей суммы и штрафа в двукратном размере этой суммы. При установлении судом факта умышленного сокрытия или занижения дохода (прибыли) приговором либо решением суда по иску налогового органа или прокурора мог быть взыскан в федеральный бюджет штраф в пятикратном размере сокрытой или заниженной суммы дохода (прибыли);

б) штрафа за каждое из следующих нарушений:

- за отсутствие учета объектов налогообложения и ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка, повлекшие за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период, — в размере 10% доначисленных сумм налога,

- непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления, а также для уплаты налога, — в размере 10% причитающихся к уплате по очередному сроку сумм налога;

в) взыскания пени с налогоплательщика в случае задержки уплаты налога в размере 0,3% неуплаченной суммы налога за каждый день

просрочки платежа, начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога, если законом не предусмотрены иные размеры пени. Взыскание пени не освобождало налогоплательщика от других видов ответственности;

г) других санкций, предусмотренных законодательными актами.

Если налогоплательщик до проверки налоговых органов самостоятельно обнаруживал нарушения налогового законодательства, вносил исправления в учет, финансовую, налоговую отчетность, то к нему перечисленные санкции не применялись, за исключением сумм пени. В таких условиях налогоплательщики старались до налоговой проверки провести налоговый аудит с целью выявления фактов нарушения налогового законодательства и снижения вероятности применения налоговых санкций.

В настоящее время ст. 120 НК РФ [2] содержит ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, в частности:

- если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, — взыскание штрафа в размере 5000 р.;
- те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, — взыскание штрафа в размере 15 000 р.;
- те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, — взыскание штрафа в размере 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 р.

Под *грубым нарушением* правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Ответственность за нарушение требований налогового законодательства в форме штрафных санкций в настоящее время существенно изменилась относительно ранее действующих положений. Ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, предусмотренная Налоговым кодексом Российской Федерации, может способствовать привлечению аудиторов не к разовым работам по налоговому аудиту, а к постановке ведения учета доходов и расходов, объектов налогообложения.

Аудит на соответствие требованиям. Посвоему содержанию данный вид работ аналогичен зарубежному — на соответствие законодательству.

Управленческий (производственный) аудит. Цель — формирование мнения о целесообразности использования всех видов ресурсов, функционирования управленческих систем (организационной, административной). Задача — сбор достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих или не подтверждающих эффективность, производительность, рациональность использования ресурсов.

Необходимость проведения управленческого (производственного) аудита в российской практике возникает чаще всего по причине смены собственника, руководства для определения потенциальных возможностей развития организации. По своему содержанию этот аудит соответствует операционному, выделяемому в зарубежной практике.

Вид работ определяется при согласовании аудиторского задания между аудиторской организацией и клиентом и закрепляется в договоре на оказание аудиторских услуг.

1.2. ВИДЫ АУДИТА

Содержание аудита, его сходство и различие с другими формами контроля рассматривается при изучении видов аудита (табл. 1.3). В теории и практике аудита различают понятия «виды аудита» и «виды аудиторских услуг».

Таблица 1.3

Классификация аудита

Признак	Вид аудита
1. По категориям auditors	1.1. Независимый 1.2. Государственный 1.3. Внутренний
2. По законодательству	2.1. Обязательный 2.2. Инициативный
3. По частоте проведения	3.1. Первоначальный 3.2. Повторяющийся (согласованный)
4. По цели	4.1. Финансовый 4.2. Операционный 4.3. На соответствие законодательству 4.4. Специальный (работы по аттестации) 4.5. Финансовой (бухгалтерской) отчетности 4.6. Налоговый 4.7. Управленческий и т.д.
5. По направленности	5.1. Общий 5.2. Банковский 5.3. Страховых организаций 5.4. Инвестиционных институтов, внебюджетных фондов

В отечественной литературе встречается классификация аудита не *по категориям аудиторов*, а по отношению к организационной структуре. По этому признаку различают внешний и внутренний аудит. Внешний аудит представляет собой деятельность по проверке финансово-хозяйственного функционирования аудируемого лица. Внутренний аудит — это организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов [80].

При определенных условиях договора в отношении конкретной организации аудиторская фирма становится внутренним аудитором. В связи с этим возникает необходимость рассмотреть сходство и различие внешнего и внутреннего аудита (табл. 1.4).

Таблица 1.4

Сравнительная характеристика внешнего и внутреннего аудита*

Фактор	Внешний	Внутренний
Регулирование	Государство	Орган управления, руководство
Статус	Независимость от тех, кого проверяют	Состоит в структуре управления
Цель	Формирование мнения о достоверности отчетности	Эффективность функционирования системы внутреннего контроля
Объем работ	Договор	Положение комиссии, отдела, должностная инструкция
Постановка задач	Определяется договором между аудируемым лицом и аудиторской фирмой	Определяется руководством исходя из потребностей управления
Средства	Определяются аудиторскими стандартами	Выбираются самостоятельно
Вид деятельности	Предпринимательская	Исполнительская
Организация работы	Определяется аудитором самостоятельно, исходя из аудиторских стандартов	Выполнение конкретных заданий руководства
Взаимоотношения	Равноправное партнерство, независимость	Подчиненность руководству организации, зависимость от него
Квалификация	Регламентируется государством	Определяется по усмотрению руководства предприятия

Фактор	Внешний	Внутренний
Оплата	Оплата предоставленных услуг по договору	Начисление заработной платы по штатному расписанию
Ответственность	Перед клиентами, третьими лицами в соответствии с законодательством	Перед руководством за выполнение своих обязанностей
Методы	Методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач	
Отчетность	Аудиторское заключение прилагается к финансовой отчетности	Перед руководством

• Аннотировано по [112].

Оказание аудиторскими организациями сопутствующих аудиту услуг в форме выполнения частично либо полностью функций внутреннего аудита обусловило необходимость рассмотрения их по отдельному признаку. Однако к внешнему аудиту согласно используемой терминологии в законодательстве можно отнести и государственных auditors, т.е. auditors Счетной палаты Российской Федерации. В соответствии со ст. 6 Федерального закона от 11.01.1995 № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» *аудиторы Счетной палаты* — это должностные лица, возглавляющие определенные направления ее деятельности, которые охватывают комплекс, группу или совокупность ряда доходных или расходных статей федерального бюджета, объединенных единством назначения [10].

Сравнительная характеристика основных положений, описывающих независимых auditors и auditors Счетной палаты Российской Федерации, приведена в табл. 1.5.

Если абстрагироваться от понятия независимого аудита, то более корректно рассматривать виды аудита не по отношению к организационной структуре (внешний аудит, внутренний аудит), а по категориям auditors. В зарубежной практике различают независимых, государственных и внутренних auditors [104]. Таким образом, к внешнему аудиту можно отнести независимых и государственных auditors.

Таблица 1.5

Сходства и различия внешних auditors

Фактор	Независимый аудитор	Аудитор Счетной палаты Российской Федерации
Регулирование	Государство: Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [7]	Государство: Федеральный закон от 11.01.1995 № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» [10], Федеральный закон

Фактор	Независимый аудитор	Аудитор Счетной палаты Российской Федерации
Статус	Независимость от тех, кого проверяют, в соответствии со ст. 12 Федерального закона от 07.08.2001 № 199-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [7], Кодексом профессиональной этики аудиторов России [63]	от 23.05.2003 № 58-ФЗ «О системе государственной службы Российской Федерации» [9] Независимость в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 11.01.1995 № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» [10]
Цель	Формирование мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации [7]	Не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем
Объем работ и постановка задач	Определяется по договору	Определяется Счетной палатой и Федеральным Собранием Российской Федерации, запросами Президента РФ, Правительством РФ, органами государственной власти субъектов Российской Федерации
Средства	Определяются правилами (стандартами) аудиторской деятельности	Определяются должностными инструкциями
Вид деятельности	Предпринимательская деятельность	Экспертная деятельность в области государственного финансового контроля
Организация работы	Определяется аудитором самостоятельно, исходя из правил (стандартов) аудиторской деятельности	Выполнение конкретных заданий Счетной палаты, Федерального Собрания Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации

Фактор	Независимый аудитор	Аудитор Счетной палаты Российской Федерации
Квалификация	Регламентируется государством, ст. 15 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [7]	Регламентируется государством, ст. 6 Федерального закона от 11.01.1995 № 4-ФЗ *О Счетной палате Российской Федерации» [10]
Оплата	Оплата предоставленных услуг по договору	Начисление заработной платы по штатному расписанию Счетной палаты Российской Федерации, в соответствии с законодательством Российской Федерации
Ответственность	Перед клиентами, третьими лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации	Перед Счетной палатой, Федеральным Собранием Российской Федерации
Методы	Методы могут быть одинаковыми	при решении одинаковых задач
Отчетность	Аудиторское заключение прилагается к финансовой отчетности	Отчет аудитора Счетной палаты Российской Федерации

Статьей 3 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определено, что аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора [7]. При рассмотрении понятия независимого аудитора необходимо обращать внимание на то, что в аудиторских организациях работают как аттестованные аудиторы, так и неаттестованные специалисты, принимающие участие в проведении аудита.

По законодательству различают обязательный и инициативный аудит. Обязательный аудит проводится в случаях, установленных законодательством Российской Федерации. Инициативный аудит осуществляется по инициативе экономического субъекта (см. подразд. 1.6).

Почастотепроведения выделяют первоначальный и повторяющийся (согласованный) аудит. Этот признак классификации рассматривается с позиций аудиторской организации. Первоначальным называется аудит финансовой отчетности, который данная аудиторская организация проводит у аудируемого лица впервые. В этом случае аудиторы необходимо ознакомиться с деятельностью организации более подробно, для того чтобы правильно понимать и интерпретировать финансово-хозяйственные операции. Если аудиторская организация ранее проводила аудит финансовой отчетности у конкретного экономического субъекта, то такой аудит называется повторяющимся (согласованным).

Виды аудита *по цели* подробно представлены в подразд. 1.1.

По направленности в России с 1990-х гг. различали четыре основных направления, подлежащих отдельной аттестации и лицензированию. В настоящее время обсуждается вопрос о необходимости наличия единого аттестата, и с 01.01.2006 аудиторская деятельность не подлежит лицензированию.

Помимо видов аудита различают виды сопутствующих аудиту услуг, которые определены: а) в Федеральном законе от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»; б) правилами (стандартами) аудиторской деятельности (ПСАД), в частности ПСАД «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним» [71].

Аудиторские организации и предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, в соответствии сп. 5, бет. 1 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» могут оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Подсопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами следующих услуг:

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

В соответствии с правилами (стандартами) аудиторской деятельности предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями, помимо проведения аудиторских проверок представляет оказание сопутствующих аудиту услуг (табл. 1.6).

Таблица 1.6

Сопутствующие аудиту услуги*

Признак	Вид услуги
1. По совместимости с аудитом финансовой отчетности	1.1. Услуги, совместимые с аудитом финансовой отчетности 1.2. Услуги, не совместимые с аудитом финансовой отчетности
2. По характеру услуги	2.1. Услуги действия 2.2. Услуги контроля 2.3. Информационные услуги

* Аннотировано в соответствии с ПСАД «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним» [71].

К услугам, совместимым с аудитом финансовой отчетности, относятся услуги:

- по постановке бухгалтерского учета;
- контролю ведения учета и составлению отчетности;
- контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;
- анализу хозяйственной и финансовой деятельности;
- оценке экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;

и представлению интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами;

- проведению семинаров, повышению квалификации и обучению персонала экономических субъектов и, в частности, аудиторских организаций;

- научной разработке, изданию методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву и т.д.;

- компьютеризации бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т.д.;

- консультационным услугам по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджменту, маркетингу, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий;

- информационному обслуживанию;
- экспертному обслуживанию;
- подбору и тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта;
- другие услуги.

К *услугам, не совместимым с аудитом финансовой отчетности*, относят услуги:

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

К *услугам действия* относят услуги по созданию документов, ранее не созданных экономическим субъектом, в соответствии с договором.

Услуги контроля включают в себя услуги по проверке документов на предмет их соответствия определенным критериям, которые определены договором (например, контроль ведения учета).

К *информационным услугам* относят консультационные услуги, проведение обучения, семинаров, информационное обслуживание и т.д.

В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

1.3. ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА И ЕГО РОЛЬ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

Рассмотрение истории развития аудита способствует пониманию стадий его эволюции и оценке уровня развития аудиторской деятельности в целом в России, а также в конкретной аудиторской организации.

В теории аудита сложились два подхода к систематизации этапов развития аудита: 1) этапы аудита рассматривают как этапы развития государственного контроля; 2) как этапы развития аудиторских процедур.

При *первом подходе* аудит представляет собой элемент публично-го хозяйства, который в итоге проявляется в форме государственного контроля; его история начинается за несколько веков до нашей эры. Сторонниками такой идеи являются Н.Т. Лабынцев [100], Я.В. Соколов [107], С.М. Бычкова [89]. В данном подходе смешаны понятия «контроль», «независимый аудит» и «государственный аудит».

Контроль — это деятельность по установлению достоверности информации, определению причин ее искажения путем сопоставления информации об одном и том же событии или факте, поступившей из различных независимых источников. Так как любое государство

(публичное хозяйство) требует наличия управления, а следовательно, осуществления контроля, то это условие реализуется в форме государственного контроля. Краткая характеристика контроля в соответствии с этапом развития государства представлена в табл. 1.7.

Таблица 1.7

Этапы развития публичного хозяйства
и характеристика соответствующего ему контроля*

Этап	Лицо, заинтересованное в контроле	Характеристика контроля
Ранняя монархия	Монарх как единоличный собственник, владеющий обширным хозяйством	Отсутствие публичности, контроль использования собственности, последующий контроль
Сословно-представительная монархия	Монарх, сословия (зажиточные слои населения), которые дают согласие на право взимать налоги	Появляется публичность, сословия желают осуществлять контроль за сборами, расходами наряду с контролем, проводимым монархом
Абсолютная монархия	Монарх, которому принадлежит неограниченная власть в управлении государством, включая осуществление контроля	Отсутствие публичности, хозяйственный, последующий контроль, репрессии по результатам его осуществления
Конституционное государство	Монарх и сословия, так как возрастают размеры публичного хозяйства	Публичность контроля, проверка соблюдения принципов законности, целесообразности. Финансовый, текущий, последующий контроль. Особое внимание уделяется предварительному контролю

* Аннотировано по [88].

На первом этапе развития государственного контроля лица, которые заслушивали отчеты, назывались аудиторами (от лат. *auditor* — слушатель). На остальных этапах лица, на которых было возложено осуществление контрольных функций, назывались по-разному, в том числе и аудиторами. В данном контексте аудит рассматривается как элемент структуры управления публичным хозяйством, государственный контроль и не может рассматриваться в качестве независимого аудита.

Второй подход к развитию аудита основан на рассмотрении непосредственно независимого аудита как эволюции аудиторских процедур. Его сторонниками являются А.Д. Шеремет, В.П. Суйц [112], В.И. Подольский [82], Р. Додж [95]. Основные этапы развития аудиторских процедур и их характеристика предоставлены в табл. 1.8.

Этапы развития аудиторских процедур*

Этап	Краткая характеристика
Подтверждающий аудит	Ориентирован на изучение первичных документов, учетных регистров, финансовой отчетности
Системно-ориентированный аудит	Нацелен на изучении систем, контролирующих операции (т.е. систему внутреннего контроля)
Аудит, базирующийся на риске	Направлен на рассмотрение бизнеса клиента через влияние таких факторов, как потенциальное давление на управленцев в целях манипуляции доходами, аффилированные лица и т.д.

* Аннотировано по [95].

В *подтверждающем аудите* проводится сбор аудиторских доказательств на основе учетных регистров, документов. Недостаток данного подхода состоит в том, что аудитор не рассматривает взаимосвязь показателей, представленных в финансовом (бухгалтерском) учете, с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица в целом. При проведении такого рода аудиторских процедур аудитор использует информацию, представленную бухгалтерией, и общается только с бухгалтерским персоналом.

Системно-ориентированный аудит дает возможность наблюдать системы, которые контролируют операции. Доказано, что если система внутреннего контроля работает эффективно, не нужно проводить детальную проверку, так как аудитор может доверять системе внутреннего контроля в выявлении ошибок и нарушений требований законодательства [95]. Недостаток данного подхода заключается в том, что аудиторские процедуры проводятся в отношении организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля, которая ориентирована на проверку работы персонала проверяемого экономического субъекта. Однако таким образом не проверяются действия руководства (администрации). Аудиторские процедуры в данном случае сориентированы на то, чтобы выявить — обманывает ли персонал руководство, а не руководство — инвесторов [95].

При *аудите, базирующемся на риске*, аудиторы рассматривают лиц, контролирующих систему внутреннего контроля. В этом случае проверяется бизнес аудируемого лица через призму влияния факторов: контрольная среда; потенциальное давление на управленцев в целях манипулирования доходами; аффилированные лица; позиция клиента в отрасли и экономической среде, в которой он действует [95].

Первые независимые аудиторы, которые подтверждали финансовую отчетность, появились в начале XIX в. в Эдинбурге (Шотландия).

В 1844 г. в Великобритании было законодательно закреплено, что акционерные компании обязаны приглашать не реже одного раза в год специалиста-профессионала для проверки бухгалтерских счетов и представления отчета перед акционерами.

Причинами возникновения аудита как предпринимательской деятельности по независимой проверке финансовой отчетности для выражения мнения о степени ее достоверности являются: 1) разделение интересов между администрацией (т.е. тех, кто непосредственно занимается управлением предприятия) и собственником (т.е. тех, кто вкладывает средства в деятельность организации); 2) недоверие собственников из-за частого банкротства предприятий, обмана со стороны администрации. Как следствие, возникает желание собственников получить уверенность в том, что их не обманывают и финансовая отчетность отражает действительное положение дел. Финансовая отчетность стала использоваться как отчет администрации о проделанной работе перед собственником по итогам года. Кроме этого, она предоставлялась покупателям, заказчикам, кредиторам, иным заинтересованным лицам в подтверждение стабильности, надежности, платежеспособности организации. Другие пользователи финансовой отчетности также желали иметь экспертное подтверждение достоверности информации в финансовой отчетности. Потребность в услугах аудитора со стороны пользователей финансовой отчетности обусловлена следующими обстоятельствами [112]:

ш возможность предоставления необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между администрацией и пользователями этой информации;

- зависимость последствий принятых решений (они могут быть весьма значительны) от качества используемой информации;
- необходимость специальных знаний для проверки информации;
- частое отсутствие у пользователей информации доступа для оценки ее качества.

Все эти предпосылки привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг.

На этапе становления аудита к аудиторам предъявлялись такие требования, как безупречная репутация и независимость, в дальнейшем — высокая квалификация и другие фундаментальные (основополагающие) принципы аудита. В итоге среди бухгалтеров образовались две группы профессионалов: 1) те, кто вел бухгалтерский учет и формировал финансовую отчетность; 2) те, кто проводил ее экспертизу, результатам которой являлось аудиторское заключение, выражающее

профессиональное мнение о степени достоверности финансовой отчетности.

Необходимость наличия независимого аудита как предпринимательской деятельности для выражения мнения о степени достоверности финансовой отчетности возможна только на этапе развития государства, соответствующего конституционному строю (см. табл. 1.7). Данный этап характеризуется наличием законодательной и исполнительной власти, государственной и частной (которая является преобладающей) собственности. Через аудит осуществляется опосредованная реализация контрольных функций со стороны государства, что обеспечивает формирование доходной части бюджета и его целевого использования. Доходная часть государственного бюджета формируется в большей степени за счет налоговых поступлений от юридических и физических лиц. Частные коммерческие организации являются основными налогоплательщиками, и от того, насколько стабильно, эффективно они будут работать, зависит стабильность поступлений в бюджет, а следовательно — стабильность развития государства. Однако контроль со стороны государства в отношении частного сектора осуществляется в ограниченном объеме и в большей части по формальному признаку (формальный контроль), т.е. проверяется соблюдение налогового законодательства. Вопросы, касающиеся реального положения дел (реальный контроль), т.е. насколько хорошо работает экономический субъект, соблюдаются ли требования законодательства, регулирующие его деятельность, способен ли он продолжать свою деятельность в будущем, соблюдаются ли принципы и требования ведения бухгалтерского учета, в том числе требование приоритета содержания перед формой, находятся вне компетенции государственных проверяющих в отношении частных организаций (табл. 1.9). От рассмотрения этих направлений зависит размер и своевременность платежей в бюджет. Проверку данных вопросов во всех существенных аспектах осуществляют независимые аудиторы при аудите финансовой отчетности.

Таблица 1.9

**Контроль, осуществляемый в России
соответствующими органами**

Орган, осуществляющий контрольные функции	Форма контроля	
	в государственном секторе	в частном секторе
	<i>Законодательная власть</i>	
Счетная палата Российской Федерации	Формальный, реальный контроль	В случаях, установленных законодательством Российской Федерации*

Орган, осуществляющий контрольные функции	Форма контроля	
	в государственном секторе	в частном секторе
<i>Исполнительная власть</i>		
Минфин России, в том числе:		
Федеральная налоговая служба Российской Федерации	Формальный контроль	Формальный контроль
Федеральная служба финансово-бюджетного надзора	Реальный контроль	В случаях, установленных законодательством Российской Федерации*
Федеральное казначейство	Формальный контроль	То же
Независимые аудиторы	Формальный, реальный контроль	Формальный, реальный контроль

* Органы государственного контроля могут осуществлять проверки субъектов частного сектора при наличии доли государственной собственности в уставном (складочном) капитале, при выделении средств из государственного бюджета для определенных целей (например, для выполнения государственного заказа).

При ограничении вопросов внешнего контроля в отношении частного сектора государство оставляет за собой право определять категории экономических субъектов, подлежащих обязательному ежегодному аудиту финансовой отчетности. К ним, как правило, относятся: организации, акции которых свободно обращаются на рынке ценных бумаг (открытые акционерные общества); организации, осуществляющие наиболее рискованные виды деятельности, от надежности работы которых зависит социальная стабильность в обществе (кредитные учреждения, страховые организации и т.д.), а также крупные предприятия (какие организации являются крупными, как правило, определяется по финансовому критерию).

Аудит представляет собой такую форму контроля, которая обеспечивает проверку степени достоверности информации, представленной в финансовой отчетности, соответствия ведения бухгалтерского учета требованиям законодательства Российской Федерации, что позволяет оптимизировать расходы на государственные проверки в отношении организаций с частным капиталом и в то же время опосредованно контролировать их экономическую деятельность. В итоге — стабильность развития частного сектора, которая является одним из факторов обеспечения «сильного» государства. Следовательно, на макроэкономическом уровне аудит выступает как элемент рыночной инфраструктуры.

Роль аудита (аудитора) заключается в снижении объема некачественной информации, используемой для управленческих целей, что способствует развитию доверительных отношений между различными субъектами в процессе финансово-хозяйственной деятельности.

Однако роль аудитора зависит от теории аудита, выбираемой заинтересованными лицами во время работы. Таких теорий шесть [90]:

1) *теория полицейского, или «сторожевого пса»*, — сводит роль аудитора к проверке фактического существования событий, имевших место в прошлом, и к установлению их точности;

2) *теория подтверждения кредитоспособности* — ограничивает роль аудитора установлением платежеспособности предприятия, используя в основном данные финансовой отчетности;

3) *теория модератора* — утверждает, что аудитор выступает в качестве посредника между различными сторонами, участвующими в хозяйственном процессе и предъявляющими определенные и часто противоречивые требования. Аудитор должен понимать эти противоречия и выбирать такую стратегию сбора доказательств, которая в оптимальной степени удовлетворяет требованиям определенного им круга пользователей;

4) *квазикритическая теория* — предполагает, что мнение аудитора и сбор аудиторских доказательств зависят от множества возникающих обстоятельств;

5) *теория агентов* — предусматривает, что аудитор выступает агентом собственника и является доказательством добропорядочности или недобропорядочности деятельности директоров;

6) *теория короля аудитора как инструмента социального контроля за ведением бухгалтерского учета* — определяет, что аудитор выступает агентом общества с целью формирования мнения о степени достоверности финансовой отчетности. Клиентом аудитора выступают не собственники и тем более не администраторы (директора), а общество в целом: не то важно, что думают лица, купившие акции, а то, что могут подумать потенциальные покупатели.

В российском законодательстве, в частности в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, закреплена роль аудита, соответствующая шестой теории, — как элемента социального контроля за ведением бухгалтерского учета.

1.4. ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ (ФУНДАМЕНТАЛЬНЫЕ) ПРИНЦИПЫ АУДИТА

Основополагающие (фундаментальные) принципы аудита представляют собой профессиональные этические требования и положения, которыми обязан руководствоваться аудитор в ходе аудиторской

деятельности и использовать их в качестве основы для принятия любых решений профессионального характера.

В соответствии с Кодексом профессиональной этики аудиторов России выделяют следующие основополагающие принципы аудита:

честность — аудитор должен быть последовательным и честным при оказании профессиональных услуг, следовать общим нормам морали;

профессиональная компетентность — аудитор, выражая согласие на оказание услуг, должен быть уверен в том, что выполнит работу на высоком профессиональном уровне;

объективность — аудитор должен действовать справедливо, беспристрастно и не допускать предвзятости или давления со стороны;

конфиденциальность (аудиторская тайна) — аудитор обязан обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудита, и не использовать или разглашать эту информацию без специального разрешения клиента, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

профессиональное поведение — аудитор должен вести себя в соответствии с высокой репутацией профессии и воздерживаться от любых поступков, которые могли бы ее дискредитировать, соблюдать приоритет общественных отношений;

добросовестность — аудитор должен оказывать профессиональные услуги с должной тщательностью, внимательностью и надлежащим: использованием своих способностей;

независимость — аудиторы, выполняющие задание по подготовке официального заключения, должны быть внешне и внутренне независимыми от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях;

регламентирующие документы — аудитор должен оказывать профессиональные услуги в соответствии с применяемыми профессиональными правилами (стандартами).

Некоторые принципы аудита имеют настолько существенное значение для аудиторской деятельности, что закреплены отдельными положениями в законодательстве Российской Федерации. В Федеральном законе от 07.08.2001 № 199-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [7] отдельные статьи раскрывают следующие принципы аудита: аудиторская тайна (принцип конфиденциальности), независимость, правила (стандарты) аудиторской деятельности (принципы, регламентирующие документы).

В соответствии со ст. 8 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» установлены следующие положения по *аудиторской тайне*.

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

2. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений, получаемых и составляемых при осуществлении аудиторской деятельности. Они не вправе передавать эти сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия аудируемых лиц, в отношении которых проводился аудит, оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

3. Доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, имеют законодательный орган исполнительной власти и иные лица в соответствии с законодательством Российской Федерации. Они обязаны сохранять конфиденциальность.

4. Документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор оказания сопутствующих аудиту услуг, находящиеся в аудиторской организации, предоставляются исключительно по решению суда или органом государственной власти Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации об их деятельности.

5. В случае разглашения сведений, относящихся к аудиторской тайне, аудируемое лицо, лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, аудиторские организации, индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещение причиненных убытков.

Независимость аудитора — один из принципов аудита, заключающийся в обязанности отсутствия у аудитора при формировании его мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности на проверяемом экономическом субъекте, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьей стороны, собственников или руководителей аудиторской организации, в которой аудитор работает.

Критерии определения независимости регламентируются ст. 12 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и Кодексом профессиональной этики аудиторов России.

В соответствии со ст. 12 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторская проверка не может проводиться в следующих случаях:

1) *аудиторами*:

- если они являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответ-

ственность за организацию, ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности,

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

2) аудиторскими организациями:

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

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

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

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

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

Соккрытие перечисленных обстоятельств является также основанием для аннулирования квалификационного аттестата аудитора.

Кодекс профессиональной этики аудиторов России раскрывает концептуальный подход к принципу независимости. Под независи-

мостью подразумевается независимость мышления и поведения. *Независимость мышления* — это такой образ мышления, который позволяет составить суждения, не зависящие от влияния сторонних факторов, могущих скомпрометировать профессионализм такого суждения, и который позволяет лицу действовать добросовестно и объективно на основе знания законодательства Российской Федерации [25]. *Независимость поведения* — это избежание фактов или обстоятельств, которые настолько значимы, что разумная и информированная сторона, получившая информацию, включая любые меры предосторожности, могла бы поставить под разумное сомнение порядочность, объективность аудитора или аудиторской организации [25].

Потенциальную угрозу независимости представляют личная заинтересованность, заступничество, близкое знакомство, шантаж.

Личная заинтересованность проявляется в следующих случаях: существенная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от аудируемой организации; тесные деловые отношения с аудируемой организацией; возможность получения работы на предприятии аудируемой организации и т.д.

Угроза *заступничества* образуется, когда аудитор или аудиторская организация отстаивает позицию или точку зрения аудируемой организации в такой степени, что это может отрицательно повлиять на объективность суждения аудитора или аудиторской организации или вызвать сомнения в их объективности. Это происходит, когда проверяющие ставят свое суждение в зависимость от желания аудируемой организации [25].

Угроза *близкого знакомства* возникает из-за тесных деловых отношений с аудируемой организацией, когда аудитор начинает с излишней симпатией относиться к интересам аудируемой организации. Такая угроза может появиться в следующих случаях: если родственники аудитора являются должностными лицами аудируемой организации, а также работниками аудируемой организации, занимающими должность, позволяющую оказывать прямое и существенное влияние на вопросы, рассматриваемые в ходе аудита; существование длительных отношений между руководителем аудиторской проверки и аудируемой организацией; получение подарков или знаков гостеприимства существенной стоимости от аудируемой организации и т.д.

Угроза *шантажа* наступает, когда проявляется возможность угроз со стороны совета директоров, должностных лиц или работников аудируемой организации не дать аудитору исполнять свои обязанности объективно и с необходимым профессиональным скептицизмом [25].

Аудиторы обязаны сохранять свою независимость с учетом условий, в которых они работают, и предпринимать меры предосторожности для устранения факторов, представляющих угрозу независимости, или свести их до приемлемого уровня.

Ответственность аудиторов за несоблюдение Кодекса профессиональной этики аудиторов России определяется профессиональным аудиторским объединением.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определено, что *правила (стандарты) аудиторской деятельности* содержат 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 (см. подразд. 3.1).

1.5. ОБЯЗАТЕЛЬНЫЙ И ИНИЦИАТИВНЫЙ АУДИТ

Обязательный аудит проводят организации или индивидуальные предприниматели, подлежащие ежегодной аудиторской проверке ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности. В соответствии со ст. 7 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательному аудиту подлежат следующие организации:

1. По организационно-правовой форме экономического субъекта: открытые акционерные общества (независимо от числа акционеров и размера уставного капитала).

2. По виду деятельности экономического субъекта:

- кредитные организации;
- бюро кредитных историй (с 01.06.2005);
- страховые организации и общества взаимного страхования;
- товарные и фондовые биржи;
- инвестиционные фонды;
- государственные внебюджетные фонды;
- фонды, источниками которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц.

3. Организации или индивидуальные предприниматели, если выполняется любой финансовый критерий¹.

• объем выручки от реализации за год выше 500 000 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ);

- сумма активов баланса на конец года более 200 000 МРОТ.

4. По форме собственности, государственные и муниципальные¹ унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения, если выполняется любой финансовый критерий:

- объем выручки от реализации за год выше 500 000 МРОТ;
- сумма активов баланса на конец года более 200 000 МРОТ.

5. Другие организации или индивидуальные предприниматели, для которых федеральным законом предусмотрен обязательный аудит.

¹ Для муниципальных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены.

При выполнении хотя бы одного критерия из перечисленных у экономического лица его руководство обязано провести аудит финансовой отчетности по итогам года.

В соответствии с законодательством Российской Федерации начиная с финансовой отчетности за 2001 г. обязательный аудит осуществляется аудиторскими организациями. Индивидуальный аудитор проводить проверки для выражения мнения о степени достоверности финансовой отчетности не имеет права.

В акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью независимого аудитора утверждает собрание акционеров (учредителей). В организациях, имеющих в уставном (складочном) капитале долю государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации не менее 25%, а также в государственных унитарных предприятиях аудитора определяют по итогам открытого конкурса. Порядок его проведения утверждает Правительство РФ. Основные положения проведения конкурса по отбору аудиторских организаций для осуществления обязательного ежегодного аудита представлены в прил. 1. С 06.02.2006 в указанных организациях аудитора определяют по итогам размещения заказа на оказание таких услуг в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

За уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки предусмотрена ответственность. В соответствии с законодательством Российской Федерации и ст. 21 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную, гражданско-правовую ответственность.

Инициативный аудит проводится по инициативе экономического субъекта. Соответствующими нормативными актами определены категории лиц, которые могут затребовать проведение проверки финансово-хозяйственной деятельности в любое время (табл. 1.10).

Таблица 1.10

Лица, имеющие право инициировать проверку

Субъект	Статья, нормативный акт, определяющий права категорий лиц	Категория лиц
Открытое и закрытое акционерные общества	Статья 85 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» [11]	Собрание акционеров, совет директоров, ревизионная комиссия общества, акционеры, владеющие не менее 10% голосующих акций

Субъект	Статья, нормативный акт, определяющий права категорий лиц	Категория лиц
Общество с ограниченной ответственностью	Статья 48 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» [12]	По требованию любого участника общества аудиторская проверка может быть проведена выбранным им профессиональным аудитором
Государственные и муниципальные унитарные предприятия	Статья 26 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» [13]	Орган, осуществляющий полномочия собственника, и другие уполномоченные органы

В обществах с ограниченной ответственностью любой участник может затребовать проведение аудита. Расходы на проведение такой проверки должен нести инициатор, за исключением случаев, когда собранием общества будет принято решение о включении таких затрат в расходы организации либо такая норма содержится в учредительных документах.

Цели и задачи инициативного аудита определяются по согласованию сторон и закрепляются в договоре.

Контрольные вопросы

1. В чем заключается сущность аудита, его экономическая обусловленность?
2. Охарактеризуйте виды аудита по различным признакам.
3. Какова роль аудита в развитии рыночной экономики?
4. Какие экономические субъекты подлежат обязательному аудиту?
5. Кто может заказать проведение инициативного аудита в акционерном обществе, в обществе с ограниченной ответственностью?
6. Какие услуги сопутствуют аудиту? Раскройте их классификацию.
7. Каковы основополагающие принципы аудита и их содержание?
8. Какие основные положения принципа «аудиторская тайна» вы знаете?
9. В каких случаях в соответствии с принципом независимости аудитор не может проводить аудит финансовой отчетности?
10. В каких случаях в соответствии с принципом независимости аудиторская организация не может проводить аудит финансовой отчетности?

Тесты¹

1. Аудитор должен формировать:
 - а) мнение по согласованию с руководителем проверяемого экономического субъекта;
 - б) объективное и беспристрастное мнение;
 - в) мнение по согласованию с собственником аудиторской фирмы.
2. Аудиторская организация по договору ведет бухгалтерский учет у ОАО «Заря». Может ли эта аудиторская организация проводить аудит финансовой отчетности ОАО «Заря» для выражения мнения о ее достоверности:
 - а) да;
 - б) не имеет значения;
 - в) нет, не может в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проверке.
3. Уверенность аудиторской организации в надежности выражаемого мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта:
 - а) должна быть абсолютной;
 - б) не может быть абсолютной;
 - в) зависит от квалификации аудитора.
4. Пользователи бухгалтерской отчетности должны трактовать мнение аудитора как:
 - а) подтверждение достоверности отчетности во всех существенных аспектах;
 - б) полное отсутствие ошибок;
 - в) полную гарантию будущей жизнеспособности.
5. Требования к аудиту в части обеспечения независимости и критерии того, что аудитор не является зависимым, регламентируются:
 - а) Гражданским кодексом Российской Федерации;
 - б) нормативными документами по ведению учета и формированию финансовой отчетности;
 - в) Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», а также Кодексом профессиональной этики аудиторов России.
6. Аудиторская деятельность, аудит представляет собой:
 - а) форму контроля, осуществляемую государственной исполнительной властью;

¹ Для проверки уровня знаний и промежуточного контроля пройдите компьютерное тестирование по данной теме на сайте КрасГУ по адресу: <http://www.lan.krasu.ru/>

- б) предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности;
 - в) форму контроля, осуществляемую президентской властью.
7. Аудит является первоначальным, когда аудиторская организация проверяет финансовую отчетность аудируемого лица:
- а) по долгосрочному договору;
 - б) в данный финансовый год впервые;
 - в) впервые, ранее аудит финансовой отчетности этого экономического субъекта данная аудиторская фирма не проводила.
8. Виды аудиторских услуг, несовместимые с аудитом финансовой отчетности:
- а) управленческие консультации;
 - б) ведение бухгалтерского учета, восстановление бухгалтерского учета, составление финансовой отчетности;
 - в) маркетинговые услуги.
9. Обязательному аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности по финансовому критерию подлежат субъекты:
- а) если выполняются одновременно два условия: объем выручки превышает 500 000 МРОТ и стоимость активов на конец года более 200 000 МРОТ;
 - б) независимо от вида деятельности, объема выручки;
 - в) если выполняется хотя бы одно из условий: объем выручки превышает 500 000 МРОТ либо стоимость активов на конец года превышает 200 000 МРОТ.
10. В ОАО «Исток» отсутствует доля государственной собственности в уставном капитале. Инициативная аудиторская проверка ОАО «Исток» проводится:
- а) по инициативе государственных органов;
 - б) по решению совета директоров;
 - в) по инициативе аудитора или аудиторской организации.

ТЕМА 2

ПРАВОВЫЕ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ АУДИТА

2.1. РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Для осуществления аудита требуются наличие нормативных актов и система органов, на которые возложены контрольные функции по проверке соблюдения аудиторами требований законодательства Российской Федерации.

Аудиторскую деятельность регулируют следующие нормативные акты.

1. Законы и иные нормативные акты Российской Федерации:
 - Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
 - постановление Правительства РФ от 29.03.2002 № 190 «О лицензировании аудиторской деятельности», действует до 01.07.2006; приказ Минфина России от 12.09.2002 № 93н «Об утверждении временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации»;
 - иные нормативные акты, не противоречащие Федеральному закону от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Правительством РФ.
3. Отраслевые нормативные акты:
 - внутренние правила (стандарты), действующие в аккредитованных профессиональных аудиторских объединениях;
 - Кодекс профессиональной этики аудиторов, действующий в аккредитованных профессиональных аудиторских объединениях.
4. Внутрифирменные правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в аудиторской организации, у индивидуального аудитора.

Основным нормативным актом, регулирующим аудит в России, является Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». В нем дано понятие аудита, аудиторских услуг, определены права, обязанности, ответственность аудируемых лиц, аудиторской организации; раскрыты требования по аттестации, лицензированию; определены органы, на которые возложены контрольные функции за соблюдением требований законодательства в области аудита.

Контроль за соблюдением норм законодательства, стандартов аудита и профессиональной этики может осуществляться как уполномоченным государственным органом, так и профессиональными аудиторскими объединениями. В международной практике сложились различные подходы к регулированию аудиторской деятельности: от жестко централизованной со стороны государства системы во Франции, где Корпорация экспертов-бухгалтеров (действующая с 1945 г.) находится под патронажем Министерства финансов, а Объединение комиссаров по счетам (действующее с 1968 г.) — Министерства юстиции и судебных органов, до системы саморегулирования посредством профессиональных общественных аудиторских объединений в англоязычных странах (США, Великобритании). В первом случае пользователями результатов аудита, представленных вместе с финансовой отчетностью, является государство, во втором — инвесторы, собственники [84]. В англоязычных странах происходят изменения тенденции развития контроля за аудиторской деятельностью, осуществляемой со стороны государства, что свидетельствует об усилении роли государственного контроля в отношении профессиональных объединений.

К органам, осуществляющим контроль за аудиторской деятельностью в России, относятся:

- уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определенный Правительством РФ;

- аккредитованные профессиональные аудиторские объединения.

В соответствии со ст. 18 Федерального закона от 07.08.2001 № 199-ФЗ «Об аудиторской деятельности» на уполномоченный федеральный орган исполнительной власти в лице Минфина России возложены следующие функции:

- издание нормативных актов в пределах своей компетенции;
- организация разработки и представления на утверждение Правительству РФ правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- организация системы аттестации, обучения, повышения квалификации, лицензирования;
- организация системы надзора за соблюдением лицензионных требований;

- осуществление контроля за соблюдением федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- определение объема и порядка предоставления отчетности об аудиторской деятельности, финансовой отчетности (с 1999 г. формируется банк данных по отчетности, направляемой аудиторскими организациями в соответствии с приказом Минфина России от 27.10.1999 № 69н [42]);
- ведение реестра auditors, аудиторских фирм;
- осуществление аккредитации профессиональных аудиторских объединений.

Профессиональные аудиторские объединения в соответствии со ст. 20 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» являются саморегулируемыми и создаются с целью обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов, осуществления контроля за качеством выполняемых ими профессиональных услуг, защиты их интересов, действуют на некоммерческой основе.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право:

- участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности;
- разрабатывать в соответствии с квалификационными требованиями учебные программы, планы, осуществлять профессиональную подготовку auditors;
- проводить проверки качества работы своих членов самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа;
- применять меры по итогам проверок;
- обращаться в уполномоченный федеральный орган с ходатайством в отношении своих членов а) о наложении взыскания за несоблюдение законодательства; б) о выдаче претендентам, приостановлении действия, аннулировании квалификационных аттестатов auditors; в) о выдаче, приостановлении действия, аннулировании лицензии;
- обращаться с предложениями по регулированию аудиторской деятельности;
- содействовать развитию профессии auditors и повышению эффективности аудиторской деятельности в Российской Федерации;
- защищать профессиональные интересы auditors в органах государственной власти Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, судах, правоохранительных органах;
- разрабатывать и издавать литературу по аудиту и сопутствующим услугам;
- представлять интересы auditors в международных профессиональных организациях auditors;
- осуществлять иные функции.

Профессиональные аудиторские организации должны:

- получить аккредитацию в уполномоченном федеральном органе;
- установить обязательные для своих членов правила (стандарты) осуществления профессиональной деятельности;
- определить требования к профессиональной этике;
- осуществлять систематический контроль за соблюдением профессиональных и этических норм.

В аккредитованном профессиональном аудиторском объединении должно быть не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций. В перспективе предполагается передать аккредитованным аудиторским объединениям широкие полномочия по организации и осуществлению внешнего контроля качества аудита в отношении аудиторских организаций и аудиторов. Предлагается, что каждая аудиторская организация, аудитор обязаны будут планомерно проходить внешний контроль качества работы не реже чем один раз в два, три года.

Согласно ст. 19 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» при уполномоченном федеральном органе исполнительной власти определен Совет по аудиторской деятельности. Он создается для учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности и выполняет следующие функции:

- принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений Минфина России;
- разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение в Минфин России;
- рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение в Минфин России.

В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» большая роль в организации внешнего контроля качества и развитии аудита в России предоставляется профессиональным аудиторским объединениям.

2.2. АТТЕСТАЦИЯ АУДИТОРОВ И УСЛОВИЯ ДОПУСКА К АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Для обеспечения профессионального выполнения аудиторами своих обязанностей в Российской Федерации проводится аттестация на право осуществления аудиторской деятельности. Ее проходят все физические лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно или в составе аудиторской фирмы. Аттестации пред-

шествует профессиональное обучение в учебно-методических центрах, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти. Аттестация проводится в форме квалификационного экзамена. К ней допускаются лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование, полученное в учебных заведениях, имеющих государственную аккредитацию; стаж работы не менее трех лет; оплатившие сбор за проведение аттестации. По итогам положительной аттестации выдается бессрочный квалификационный аттестат аудитора единого образца, который может быть аннулирован на основании ст. 16 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (табл. 2.1).

Мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается уполномоченным органом исполнительной власти. В настоящее время эти функции выполняет Минфин России.

В соответствии с изменениями, внесенными в Федеральный закон от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» с 01.01.2006 г. в отношении аудиторской деятельности отменяется требование о лицензировании. Предполагается ведение единого реестра аудиторов и аудиторских организаций. Для включения в реестр необходимым требованием является обязательное членство в саморегулируемом аккредитованном объединении и периодическое прохождение внешнего контроля качества. Аккредитованное профессиональное объединение будет осуществлять проверку соблюдения претендентами профессиональных требований для включения их в реестр. В настоящее время обсуждается проект закона о внесении изменений в действующее законодательство в области аудита.

Таблица 2.1

Случаи аннулирования квалификационного аттестата аудитора

Причина аннулирования квалификационного аттестата аудитора	Срок, в течение которого претендент не допускается к сдаче экзамена
Получение квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов	В течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора
Вступление в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока	В течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда
Несоблюдение требований конфиденциальности и независимости	В течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора

Причина аннулирования квалификационного аттестата аудитора	Срок, в течение которого претендент не допускается к сдаче экзамена
Систематическое нарушение аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством Российской Федерации или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности	То же
Подписание аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки	То же
Отсутствие аудиторской деятельности в течение двух календарных лет подряд	Срок в Федеральном законе от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» не оговаривается
Нарушение требования о прохождении обучения по программам ежегодного повышения квалификации	То же

• Аннотировано по Федеральному закону от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [7].

Лицензирование аудиторской деятельности проводится для обеспечения контроля государства за соблюдением требований законодательства Российской Федерации, предъявляемых к аудиторской деятельности.

Для получения лицензии необходимо:

а) индивидуальному аудитору — наличие квалификационного аттестата, государственной регистрации в качестве частного предпринимателя;

б) аудиторской организации — соблюдение требований ст. 4 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Не менее 50% кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие в Российской Федерации; не менее 75% кадрового состава — граждане Российской Федерации, постоянно проживающие в Российской Федерации, если руководителем является иностранный гражданин. В штате организации должно быть не менее пяти аттестованных аудиторов, данное положение действует с 09.09.2003, до указанной даты достаточно было не менее двух аттестованных аудиторов. Аудиторской организации запрещается иметь форму открытого акционерного общества.

Индивидуальный аудитор, аудиторская организация для получения лицензии должны оплатить лицензионный сбор за рассмотрение заявления — 300 р., а также за выдачу лицензии — 1000 р.

Лицензирующим органом является уполномоченный федеральный орган исполнительной власти. Срок действия лицензии составляет пять лет и может продлеваться неограниченное число раз при соблюдении лицензионных требований.

В постановлении Правительства РФ от 29.03.2002 № 190 «О лицензировании аудиторской деятельности» [16] определены лицензионные требования для аудиторов, аудиторских организаций:

- наличие соответствующих типов квалификационных аттестатов;
- необходимое число аттестованных аудиторов;
- осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита, сопутствующих услуг в соответствии с нормативными актами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, регулирующими аудит;
- соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых проверок, обеспечение возможности проведения внешних проверок качества;
- обеспечение аудиторской тайны, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определен перечень обстоятельств, когда лицензии могут быть аннулированы (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Перечень обстоятельств аннулирования лицензии на аудиторскую деятельность*

Обстоятельство	Основание для аннулирования
Выдача заведомо ложного аудиторского заключения (признается в судебном порядке)	Пункт 2 ст. 11
Уклонение от проведения внешней проверки качества работы и непредоставление проверяющим всей необходимой документации, информации	Пункт 3 ст. 14
Систематическое нарушение требований нормативных актов, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности	Пункт 4 ст. 14

* Аннотировано по Федеральному закону от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [7].

При аннулировании лицензии на осуществление аудиторской деятельности лицо подлежит исключению из аккредитованного профессионального аудиторского объединения без права вступления (в это же объединение либо другое) на срок, установленный уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, но не более трех лет со дня аннулирования лицензии.

2.3. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ АУДИРУЕМЫХ ЛИЦ

Права и обязанности аудируемого лица определены в Федеральном законе от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и ПСАД «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов», одобренном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, протоколом № 6 от 20.10.1999 [77]. В данном учебном пособии рассмотрены только положения Федерального закона «Об аудиторской деятельности», так как они являются приоритетными.

Проверяемый экономический субъект и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, в соответствии с п. 1 ст. 6 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» вправе [7]:

- получать от аудиторской организации информацию о законодательных и нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации;
- получить от аудиторской организации аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг;
- осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Аудируемое лицо и (или) лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, в соответствии с п. 2 ст. 6 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязано [7]:

- заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации;
- создавать аудиторской организации условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита, давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц;
- не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;
- оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам;

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

В соответствии с Федеральным законом 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» от [8], а также Федеральным правилом (стандартом) № 1 «Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» [18] ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности несет руководитель аудируемого лица. Аудит финансовой отчетности не освобождает руководителя аудируемого лица от такой ответственности [8].

За несоблюдение норм Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [7] аудируемые лица, лица, подлежащие обязательному аудиту, в соответствии со ст. 21 этого закона несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность.

2.4. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА, АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Права и обязанности аудитора, аудиторской организации определены в Федеральном законе от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [7] и ПСАД «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов», одобренном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, протоколом № 6 от 20.10.1999 [77].

Согласно положениям п. 1 ст. 5 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации имеют право [7]:

- самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки, за исключением вопросов, относящихся к планированию, документированию, рабочих документов, аудиторского заключения, требования к которым раскрыты в федеральных ПСАД;

- проверять у экономических субъектов в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, фактическое наличие имущества, учтенного в документации;

- получать разъяснения должностных лиц по возникшим вопросам и дополнительные сведения в устной и письменной формах;

- отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой отчетности в аудиторском заключении в случаях: а) непредставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации; б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение о степени достоверности отчетности;

- иные права, определенные договором оказания аудиторских услуг, не противоречащие законодательству Российской Федерации и Федеральному закону от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

При проведении аудиторской проверки в соответствии с п. 2 ст. 5 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации обязаны [7]:

- осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

- предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации;

- в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

- обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации, т.е. соблюдать аудиторскую тайну;

- исполнять иные обязанности, определенные договором оказания аудиторских услуг и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

Перечень обязанностей аудиторской организации дополняется ст. 13 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ [7] «Об аудиторской деятельности», согласно которой аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора при проведении обязательного аудита. Это значит, что аудиторская организация при наличии договора на обязательный аудит с целью выражения мнения о степени достоверности финансовой отчетности

должна заключить договор со страховой организацией, предметом которого является страхование риска ответственности за нарушение договора.

2.5. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРОВ (АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ)

Ответственность аудитора (аудиторской организации) — это санкции, связанные с неисполнением либо ненадлежащим исполнением аудитором (аудиторской организацией) своих обязательств по заключенному с экономическим субъектом договору на проведение аудита. Формы и виды ответственности определяются законодательством Российской Федерации и соглашением сторон.

Выделяют следующие виды ответственности аудитора (аудиторской организации):

- гражданско-правовая;
- административная;
- уголовная.

Гражданско-правовая ответственность определена ст. 15 ГК РФ [1] в виде возмещения убытков: а) расходы, связанные с восстановлением нарушенного права (на проведение перепроверки, судебные расходы); б) упущенная выгода, а также гл. 25 ГК РФ, раскрывающей ответственность за нарушение обязательств по договору.

Административная ответственность регулируется Кодексом РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ) и Федеральным законом от **07.08.2001** № **119-ФЗ** «Об аудиторской деятельности». Так как аудиторская деятельность до **01.07.2006** подлежит лицензированию, то на нее в этой части распространяются положения **КоАП РФ**. Статьей **14.1 КоАП РФ** определены случаи и формы ответственности за осуществление деятельности [4]:

- с нарушением условий, предусмотренных лицензией, в форме наложения штрафа (табл. 2.3);
- без лицензии, в форме наложения штрафа (табл. 2.4).

Таблица 2.3

Размер штрафа за осуществление деятельности с нарушением лицензионных условий по категориям лиц*

Категория лиц	Размер штрафа в МРОТ
Гражданин	От 15 до 20
Должностное лицо	От 30 до 40
Юридическое лицо	От 300 до 400

* Аннотировано по [4].

Таблица 2.4**Размер штрафа за осуществление деятельности без лицензии по категориям лиц***

Категория лиц	Размер штрафа в МРОТ
Гражданин	От 20 до 25
Должностное лицо	От 40 до 50
Юридическое лицо	От 400 до 500

* Аннотировано по [4].

За нарушение Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» административная ответственность определена в формах аннулирования лицензии на право осуществления аудиторской деятельности и квалификационного аттестата аудитора (см. табл. 2.1, 2.2). В случае нарушения конфиденциальности (аудиторской тайны) как для аудиторской организации, так и для аудитора предусмотрена ответственность в форме возмещения причиненных убытков.

Уголовная ответственность определена ст. 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами» Уголовного кодекса Российской Федерации [5]. В частности, в форме штрафа в размере от 500 до 800 МРОТ или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от пяти до восьми месяцев либо в виде лишения свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

Контрольные вопросы

1. Раскройте основные категории нормативно-правовых актов, регулирующих аудит в России.
2. Каковы основные функции уполномоченного федерального органа исполнительной власти в области аудиторской деятельности?
3. Какие основные функции профессиональных аудиторских объединений и требования по их аккредитации вы знаете?
4. С какой целью создается Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе исполнительной власти? Каковы его основные функции?
5. Охарактеризуйте систему профессиональной подготовки, аттестации аудиторов в России.
6. Какие условия определены для получения допуска к осуществлению аудиторской деятельности?

7. В каких случаях может произойти аннулирование квалификационного аттестата и исключение из единого реестра (до 01.07.2006 аннулирование лицензии на осуществление аудиторской деятельности)?
8. Раскройте права, обязанности, ответственность аудируемого лица.
9. Каковы права, обязанности аудитора (аудиторской организации)?
10. Охарактеризуйте ответственность аудитора (аудиторской организации).

Тесты

1. За подготовку, составление, представление финансовой отчетности несет ответственность:
 - а) руководитель аудиторской организации;
 - б) руководитель аудируемого лица;
 - в) аудитор, проводивший проверку финансовой отчетности.
2. Квалификационный аттестат аудитора действует:
 - а) пять лет;
 - б) три года;
 - в) бессрочно.
3. Руководитель аудируемого лица обязан:
 - а) осуществлять контроль за работой независимых аудиторов;
 - б) утверждать общий план аудиторской проверки;
 - в) запрашивать сведения, необходимые для проверки, у третьих лиц.
4. Аудитор имеет право при аудите финансовой отчетности:
 - а) проверять фактическое наличие имущества, учтенного в документах;
 - б) требовать применения бухгалтерских программ, которыми владеет аудитор;
 - в) привлекать эксперта без согласования с экономическим субъектом.
5. Если руководитель экономического субъекта не согласен с выводами аудитора относительно финансовой (бухгалтерской) отчетности, то он обязан:
 - а) оплатить услугу аудиторов;
 - б) отказаться от оплаты за аудит;
 - в) обратиться к другой аудиторской организации.
6. Аудитор, работающий в составе группы от аудиторской организации, имеет право:
 - а) вносить изменения в бухгалтерский учет аудируемого лица;

- б) вносить исправления в бухгалтерскую отчетность аудируемого лица;
 - в) получать разъяснения, объяснения в письменной и устной формах от должностных лиц аудируемого лица.
7. Назначать проверку качества аудиторского заключения имеет право:
- а) только аккредитованное профессиональное аудиторское объединение;
 - б) орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности, и (или) аккредитованное профессиональное аудиторское объединение;
 - в) орган государственного налогового контроля по месту регистрации.
8. За непроведение обязательного ежегодного аудита финансовой отчетности предусмотрена ответственность:
- а) только дисциплинарная;
 - б) только гражданско-правовая;
 - в) административная, гражданско-правовая, уголовная.
9. Правовые основы осуществления аудиторской деятельности в России определены:
- а) Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента РФ;
 - б) Порядком осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства РФ;
 - в) Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
10. Аудитор может отказаться от проведения проверки или выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в случае, если:
- а) не произведена оплата экономическим субъектом за аудиторские услуги;
 - б) не представлена вся необходимая информация;
 - в) не выполнено условие по предоставлению отдельного помещения для осуществления проверки.

АУДИТОРСКИЕ СТАНДАРТЫ И ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА

3.1. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ АУДИТОРСКИХ СТАНДАРТОВ

Аудиторские стандарты предъявляют единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности и содержат основные принципы и приемы, которым должен следовать аудитор в своей профессиональной деятельности.

Применение стандартов аудита позволяет аудиторским организациям [78]:

- полнее соблюдать требования стандартов аудиторской деятельности;
- сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков, обеспечить дополнительный контроль за работой аудиторов, других специалистов.
- содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии;
- обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска;
- детализировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

По уровню организации общественных отношений аудиторские стандарты подразделяют на международные и национальные, а по содержанию и назначению — на общие, рабочие, аудиторские стандарты отчетности и специфические.

Международные стандарты аудита (МСА) подготовлены в целях унификации подходов к аудиту в международном масштабе и повышения уровня профессионализма в тех странах, где уровень аудита ниже общемирового (прил. 2). Разработкой МСА занимается Комитет по международной аудиторской практике, который действует на пра-

вах постоянного автономного комитета при Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

Национальным стандартом Российской Федерации являются **правила (стандарты) аудиторской деятельности** — нормативные документы, регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита и сопутствующих ему услуг, а также к оценке качества аудита, порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации [80]. Они становятся основанием в суде для доказательства качества проведения аудита и определения степени ответственности аудитора.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются:

- *на федеральные правила (стандарты)*;
- *внутренние правила (стандарты)*, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также в аудиторских организациях и у индивидуального аудитора, т.е. внутрифирменные правила (стандарты).

Ранее правила (стандарты) утверждала Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ соответствующим протоколом (прил. 3). В соответствии со ст. 9 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» начиная с 2001 г. федеральные правила (стандарты) утверждаются Правительством РФ. Перечень федеральных стандартов, действующих на момент подготовки учебного пособия, представлен в прил. 4. Эти правила (стандарты) являются обязательными для аудиторов и аудиторских организаций.

В настоящее время сложилась ситуация, когда в области аудита приняты и действуют федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности и правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 06.02.2002 № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» [15] аудиторские организации и индивидуальные аудиторы до утверждения Правительством РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности должны руководствоваться в своей деятельности правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Те правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, по которым утверждены и действуют аналогичные федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, применяются в том объеме, в котором не они противоречат федеральным, и в части положений, содержащих требования не ниже федераль-

ных, например ПСАД «Существенность и аудиторский риск» и Федеральное правило № 4 «Существенность в аудите».

Согласно п. 5 ст. 9 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» профессиональные аудиторские объединения в соответствии с их уставами вправе устанавливать для своих членов правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и содержать требования ниже тех, которые установлены в федеральных правилах (стандартах).

Общие стандарты раскрывают цели и принципы аудита отчетности, содержат требования к степени квалификации аудитора, чтобы эффективно и профессионально выполнять аудиторские процедуры. Аудитор должен иметь соответствующую подготовку и знания, быть независимым, действовать с надлежащим вниманием.

Рабочие стандарты являются основными правилами проведения аудиторских мероприятий и представляют собой структуру или общую схему целенаправленных систематических действий, которым должен следовать аудитор в своей работе (включая планирование и надзор за аудитором, рассмотрение структуры внутреннего контроля, получение компетентных доказательств).

Стандарты отчетности предъявляют основные требования к составу, содержанию отчета аудитора, аудиторского заключения, порядку их предоставления.

Специфические стандарты предназначены для проведения аудита отдельных отраслей, оказания иных услуг.

3.2. ВНУТРИФИРМЕННЫЕ АУДИТОРСКИЕ СТАНДАРТЫ

В соответствии с законодательством Российской Федерации внутрифирменные правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в аудиторской организации и у индивидуального аудитора, относятся к внутренним стандартам. Под **внутрифирменными аудиторскими стандартами** понимают документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее соответствия требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности [78].

Аудиторская организация должна сформировать пакет внутрифирменных стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита. Внутрифирменные стандарты регламентируют деятельность аудиторов в рамках

данной аудиторской фирмы и обеспечивают дополнительные основы для урегулирования всевозможных реальных и потенциальных конфликтов.

К внутрифирменным стандартам аудиторской организации могут относиться принятые и утвержденные в установленном порядке стандарты, инструкции, методические разработки, пособия и другие документы, обязательные к применению в аудиторской организации, раскрывающие внутренние подходы к осуществлению аудиторской деятельности. В совокупности они представляют собой описание комплексного подхода к организации и технологии проведения аудита. Перечень рекомендуемых ПСАД «Требования, предъявляемые к внутрифирменным аудиторским стандартам» стандартов представлен в прил. 5.

Внутрифирменные стандарты утверждает руководитель аудиторской организации, если учредительными документами не предусмотрено иное. Эти стандарты пересматриваются при изменениях законодательства Российской Федерации, специализации, смене собственника.

Требования внутрифирменных стандартов аудиторской организации должны регулировать выполнение аудиторских процедур в соответствии с основными принципами аудита и общепринятыми этическими нормами.

3.3. ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА АУДИТОРА

Кодекс профессиональной этики аудитора устанавливает нормы поведения аудиторов, определяет основополагающие принципы, которые должны соблюдаться им в процессе выполнения своих профессиональных функций. Для разработки профессиональной этики используются положения общей этики. *Этика* — область философии, которая занимается систематическим изучением проблемы человеческого выбора, понятий о хорошем и плохом, которыми человек руководствуется, и смысл, который в конечном счете имеет [104]. Необходимость регулирования этического поведения профессиональных групп возникла в связи с ответственностью ее представителей перед обществом.

Аудиторы несут ответственность перед обществом, в том числе перед всеми, кто полагается на их объективность, честность, независимость, что способствует поддержанию нормального функционирования коммерческой деятельности.

Профессиональная этика включает в себя свод норм, которые имеют рамочный характер, однако даже при их наличии проблема выбора в конкретном случае остается за профессионалом. При реше-

нии проблемы выбора аудитор может использовать общий критерий, закрепленный в Кодексе профессиональной этики аудиторов Российской Федерации [65]: «Старайся не делать другим того, что не хотел бы, чтобы делали тебе», а также следующие подходы, сложившиеся в философии [104]:

императивный — строится на жестких правилах, которых следует придерживаться, недостаток — рассматривается только соблюдение правил, а не последствие действий;

утилитарный — изучаются последствия в результате действий, а не соблюдение правил (т.е. допускаются исключения из правил), недостаток — данный подход дает положительный эффект, если все остальные следуют норме, если нет, то исключение из правил становится правилом для всех и нормы поведения не соблюдаются;

генерализация — разумное сочетание императивного и утилитарного подходов, предполагает решать проблему выбора, отвечая на вопрос: «Что случилось бы, если бы все действовали одинаково в одинаковых обстоятельствах?». Если результаты действий нежелательны, то такие действия являются неэтичными и не должны осуществляться.

Выделяют международный, национальный и внутренний кодексы профессиональной этики аудиторов.

Международный кодекс профессиональной этики принят МФБ. В нем содержатся нормы как в целом для всех профессиональных бухгалтеров, так и отдельно для независимых профессиональных бухгалтеров (аудиторов).

Кодекс профессиональной этики аудиторов России в качестве *национального* был утвержден Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 28.08.2003 протоколом № 16 и согласован с Координационным советом российских профессиональных объединений аудиторов и бухгалтеров. Он подготовлен с учетом требований законодательства Российской Федерации на основе рекомендаций Кодекса этики МФБ с максимальным сохранением его концептуальных подходов и разделов [63]. Этот кодекс устанавливает правила поведения аудиторов России и определяет основные принципы, которые должны ими соблюдаться при осуществлении профессиональной деятельности. В России аккредитованные профессиональные аудиторские объединения обязаны с 2001 г. устанавливать требования к профессиональной этике, осуществлять систематический контроль за их соблюдением. Кодекс этики, действующий в профессиональном объединении, относится к группе *внутренних* кодексов. В соответствии с правилами ответственности его нормы не должны противоречить национальному кодексу и содержать требования ниже национального.

Некоторые российские аудиторские объединения до вступления в силу Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской

деятельности» сами разрабатывали и принимали внутренний кодекс профессиональной этики аудитора. В частности, такой кодекс утвердила в декабре 1996 г. Аудиторская палата России. В нем были обобщены этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, объединенных Аудиторской палатой России, на основе международных этических норм МФБ.

Наличие кодексов этики разных уровней может привести к определенным противоречиям. Международный кодекс в отношении данной проблемы предусматривает следующее: если какое-либо положение национального этического кодекса противоречит положению международного этического кодекса, то должно выполняться национальное требование. При оказании услуг в другом государстве следует руководствоваться тем этическим кодексом, в котором определены более строгие (жесткие) требования.

Ответственность аудиторов за несоблюдение кодекса этики определяется профессиональным аудиторским объединением.

Контрольные вопросы

1. В чем заключается сущность понятия аудиторских стандартов? Каково их значение в развитии аудита?
2. На какие виды подразделяют аудиторские стандарты? Охарактеризуйте их.
3. Кто разрабатывает и утверждает национальные аудиторские стандарты?
4. Предусмотрена ли ответственность аудитора за несоблюдение норм аудиторских стандартов? В чем она выражается?
5. Каково значение внутренних аудиторских стандартов?
6. Какими аудиторскими стандартами необходимо руководствоваться при разработке внутрифирменных стандартов?
7. Охарактеризуйте общую этику и ее взаимосвязь с профессиональной этикой аудитора.
8. Раскройте содержание и назначение Кодекса профессиональной этики аудиторов России.
9. Почему возникла необходимость (потребность) регулирования профессионального поведения аудитора?
10. Предусмотрен ли внешний контроль за аудиторами по соблюдению норм аудиторских стандартов, кодекса этики? Кем он осуществляется?

Тесты

1. Внутрифирменные стандарты в аудиторской организации утверждаются:

- а) аккредитованным профессиональным аудиторским объединением;
 - б) приказом руководителя аудиторской организации, если учредительными документами не предусмотрено иное;
 - в) по согласованию с клиентами аудиторской организации.
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждает:
- а) Правительство РФ;
 - б) аккредитованное профессиональное аудиторское объединение;
 - в) руководитель аудиторской организации.
3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов при аудите финансовой отчетности:
- а) не являются обязательными в любом случае;
 - б) являются обязательными, за исключением тех положений, которые имеют рекомендательный характер;
 - б) используются по обстоятельствам.
4. При разработке внутрифирменных аудиторских стандартов аудиторская организация обязана руководствоваться:
- а) только рекомендациями аккредитованных профессиональных аудиторских объединений;
 - б) только кодексом профессиональной деятельности;
 - в) нормативными актами, регулирующими аудиторскую деятельность, а также учитывать рекомендации аккредитованных профессиональных аудиторских объединений.
5. Внутренние стандарты могут содержать требования ниже требований, которые содержатся в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности:
- а) нет;
 - б) да;
 - в) законодательством не регулируется.
6. При систематическом нарушении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности:
- а) предусмотрена административная, уголовная, гражданско-правовая ответственность;
 - б) ответственность не предусмотрена законодательством;
 - в) решение об ответственности принимает аккредитованное профессиональное аудиторское объединение.
7. Правила (стандарты) аудиторской деятельности определяют:
- а) принципы составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- б) 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;
 - в) требования по проверке налогового учета и отчетности.
8. При проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности российской компании аудитор должен руководствоваться:
- а) международными стандартами аудита;
 - б) профессиональным опытом и интуицией;
 - в) федеральными и внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности.
9. Кодекс профессиональной этики аудиторов России принят:
- а) Минфином России;
 - б) Советом по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе исполнительной власти;
 - в) Правительством РФ.
10. Кодекс профессиональной этики аудиторов России содержит:
- а) нормы поведения аудиторов;
 - б) требования к уровню квалификации аудиторов;
 - в) процедуры осуществления аудиторских проверок.

СУЩЕСТВЕННОСТЬ И АУДИТОРСКИЙ РИСК

4.1. СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ

Существенность — это вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры позволяют определить наличие ошибки в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями [82]. Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается **существенной**, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности [21].

Аудитор не может выразить мнение о степени достоверности финансовой отчетности с абсолютной уверенностью, так как имеются присущие аудиту ограничения, влияющие на возможность обнаружения существенных искажений в силу объективных, субъективных и прочих причин.

К объективным причинам относятся:

- 1) использование аудитором систем тестирования;
- 2) наличие ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- 3) существование ограничений в части аудиторских доказательств, которые носят скорее убедительный, чем исчерпывающий характер.

При аудите отчетности проверяются не все операции, нашедшие отражение в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Согласно аудиторским стандартам проверка проводится выборочно, с использованием тестирования средств контроля в отношении эффективности организации и функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также путем тестирования сальдо счетов, групп однотипных операций. Вторая причина связана с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Аудитор выражает мнение с разумной уверенностью, так как идеальных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля не существует (см. тему 5). Для сбора

доказательств аудитор использует информацию, содержащуюся в первичных учетных документах, учетных регистрах, финансовой отчетности. Он может убедиться, что финансово-хозяйственная операция, зафиксированная в первичном учетном документе, оформлена в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации и отражена в учетных регистрах в соответствии с учетной политикой, действующими нормативными актами. Однако аудитор не может гарантировать, что рассматриваемая операция действительно имела место в то время, в том объеме, которые указаны в первичном учетном документе, так как он не присутствовал при ее совершении. Следовательно, аудиторские доказательства не носят исчерпывающего характера.

Субъективные причины определяются собственным суждением аудитора о системе сбора документов и сделанными на их основе выводами. В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [7] аудитор имеет право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки. Принимая в качестве источника аудиторские стандарты и полагаясь на свое профессиональное суждение, аудитор организует сбор аудиторских доказательств, которые, по его мнению, являются более надлежащими и достоверными, и на их основе формирует вывод о степени достоверности финансовой отчетности.

Прочие причины ограничения аудита возникают из-за проведения аудируемым лицом финансово-хозяйственных операций и наличия факторов, увеличивающих риск существенного искажения сверх ожидаемого уровня при обычных условиях.

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 4 «Существенность в аудите» определено, что информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности [21].

В аудите различают качественную и количественную оценку существенности информации.

При *качественной оценке* аудитор должен использовать свое профессиональное суждение, для того чтобы определить, носят ли не носят существенный характер отмеченные в ходе аудита искажения порядка совершения хозяйственных и финансовых операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации [84]. Таким образом, аудитору необходимо выявить существенность из контекста поставленного вопроса. Например, статью доходов можно рассмотреть для оценки существенности с качественной стороны относительно общего обзора финансовой отчетности; целого,

от которого она составляет часть; других статей; соответствующей суммы за предыдущие годы [84]. Д.К. Робертсон выделяет следующие факторы при оценке существенности: абсолютная величина ошибки, относительная величина ошибки, содержание статьи отчетности, конкретные условия, неопределенность, кумулятивный эффект [105].

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 4 «Существенность в аудите» 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 сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица [21].

В случае *количественной оценки* аудитор необходимо определить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные искажения прогнозируемую величину отклонений, т.е. уровень существенности.

Под **уровнем существенности** понимается предельное значение ошибки финансовой (бухгалтерской) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности не в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

В зависимости от аспекта финансовой отчетности аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так в отношении сальдо счетов, групп однотипных операций и раскрытия информации. Аудитор должен принимать во внимание существенность при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур, а также при оценке последствий искажений. Однако методика расчета уровня существенности в Федеральном правиле (стандарте) № 4 отсутствует. Аудиторским организациям необходимо разработать свой подход по расчету уровня существенности и использовать его при планировании аудиторских процедур, оценке последствий искажений. За основу можно взять методику расчета уровня существенности, предлагаемую в ПСАД «Существенность и аудиторский риск», одобренном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ [70].

Рассмотрим расчет уровня существенности по формату прил. 6 на примере условного экономического субъекта ОАО «Факел» (прил. 7). В гр. 2 табл. 4.1 приведены показатели из финансовой отчетности ОАО «Факел», в гр. 4 — значение, применяемое для нахождения уровня существенности.

Таблица 4.1

Базовые показатели, используемые при нахождении уровня существенности для ОАО «Факел»-, тыс. р.

Наименование показателя	Показатель из финансовой отчетности: строка, фафа, форма отчета	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности ОАО «Факел»	Доля, %	Значение показателя, применяемое для нахождения уровня существенности [(Ф. 2 x ф. 3) : : 100%]
	1	2	3	4
Балансовая прибыль	Стр. 140, гр. 3 «За отчетный период», форма № 2	598	5	29,9
Валовой объем реализации без НДС	Стр. 010, ф. 3 «За отчетный период», форма № 2	10005	2	200
Валюта баланса	Стр. 300 или стр. 700, ф. 4 «На конец года», форма № 1	8 236	2	164,7
Собственный капитал	Стр. 490, ф. 4 «На конец года», форма № 1	5192	10	519,2
Общие затраты предприятия	Стр. 020 + стр. 030 + стр. 040, ф. 3 «За отчетный период», форма № 2	9 894	2	197,9
Итого	-	33925	-	1 111,7

Уровень существенности определяют по следующей формуле:

$$УС = \frac{\sum ЗП}{5}, \quad (4.1)$$

где ЗП — значение показателя, используемого при расчете уровня существенности.

Рассчитаем уровень существенности для ОАО «Факел» по формуле (4.1), тыс. р.:

$$УС = \frac{(29,9 + 200 + 164,7 + 519,2 + 197,9)}{5} = 222,34.$$

В соответствии с положениями приложения ПСАД «Существенность и аудиторский риск» показатели, применяемые при расчете уровня существенности, не должны отличаться от их среднего значения более чем на 20%. Для проверки данного условия можно использовать следующую формулу:

$$\text{Откл. (\%)} = \frac{(\text{УС} - \text{ЗП})}{\text{УС}} \times 100\% \quad (4.2)$$

Процентные отклонения показателей, используемых при определении уровня существенности для ОАО «Факел», по формуле (4.2) составляют, %:

$$1. \text{ Откл. (\%)} = \frac{(222,34 - 29,9)}{222,34} \times 100\% = 86,55;$$

$$2. \text{ Откл. (\%)} = \frac{(222,34 - 200)}{222,34} \times 100\% = 10,05;$$

$$3. \text{ Откл. (\%)} = \frac{(222,34 - 164,7)}{222,34} \times 100\% = 25,92;$$

$$4. \text{ Откл. (\%)} = \frac{(222,34 - 519,2)}{222,34} \times 100\% = -133,16;$$

$$5. \text{ Откл. (\%)} = \frac{(222,34 - 197,9)}{222,34} \times 100\% = 10,99.$$

С учетом того, что максимальное и минимальное значения показателей отличаются от среднего (222,34 тыс. р.) более чем на 20% в большую и меньшую стороны соответственно, необходимо определить новое значение уровня существенности, тыс. р.:

$$\text{УС} = \frac{(200 + 164,7 + 197,9)}{3} = 187,53. \quad 4$$

Общий уровень существенности составляет 187,53 тыс. р. Данное значение можно округлить согласно ПСАД «Существенность и риск в аудите» в пределах 20%. При решении вопроса, в какую сторону (увеличения или уменьшения) будет осуществлено округление, необходимо принимать во внимание, что существует обратная взаимосвязь между аудиторским риском и существенностью. Округление полученного значения уровня существенности в сторону увеличения снижает аудиторский риск, и наоборот. Произведем округление в большую сторону, что составляет 200 тыс. р. и не превышает 20% от 187,53 тыс. р. Следовательно, для ОАО «Факел» уровень существенности составит 200 тыс. р. и будет использоваться аудитором для оценки выявленных искажений по отдельности и в сумме, а также для выражения профессионального мнения о степени достоверности финансовой отчетности.

В предлагаемой методике используются показатели из формы № 1 «Бухгалтерский баланс» гр. 4 «На конец года». Возможен вариант, когда для расчета уровня существенности в аудиторской организации согласно внутрифирменным стандартам применяется среднее значение показателей из гр. 3 «На начало года» и гр. 4 «На конец года» формы № 1 «Бухгалтерский баланс». Данный подход дает возможность получить более точную оценку уровня существенности. Однако, так как аудитор выражает профессиональное мнение о степени достоверности финансовой отчетности за финансовый год, использование показателей только из гр. 4 «На конец года» формы № 1 «Бухгалтерский баланс» представляется более точным.

Рассчитанный показатель существенности применяется на уровне всей финансовой отчетности. Однако аудитор рассматривает существенность и на уровне отдельных статей отчетности. В этом случае используют несколько подходов, сложившихся в практике. Один из них предполагает вычисление процента отклонений по конкретной статье финансовой отчетности, в пределах которого искажение не будет существенно. Процент отклонений должен быть закреплен во внутрифирменных стандартах, утвержденных и действующих в конкретной аудиторской организации. При его определении можно использовать положения нормативных актов Российской Федерации, например ст. 15.11. «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности» КоАП РФ. В данной статье определено, что грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ.

Под **грубым нарушением** правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности согласно ст. 15.11 КоАП РФ понимается:

- искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;
- искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

Во внутрифирменном стандарте закрепляется, что искажение любой статьи (строки) финансовой отчетности на 10% и более считается существенным.

Другой подход к определению существенности на уровне отдельных статей отчетности основан на ее структуре. В этом случае рассчитывают удельное значение показателей в валюте баланса, а затем сумму, которую будет составлять удельное значение статьи финансовой отчетности от уровня существенности. Полученное значение и будет являть-

ся существенным для статьи отчетности. В прил. 8 как пример приводится расчет существенности на уровне отдельных статей финансовой отчетности по данным формы № 1 «Бухгалтерский баланс» ОАО «Факел». Этот подход раскрыт в Методических рекомендациях по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и сопутствующих услуг.

При определении структуры финансовой отчетности могут иметь место незначительные (незначимые) статьи. Для нахождения наиболее значимых статей баланса необходимо установить, какое удельное значение от валюты баланса будет существенным (т.е. 1, 1,5% и т.д.), полагаясь на свое профессиональное суждение и положения внутрифирменных стандартов аудиторской организации, и дать ему обоснование. Значимыми статьями будут те, которые равны установленному проценту либо более процента, определенного как существенный.

При формировании методики расчета уровня существенности аудиторская организация может использовать зарубежный опыт. В некоторых аудиторских фирмах, таких, как *A*, *B*, *C* (табл. 4.2), доля значения, применяемого при расчете уровня существенности, указана не конкретным числом, а интервалом.

Использование показателя «оборот» в рассматриваемой методике позволяет определить уровень существенности на уровне групп однотипных операций, т.е. оборотов по бухгалтерским счетам. Это обосновано тем, что на практике, как правило, оборот аудируемого лица и стоимость активов в бухгалтерском балансе имеют различный порядок.

Таблица 4.2

Доли значений, используемые для определения существенности аудиторскими фирмами Великобритании*

Базовый показатель	Фирма <i>A</i>	Фирма <i>B</i>	Фирма <i>C</i>	Фирма <i>D</i>
Оборот, %	0,5-1	2-4	0,5-1	1
Прибыль до налогообложения, %	5-10	5-10	5-10	10
Валюта баланса, %	1-2	5-10	0,5-1	1 — чистые активы, 5 — оборотные средства

* Аннотировано по [84].

В случае если аудиторская организация будет использовать методику фирмы *D* или ее элементы, необходимо учитывать, что расчет чистых активов выполняется в соответствии с приказом Минфина

России от 29.01.2003 № Юн «Об утверждении порядка оценки чистых активов акционерных обществ» [41].

В аудиторских стандартах Австралии определено, что ошибка до 5% показателя считается несущественной, ошибка в 10% и более — существенной, ошибку от 5 до 10% необходимо оценить с качественной стороны. Следовательно, если аудитор выявил ошибку, составляющую 10% и более, то он рассматривает это как существенный фактор и модифицирует аудиторское заключение. В случае когда выявлены ошибки до 5%, они оцениваются как несущественные. В отношении ошибок, составляющих от 5 до 10%, аудитор должен выполнить дополнительные аудиторские процедуры, для того чтобы сделать вывод об их влиянии на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная взаимосвязь. Аудитор должен принимать это во внимание при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Так, если приемлемый уровень существенности по конкретным аудиторским процедурам окажется ниже запланированного, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это либо снизив риск средств контроля путем дополнительного тестирования средств контроля, либо снизив риск необнаружения путем проведения дополнительных или модифицированных процедур проверок по существу.

Аудитору необходимо использовать существенность для оценки совокупности неисправленных искажений и их влияния на степень достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Совокупность неисправленных искажений в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 4 включает в себя конкретные искажения, выявленные аудитором, в том числе результаты неисправленных искажений, обнаруженных во время предыдущего аудита, а также наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (т.е. прогнозируемые ошибки) [70].

В случае когда искажения существенны, аудитору необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. При отказе руководства аудируемого лица вносить изменения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудитор должен проанализировать результаты проведенных дополнительных аудиторских процедур. Если дополнительные аудиторские процедуры свидетельствуют о существенности искажений, то рассматривается вопрос о модификации аудиторского заключения.

4.2. АУДИТОРСКИЙ РИСК

Любая деятельность сопряжена с определенной степенью риска, и аудиторская не является исключением. Рассмотрим понятие аудиторского риска, связанного с выражением профессионального мнения аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторский риск — это риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения [25].

Требования к оценке аудиторского риска и его компонентов определены Федеральным правилом (стандартом) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденным постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405. В соответствии с этим стандартом аудиторю следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск, а также разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Какое значение считается приемлемо низким, правило (стандарт) не определяет. Данный вопрос должен быть раскрыт во внутренних правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

В практике аудита приемлемым считается аудиторский риск — 5%. Это означает, что пять из 100 подписанных аудитором заключений содержат неверные сведения по спорным вопросам. Установление данного показателя на более низком уровне может оказать отрицательное влияние на конкурентоспособность аудиторской организации [90].

Для оценки аудиторского риска применяют количественный и качественный методы.

При *количественном методе* используют следующую модель аудиторского риска:

$$P_a = P_{nm} \times P_k \times P_n, \quad (4.3)$$

где P_{nm} — неотъемлемый риск;
 P_k — риск средств контроля;
 P_n — риск необнаружения.

На практике модель аудиторского риска можно применять несколькими способами.

1. Установив значение составляющих аудиторского риска (т.е. неотъемлемый риск, риск средств контроля, риск необнаружения), аудитор может определить его уровень.

2. Акцент переносится на расчет значения риска необнаружения и соответствующее количество необходимых аудиторских доказа-

тельств. Это более эффективный способ. В этом случае модель аудиторского риска имеет следующий вид:

$$P_n = \frac{P_a}{P_{nm} \times P_k} \quad (4.4)$$

3. Наиболее общий способ использования модели аудиторского риска заключается в отслеживании взаимосвязи между компонентами аудиторского риска и уровнем аудиторского риска, количеством и качеством необходимых аудиторских доказательств [83].

Качественный метод заключается в том, что аудитор, исходя из соответствующего опыта, знания клиента, определяет аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, средний, низкий и использует эту оценку при планировании (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска [25]

Аудиторская оценка неотъемлемого риска	Аудиторская оценка риска средств контроля		
	высокая	средняя	низкая
Высокая	<i>Самаянизкая*</i>	<i>Болеенизкая*</i>	<i>Средняя*</i>
Средняя	<i>Более низкая*</i>	<i>Средняя*</i>	<i>Болеевысокая*</i>
Низкая	<i>Средняя*</i>	<i>Болеевысокая"</i>	<i>Самаявысокая*</i>

* Оценка, выделенная курсивом, характеризует оценку риска необнаружения.

Аудитор должен оценить аудиторский риск на этапе планирования. При проверке он получает дополнительную информацию об аудируемом лице и может изменить оценку уровня аудиторского риска, полученную во время планировании аудита.

Рассмотрим более детально компоненты аудиторского риска.

Неотъемлемый риск — подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля [25].

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 8 аудитор при проведении оценки неотъемлемого риска в процессе разработки *общего плана аудита* на уровне финансовой отчетности полагается на свое профессиональное суждение, для того чтобы учесть следующие факторы:

- опыт и знания руководства аудируемого лица, изменения в его составе за определенный период;
- необычное давление на руководство аудируемого лица;

- характер деятельности аудируемого лица;
- факторы, влияющие на отрасль, в которой функционирует аудируемое лицо.

При разработке программы аудита аудиторю следует соотнести проведенную оценку риска с существенными сальдо счетов и группами однотипных операций на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данной предпосылки является высоким. При проведении оценки неотъемлемого риска в процессе разработки *программы аудита* аудитор полагается на свое профессиональное суждение, для того чтобы учесть следующие факторы:

- счета бухгалтерского учета аудируемого лица, которые могут быть подвержены искажениям;
- сложность лежащих в основе учета операций и прочих событий, утверждений, которые могут потребовать привлечения эксперта;
- роль субъективного суждения, необходимого для определения остатка на счетах бухгалтерского учета аудируемого лица;
- подверженность активов потерям или незаконному присвоению;
- завершение необычных и сложных операций, особенно ближе к концу отчетного года;
- операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

Риск средств контроля — риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций и быть существенным, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля [25].

По некоторым или всем предпосылкам подготовки финансовой отчетности риск средств контроля оценивается как высокий, когда:

- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица неэффективны;
- оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица нецелесообразна.

Определенный риск средств контроля всегда имеет место, так как существуют ограничения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск средств контроля может оцениваться ниже, чем высокий риск, в следующих случаях:

- аудитор имеет доказательства, что конкретные средства внутреннего контроля в отношении предпосылки будут предотвращать, обнаруживать, исправлять существенные искажения;

- аудитор планирует проводить тесты средств контроля для подтверждения оценки.

В рабочих документах аудитору необходимо указать понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, оценку риска средств контроля и раскрыть обоснование оценки риска ниже, чем высокой. Чем ниже аудитор дает оценку риска средств контроля, тем больше аргументов, подтверждающих ее обоснованность, он должен предоставить.

В Федеральном правиле (стандарте) № 8 указаны методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля: повествовательное описание, вопросники, контрольные перечни, блок-схемы.

Тесты средств контроля включают в себя: проверку документов, направление запросов и наблюдение, повторное применение средств внутреннего контроля. Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше подтверждений надо получить аудитору в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

При изучении эффективности применения средств внутреннего контроля аудитор принимает во внимание способ и последовательность их применения, а также учитывает, кем они применялись. По результатам тестирования средств внутреннего контроля аудитор должен дать оценку риска средств контроля и определить, соответствует ли она первоначальной оценке риска средств контроля, следует ли пересмотреть первоначальную оценку риска средств контроля и как это повлияет на процесс аудита.

Неотъемлемый риск и риск средств контроля прямо пропорциональны планируемому количеству доказательств и обратно риску необнаружения.

Риск необнаружения — риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций [25].

При разработке подхода к проведению аудита аудитор принимает во внимание предварительную оценку риска средств контроля, оценку неотъемлемого риска, для того чтобы определить надлежащий риск необнаружения.

Риск необнаружения напрямую связан с процедурами проверки по существу и может учитываться:

- в отношении предпосылок подготовки финансовой отчетности,
- для определения характера, временных рамок, объема аудиторских процедур по существу.

Этот вид риска всегда будет присутствовать, так как большая часть аудиторских доказательств представляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Аудитор обязан на основе оценки внутреннего и контрольного рисков определить в своей работе риск необнаружения и с учетом того, что он должен иметь приемлемо низкое значение спланировать соответствующие аудиторские процедуры. Независимо от того, насколько низки неотъемлемый риск и риск средств контроля, аудитору необходимо провести некоторые процедуры проверки по существу в отношении существенных остатков на счетах бухгалтерского учета и групп операций.

Существует обратная связь между риском необнаружения и комбинацией неотъемлемого риска и риска средств контроля:

- высокие значения неотъемлемого риска и риска средств контроля обязывают аудитора организовать проверку так, чтобы снизить, насколько возможно, величину риска необнаружения и тем самым свести общий аудиторский риск до приемлемого значения;
- низкие значения неотъемлемого риска и риска средств контроля позволяют аудитору допустить в ходе проверки более высокий риск необнаружения и при этом получить приемлемое значение общего аудиторского риска.

Оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в ходе аудита, в связи с чем необходимо вносить изменения в запланированные процедуры проверки по существу.

В случае если аудитору требуется снизить риск необнаружения, он обязан:

- пересмотреть применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их сути;
- увеличить затраты времени на проверку;
- повысить объем аудиторских выборок.

По окончании аудита необходимо установить, подтвердились ли оценки риска средств контроля, риска необнаружения, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Если аудитор придет к выводу, что он не в состоянии снизить риск необнаружения в отношении имеющих существенный характер статей баланса или однотипной группы хозяйственных операций до приемлемо низкого уровня, это может служить основанием для подготовки по итогам проверки модифицированного аудиторского заключения.

Контрольные вопросы

1. Какие ограничения присущи аудиту?
2. Раскройте понятие существенности в аудите.
3. Какие подходы к определению существенности в аудите вы знаете?
4. Дайте определение аудиторского риска, его компонентов.
5. Каково содержание неотъемлемого риска и риска средств контроля?
6. В чем заключается риск необнаружения?
7. Как должен поступить аудитор, если возникает необходимость снизить риск необнаружения?
8. На каких этапах проверки аудитор применяет существенность и аудиторский риск?
9. Какова взаимосвязь аудиторского риска и существенности? Как она влияет на действия аудитора?
10. В каких случаях неотъемлемый риск и риск средств контроля оцениваются как высокие?

Тесты

1. Взаимосвязь между аудиторским риском и уровнем существенности:
 - а) обратная;
 - б) прямая;
 - в) отсутствует.
2. Аудитор рассматривает существенность:
 - а) только на уровне финансовой отчетности;
 - б) как на уровне финансовой отчетности, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации;
 - в) по согласованию с экономическим субъектом.
3. Аудиторский риск состоит из компонентов:
 - а) неотъемлемый риск, риск средств контроля, риск необнаружения;
 - б) только внутривозможный риск и риск средств контроля;
 - в) которые определил аудитор по согласованию с экономическим субъектом.
4. Аудитору необходимо принимать во внимание существенность:
 - а) только при оценке последствий искажений;
 - б) только при определении характера, сроков проведения, объема аудиторских процедур;

- в) при определении характера, сроков проведения, объема аудиторских процедур, а также оценке последствий искажений.
5. Аудитор обязан принимать во внимание существенность:
 - а) на всех этапах аудиторской проверки;
 - б) только на этапе завершения аудита;
 - в) только на этапе планирования.
 6. Риск выражения аудитором ошибочного мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения, представляет собой:
 - а) аудиторский риск;
 - б) неотъемлемый риск;
 - в) риск средств контроля.
 7. С аудиторскими процедурами проверки по существу напрямую связан уровень:
 - а) риска неотъемлемого;
 - б) риска средств контроля;
 - в) риска необнаружения.
 8. Риск того, что существенные искажения, которые могут иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций, не будут своевременно предотвращены или обнаружены и исправлены с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, является:
 - а) неотъемлемым риском;
 - б) риском средств контроля;
 - в) риском необнаружения;
 9. Риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволят обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с другими искажениями, является:
 - а) неотъемлемым риском;
 - б) риском средств контроля;
 - в) риском необнаружения.
 10. Аудиторский риск более надежно определить путем комбинированной оценки:
 - а) риска необнаружения и риска средств контроля;
 - б) неотъемлемого риска и риска необнаружения;
 - в) неотъемлемого риска и риска средств контроля.

ТЕМА 5

АУДИТОРСКАЯ ОЦЕНКА СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КЛИЕНТА

5.1. ИЗУЧЕНИЕ И ОЦЕНКА СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» аудитору необходимо оценить системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в объеме, достаточном для проведения аудита финансовой отчетности и выражения профессионального мнения о степени ее достоверности.

Система бухгалтерского учета — это упорядоченная система сбора, регистрации, обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Система внутреннего контроля — это совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой отчетности [25].

Аудитору необходимо получать представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита. В процессе аудита финансовой отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкретным процедурам в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки финансовой отчетности.

Понимание системы внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска, риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору:

- определить виды вероятных существенных искажений, которые могут встретиться в финансовой отчетности;
- учитывать факторы, влияющие на риск появления существенных искажений;
- разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

При изучении и оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля необходимо учитывать их взаимосвязь с компонентами аудиторского риска (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Взаимосвязь систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля с компонентами аудиторского риска*

Вид системы	Элемент системы	Вид риска
Система бухгалтерского учета	Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета	Риск необнаружения (P_{II})
Система внутреннего контроля	Контрольная среда, процедуры контроля	Риск средств контроля (P_K)

* Аннотировано в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» [25].

Рассмотрим каждую из систем более подробно. Аудитор изучает и оценивает систему бухгалтерского учета. При этом ему необходимо рассмотреть средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, которые содействуют достижению следующих целей:

- осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства аудируемого лица;
- своевременный учет всех операций и прочих событий в точных суммах на надлежащих счетах бухгалтерского учета и в должные отчетные периоды с тем, чтобы сделать возможной подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с установленным порядком;
- возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства аудируемого лица;
- регулярное сопоставление учетных активов с активами, имеющимися в наличии, и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

Аудитору необходимо получить понимание системы бухгалтерского учета, достаточное, чтобы определить:

- основные группы и типы операций, осуществляемые аудируемым лицом;
- способы инициирования таких операций;
- основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных учетных документов, счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой и иной отчетности;
- процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности от момента инициирования важных операций до момента их включения в отчетность.

Система внутреннего контроля включает в себя контрольную среду и процедуры контроля.

Контрольная среда — понятие, характеризующее общее отношение, осведомленность и практические действия руководства проверяемой организации, направленные на установление, поддержание и развитие системы внутреннего контроля в организации [83]. Она влияет на эффективность конкретных средств контроля и имеет следующие составляющие:

- стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;
- организационная структура аудируемого лица;
- распределение ответственности и полномочий;
- осуществляемая кадровая политика;
- порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям действующего законодательства;
- наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

При рассмотрении организационной структуры необходимо учитывать, что она является эффективной, если предполагает оправданное распределение несовместимых функций между сотрудниками экономического субъекта. Функции данного сотрудника являются несовместимыми, если их сосредоточение у одного лица может способствовать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений и затруднять их обнаружение [67]. Подлежат распределению между различными сотрудниками следующие функции:

- непосредственный доступ к активам экономического субъекта;
- разрешение на осуществление операций с активами;

- непосредственное осуществление хозяйственных операций;
- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Процедуры контроля — это составные части системы внутреннего контроля, установленные руководством организации на отдельных направлениях и участках хозяйственной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления ею [83]. К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

- подотчетность одних работников другим;
- внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (т.е. проведение инвентаризации);
- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;
- проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;
- осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами;
- ограничение доступа к активам и записям;
- сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

Системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля присущи ограничения по следующим причинам:

- затраты на функционирование системы внутреннего контроля не должны быть выше ожидаемых выгод;
- ориентация большей части средств внутреннего контроля направлена на текущие, а не на редкие операции;
- существует возможность наличия ошибок вследствие человеческого фактора;
- имеется возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора работников;
- существует возможность злоупотребления полномочиями лицами, на которых возложены обязанности по осуществлению внутреннего контроля;
- процедуры контроля могут быть неадекватными, так как изменились условия деятельности экономического субъекта.

Эффективность системы внутреннего контроля может быть сведена к нулю, если имеются в наличии следующие факты: неправильное понимание инструкций; ошибки в суждениях; халатность персонала; рассеянность или усталость со стороны лица, несущего ответственность

за процедуры контроля; столкновение между отдельными лицами; неправильный выбор процедур контроля.

Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля состоит из следующих этапов:

1) общее знакомство с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

2) предварительная оценка надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

3) подтверждение предварительной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Аудитор должен в разумные сроки информировать руководство аудируемого лица о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. При этом необходимо отметить, что представлены только недостатки, которые стали известны аудитору в ходе проверки, и что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

5.2. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Внутренний аудит — это организованная руководством и (или) собственником система контроля за ведением бухгалтерского учета, функционированием системы внутреннего контроля [72]. Внутренний аудит действует в интересах руководства и (или) собственников. Его работа регламентируется внутренними документами.

Аудитору необходимо изучить и оценить работу внутреннего аудита в объеме, достаточном для планирования и проведения аудита. Для оценки работы внутреннего аудита следует изучить: организационный статус внутреннего аудита, который влияет на объективность, независимость; компетентность; профессиональный уровень (планирование, документирование и др.); функциональные рамки (содержание, объем работы); уровень значимости.

Для обеспечения разумной объективности и независимости внутреннего аудита по организационному статусу он должен подчиняться совету директоров. В таком случае расширяются и его функциональные рамки, так как при этом в объем контрольных полномочий входит проверка работы не только сотрудников, но и высшего управленческого персонала, включая руководителя организации. Критерии независимости, предъявляемые к внутреннему аудиту, определяют собственник и (или) руководитель экономического субъекта. К ним могут относиться требования по отсутствию имущественной, финан-

совой, родственной или какой-либо иной заинтересованности по отношению к организации. В отношении членов ревизионной комиссии, избираемой высшим органом управления — собранием акционеров (учредителей), — нормативно-правовыми актами установлены отдельные требования для обеспечения ее независимости. В п. 6 ст. 85 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» определено, что члены ревизионной комиссии (ревизор) общества не могут одновременно являться членами совета директоров (наблюдательного совета), а также занимать иные должности в органах управления обществом.

Акции, принадлежащие членам совета директоров (наблюдательного совета) или лицам, занимающим должности в органах управления, не могут участвовать в голосовании при избрании членов ревизионной комиссии (ревизора) [11].

В функции внутреннего аудита может включаться проведение инвентаризации или участие в составе инвентаризационной комиссии. Инвентаризация должна проводиться в соответствии с приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49 «Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» [46]. Согласно данному приказу, а также ст. 12 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» инвентаризация должна проводиться обязательно в следующих случаях:

- перед составлением годовой финансовой отчетности, но не ранее 1 октября;
- при смене материально-ответственных лиц;
- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

В соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию не только активов, в том числе объектов основных средств, но и обязательств. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка [8].

При организации и проведении инвентаризации приказом руководителя организации должна быть создана постоянно действующая инвентаризационная комиссия, а также определены порядок, сроки, состав рабочей комиссии для проведения инвентаризации по конкретным объектам. Дата приказа об инвентаризации должна быть ранее даты ее начала. На практике встречаются случаи, когда в состав инвентаризационной комиссии включается материально-ответственное лицо. Данный факт является несоблюдением требования обоснованного распределения несовместимых функций, что может повлечь за собой искажение результатов инвентаризации путем давления материально-ответственного лица как члена комиссии на других ее участников. Инвентаризация должна проводиться только в присутствии материально-ответственного лица. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации является основанием для признания ее результатов недействительными.

Инвентаризационная комиссия перед инвентаризацией должна получить от материально-ответственного лица последний отчет и расписку в установленной форме о том, что неучтенных активов документов нет. На всех первичных учетных документах, приложенных к последнему отчету материально-ответственного лица, должна быть проставлена запись (от руки или штампом) «до инвентаризации» с указанием даты.

В ходе инвентаризации заполняются инвентаризационные описи в двух экземплярах. Отдельные описи оформляются на имущество, не подлежащее отражению на балансе организации (на ответственном хранении, принятое в переработку). Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной техники и другой организационной техники, так и ручным способом [46]. На каждой странице описи указывается прописью общее количество активов вне зависимости от того, в каких единицах измерения эти ценности показаны, все листы должны быть пронумерованы. На последней странице описи делается отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, проводивших проверку. Инвентаризационные описи, а также оговоренные исправления в них подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально-ответственное лицо. В конце описи материально-ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. Если по каким-либо активам, обязательствам были выявлены расхождения между фактическими и учетными данными, то по ним составляются сличительные ведомости. От материально-ответствен-

ных лиц должны быть получены письменные разъяснения о причинах расхождений. На заседаниях инвентаризационной комиссии, которые оформляются соответствующими протоколами, рассматриваются результаты инвентаризации, принимается решение о признании недостатка, излишков, пересортицы, отнесении недостатка на виновное лицо. Выявленный излишек активов подлежит оприходованию по текущим рыночным ценам и зачислению на финансовые результаты как внереализационные доходы. Недостача активов списывается: в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном законодательством Российской Федерации порядке, — на расходы организации; сверх норм естественной убыли — на виновное лицо; если виновное лицо не установлено или во взыскании с виновных лиц отказано судом — на убытки организации как внереализационные расходы. В последнем случае должны быть предоставлены следующие документы: решение следственных или судебных органов, подтверждающих отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (например, инспекций по качеству). При отсутствии перечисленных документов недостатка в целях налогообложения в состав расходов не включается. В исключительных случаях может быть произведен взаимный зачет излишков и недостатка, т.е. может быть признана пересортица. Пересортица признается при одновременном выполнении следующих условий: у одного и того же материально-ответственного лица; за один и тот же период; одного и того же наименования; в равных количествах. О допущенной пересортице материально-ответственные лица должны предоставлять подробные объяснения инвентаризационной комиссии. По результатам взаимного зачета излишков и недостатка определяется либо излишек, либо недостатка.

Окончательное решение по результатам инвентаризации принимает руководитель организации путем издания приказа. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором закончена инвентаризация, по годовой отчетности — в годовом отчете.

Если аудитор придет к мнению, что он может использовать работу внутреннего аудитора, то ему необходимо рассмотреть: соответствие объема работы внутреннего аудитора целям внешнего; планирование и документирование его работы; обоснованность выводов внутренних аудиторов, соответствие работы планируемой независимым аудитором; использование результатов работы внутреннего аудита руководством и (или) собственником аудируемого лица.

Аудиторская организация должна иметь право без ограничений общаться с внутренним аудитором. Для использования результатов

работы внутреннего аудитора внешнему необходимо: определить порядок встреч с внутренними аудиторами; рассмотреть рабочие документы за интересующий период; оговорить сроки, объем работ, документальное оформление работы, которая будет выполнена внутренними аудиторами. Аудиторская организация не должна полностью полагаться на работу внутреннего аудита. В связи с этим необходимо проводить контрольные проверки объектов, проверяемых внутренним аудитором. В случаях выявления расхождений изменяется содержание или объем аудиторских процедур.

При использовании работы внутреннего аудита ответственность за выражение мнения о достоверности финансовой отчетности остается в полном объеме за независимым аудитором.

Контрольные вопросы

1. В чем заключается сущность понятия «система внутреннего контроля» и ее элементов?
2. Охарактеризуйте систему бухгалтерского учета и средства контроля, имеющие отношение к ней.
3. Каковы требования к изучению и оценке контрольной среды, процедур контроля?
4. Какие этапы оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля вы знаете?
5. Раскройте понятие внутреннего аудита. Каково его место в управлении экономическим субъектом?
6. По каким вопросам возникают «взаимоотношения» внутреннего и внешнего аудита?
7. В каких случаях обязательна инвентаризация?
8. Какие основные процедуры проведения инвентаризации вам известны?
9. Как регулируются выявленные расхождения при инвентаризации фактического наличия имущества, обязательств с данными бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Российской Федерации?
10. В чем состоит разграничение ответственности между внешним и внутренним аудиторами?

Тесты

1. При аудите финансовой отчетности аудитор уделяет внимание тем основным целям и конкретным процедурам в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые:
 - а) относятся к управленческому учету;
 - б) имели место в проверяемом периоде;

- в) имеют отношение к процессу подготовки финансовой отчетности.
- 2. Функции внутреннего аудита могут выполнять:
 - а) инспектора налоговых органов;
 - б) специальные службы, состоящие в штате экономического субъекта;
 - в) внешние аудиторы при проведении аудита финансовой отчетности.
- 3. Аудируемое лицо имеет отдел внутреннего аудита. Аудитор при аудите финансовой отчетности:
 - а) должен полностью полагаться на работу внутреннего аудитора;
 - б) использует работу внутреннего аудитора в соответствии с условиями договора на аудит финансовой отчетности;
 - в) не должен полностью полагаться на работу внутреннего аудитора.
- 4. Аудитору необходимо получить достаточное понимание процедур контроля в целях:
 - а) общения с руководством аудируемого лица;
 - б) разработки плана аудиторской проверки;
 - в) получения разъяснений от руководства аудируемого лица.
- 5. Понимание аудитором всех процедур контроля при разработке общего плана аудита:
 - а) решается по согласованию с руководством аудируемого лица;
 - б) требуется;
 - в) не требуется.
- 6. Пересортица признается в случаях, если обнаружена:
 - а) у одного и того же материально-ответственного лица, за один и тот же период, одного и того же наименования имущества, в равных количествах;
 - б) разных материально-ответственных лиц, за один и тот же период, одного и того же наименования имущества;
 - в) разных материально-ответственных лиц, одного и того же наименования, в равных количествах, в совокупности по всей организации.
- 7. Проведение инвентаризации имущества и обязательств в соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету обязательно:
 - а) при подготовке квартальной финансовой отчетности;
 - б) смене материально-ответственных лиц;
 - в) подготовке финансовой отчетности за месяц.

8. Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются:
 - а) руководством и (или) собственником экономического субъекта;
 - б) Минфином России;
 - в) налоговой инспекцией.
9. На форму и объем документации аудитора оказывают влияние размер, сложность структуры аудируемого лица, характер его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля:
 - а) да;
 - б) нет;
 - в) не имеет значения.
10. Аудитор может провести некоторые тесты средств контроля аудируемого лица до окончания отчетного периода:
 - а) да;
 - б) нет;
 - в) по его усмотрению.

ТЕМА 6

ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ И АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

6.1. ЭТАПЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Аудиторская проверка — это мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения аудируемого лица, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой отчетности [80].

К основным этапам аудиторской проверки в соответствии с Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности относятся:

1) организация и планирование:

- официальное предложение клиента о проведении аудита,
- знакомство с финансово-хозяйственной деятельностью (изучение внешних, внутренних факторов, влияющих на деятельность аудируемого лица, получение представления о системе внутреннего контроля, оценка существенности, аудиторского риска и т.д.),
- разработка и согласование общего плана и программы аудита,
- составление письма о проведении аудита,
- подписание договора на проведение аудита;

2) сбора аудиторских доказательств:

и тестирование средств контроля,

- проведение процедур проверки по существу;

3) завершение аудита:

- обобщение, систематизация аудиторских доказательств,
- сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника,
- составление аудиторского заключения.

Официальному предложению аудиторской организации о проведении аудита предшествует выбор аудитора. Экономические субъекты, финансовая отчетность которых подлежит обязательному аудиту, прежде чем обращаться с официальным предложением о проведении

аудита, осуществляют выбор аудиторской организации. В акционерных обществах независимого аудитора выбирает собрание акционеров, в пределах установленной советом директоров суммы для оплаты за аудит. Для аудируемых лиц, имеющих в уставном капитале долю государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации не менее 25%, аудитор определяется по результатам открытого конкурса, порядок проведения которого утверждается Правительством РФ. В учредительных документах экономического субъекта могут быть введены дополнительные ограничения в отношении независимого аудита, не противоречащие действующим нормативным актам.

При выборе аудиторской организации экономический субъект имеет право ознакомиться с содержанием лицензии, числом аттестованных аудиторов в области специализации заказа, другой информацией, характеризующей квалификацию аудиторского персонала, ее деятельность. Особое внимание уделяется требованиям к условиям проведения аудита, правам, обязанностям сторон, которые предполагаются в договоре, ответственности аудиторской организации, срокам проведения аудита, предоставлению аудиторского заключения, а также привлечению других специалистов. Возможно рассмотрение репутации аудиторской организации, а также аккредитованного профессионального объединения, в котором она состоит. При необходимости экономический субъект знакомится с финансовой отчетностью аудиторской организации для оценки ее финансового положения. Экономический субъект имеет право обращаться к аудиторской организации за получением сопутствующих услуг, кроме услуг, несовместимых с аудитом финансовой отчетности (восстановление, ведение бухгалтерского учета, составление финансовой отчетности).

Аудиторская организация должна разрабатывать и применять на постоянной основе критерии оценки экономических субъектов для соблюдения требований нормативных актов, правил (стандартов) аудиторской деятельности, профессиональной этики. Она обязана оценить соблюдение принципа независимости, другие ограничения, установленные законодательством Российской Федерации. В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудит не может проводиться индивидуальным аудитором. Необходимо определить влияние на деятельность экономического субъекта следующих факторов: а) внешних (общеекономических, отраслевых); б) внутренних (связанных с индивидуальными особенностями, в том числе с репутацией руководства экономического субъекта). Аудитор оценивает основную и инвестиционную деятельность экономического субъекта, прочие операции.

К основным процедурам отбора клиентов аудиторскими организациями относятся:

- оценка цели аудиторской проверки и возможного использования ее результатов;
- стиль и принципы управления;
- предварительная оценка потенциальной трудоемкости, сложности аудита и аудиторского риска;
- оценка причины смены (смен) аудитора;
- характер и проблемы взаимоотношений с внешними пользователями финансовой отчетности (налоговыми органами, банками, партнерами и т.д.);
- аналитическая проверка отчетности;
- предварительная оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- самооценка способности аудиторской организации к выполнению работы (наличия соответствующего персонала, знания отрасли клиента и т.д.).

По результатам анализа определяется возможность проведения аудита, сопутствующих услуг на профессиональном уровне.

6.2. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА

Аудиторская выборка — это применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Она 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 [33].

Требования по аудиторской выборке раскрыты в Федеральном правиле (стандарте) № 16 «Аудиторская выборка», утвержденном постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532.

Для рассмотрения выборки в аудите необходимо определиться с применяемой терминологией по данному вопросу в отношении видов ошибок (табл. 6.1), изучаемой совокупности, риска выборки.

В отношении изучаемой совокупности в аудите различают понятия генеральной совокупности, элементов выборки и стратификации.

Генеральная совокупность представляет собой полный набор элементов, из которых аудитор проводит выборку для того, чтобы сделать выводы. Она должна быть надлежащей с точки зрения цели процедуры выборки, а также полной.

Элементы выборки — индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность.

Аудитор может подразделить генеральную совокупность на страты, т.е. подмножества. В таком случае каждая страта проверяется отдельно. Процесс деления генеральной совокупности на страты, каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками, называется **стратификацией**. При стратификации аудитору необходимо обеспечить, чтобы каждый элемент выборки мог быть включен только в одну страту.

Таблица 6.1

Ошибки, различаемые в аудиторской выборке*

Вид ошибки	Краткая характеристика ошибки
1. Ошибка выборки	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)
2. Общая ошибка выборки	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)
3. Аномальная ошибка	Ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно (за исключением некоторых случаев) и не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности
4. Допустимая ошибка	Максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой

* Аннотировано по [33].

Риск выборки возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основе отобранной совокупности, отличается от вывода при применении идентичных процедур аудита к генеральной совокупности в целом [33].

В аудите различают два типа рисков выборки. Риск первого типа представляет собой риск того, что аудитор сделает следующие заключения:

- 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).

Риск данного типа оказывает влияние на надежность аудита и с большей степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению.

Риск второго типа представляет собой риск того, что аудитор придет к следующим выводам:

- 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 такого типа оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны.

Риск, не зависящий от аудиторской выборки, является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки (т.е. числом отбираемых для проверки элементов). Риск, связанный с выборкой, может быть снижен путем увеличения объема отбираемой совокупности, а не связанный — путем надлежащего планирования задания, текущего контроля за работой аудиторов и проверки выполнения процедур.

Различают следующие виды выборки:

представительная (репрезентативная) — элементы ее генеральной совокупности имеют равную вероятность быть отобранными;

непредставительная (нерепрезентативная) — элементы ее генеральной совокупности не имеют равную вероятность быть отобранными. Аудитор полагается на свое профессиональное суждение при отборе элементов.

Элементами выборки могут быть натуральные объекты (например, первичные учетные документы) или показатели в денежном выражении. Аудитор должен стараться сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, которые обладают характеристиками, типичными для генеральной совокупности, так как целью выборки является получение выводов по всей генеральной совокупности. При формировании проверяемой совокупности необходимо исключать предвзятость.

Для построения выборки аудитор определяет метод отбора элементов, который будет использоваться при тестировании с целью получения аудиторских доказательств. В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 16 «Аудиторская выборка» различают следующие методы отбора элементов:

- 1) отбор всех элементов (сплошная проверка);

- 2) отбор специфических (определенных) элементов;
- 3) отбор отдельных элементов (формирование аудиторской выборки).

Первый метод отбора не применяют при проведении тестов средств внутреннего контроля, его используют в отношении аудиторских процедур проверок по существу. Сплошная проверка целесообразна в следующих случаях:

а) генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов наибольшей стоимости;

б) неотъемлемый риск и риск средств контроля являются высокими, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

в) повторяющийся характер расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной системы бухгалтерского учета, делает сплошную проверку эффективной с точки зрения соотношения затрат и результатов.

Второй метод предполагает отбор специфических элементов. Различают специфические элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы. К элементам наибольшей стоимости относят суммы сальдо счетов, которые превышают планируемую степень точности, т.е. уровень существенности. При определении ключевых элементов аудитор отбирает сальдо счетов, существенных качественно, т.е. элементы, по которым возможна наибольшая вероятность наличия ошибки или искажения, и элементы существенные количественно, т.е. элементы (например, месяцы), имеющие наибольший оборот по данному счету в отчетном периоде. При использовании данного метода осуществляется построение непредставительной выборки, в связи с чем результаты, полученные по отобранным элементам, не могут быть экстраполированы на всю совокупность.

Третий метод представляет собой отбор элементов для построения представительной выборки. Прежде чем отобрать элементы, необходимо определить объем выборки.

Выбор метода или сочетания методов отбора элементов зависит от обстоятельств проверки, в частности аудиторского риска и эффективности аудита.

Объем выборки определяют с применением специальных формул теории вероятности и математической статистики либо на основе профессионального суждения аудитора. В этом случае аудитор должен проанализировать, снижен ли риск выборки до приемлемо низкого уровня. Чем ниже риск, связанный с использованием выборочного метода, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки (табл. 6.2).

Таблица 6.2

Факторы, влияющие на объем выборки

Фактор	Влияние на объем выборки
Допустимый риск выборки	Чем ниже риск, тем больше объем выборки
Доверие к внутреннему контролю	Чем выше доверие, тем меньше объем выборки
Значение ошибки для целей аудита	Чем выше значение, тем больше объем выборки
Предполагаемый размер ошибки	Чем выше размер и частота возникновения, тем больше объем выборки
Наиболее однородные группировки	Наличие однородной группировки снижает объем выборки
Число единиц проверяемой совокупности	Чем выше число единиц, тем больше объем выборки

Выборка является основой тестирования средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу. В приложении 1 к Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка» [33] определены факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для тестирования средств внутреннего контроля, которые должны рассматриваться вместе (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для тестирования средств внутреннего контроля*

Фактор	Влияние на объем выборки
Увеличение степени, в которой аудитор намеревается полагаться на систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля	Увеличение объема
Увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка)	Уменьшение объема
Увеличение степени отклонения от предписанной процедуры контроля, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (ожидаемая ошибка)	Увеличение объема
Увеличение необходимой степени доверия аудитора (или уменьшение вероятности того, что аудитор сочтет, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем действительный риск средств внутреннего контроля по генеральной совокупности)	То же
Увеличение числа элементов генеральной совокупности	Ничтожно малое влияние

* Аннотировано по [33].

Факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для проверки по существу, которые должны рассматриваться вместе, приведены в Приложении 2 к Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка» (табл. 6.4).

Число элементов выборки, которая состоит из элементов, основанных на сальдо счетов, определяют по следующей формуле [84]:

$$ЭВ = \frac{(ОС - ЭН - ЭК)КП}{0,75УС}, \quad (6.1)$$

- где ОС — общий объем проверяемой совокупности в стоимостном (денежном) выражении;
 ЭН — суммарное стоимостное (денежное) выражение элементов наибольшей стоимости;
 ЭК — суммарное стоимостное (денежное) выражение ключевых элементов;
 КП — коэффициент проверки;
 УС — уровень существенности.

Таблица 6.4

Факторы, влияющие на объем отобранной совокупности для проверки по существу*

Фактор	Влияние на объем выборки
Увеличение аудиторской оценки неотъемлемого риска	Увеличение объема
Увеличение аудиторской оценки риска средств внутреннего контроля	То же
Большее использование аудиторских процедур проверки по существу, направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности	Уменьшение объема
Увеличение необходимой степени доверия аудитора (или уменьшение риска того, что аудитор сочтет, что существенная ошибка отсутствует, в то время как она в действительности будет иметь место)	Увеличение объема
Увеличение значения общей ошибки, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка)	Уменьшение объема
Увеличение значения ошибки, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (ожидаемая ошибка)	Увеличение объема
Стратификация генеральной совокупности там, где это уместно	Уменьшение объема
Увеличение числа элементов генеральной совокупности	Ничтожно малое влияние

* Аннотировано по [33].

Значения коэффициента проверки, используемого при определении элементов выборки в зависимости от состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, представлены в прил. 10.

При определении элементов выборки для отбора по номеру документа используется следующая формула (при условии, что наибольшие и ключевые значения в изучаемой совокупности отсутствуют):

$$\text{ЭВ} = \frac{\text{ГС} \times \text{КП}}{\text{УС}}, \quad (6.2,$$

где ГС — общее число документов генеральной совокупности.

В этом случае аудируемое лицо должно обеспечить выполнение требования обязательного присвоения номера всем первичным учетным документам.

К методам отбора элементов для построения выборки согласно Федеральному правилу (стандарту) № 16 относятся: случайный, систематический и бессистемный отбор.

При построении выборки *случайным отбором* используется статистический к выборочной проверке, т.е. статистическая выборка. Она предполагает любой подход к выборке, который имеет следующие характеристики: случайный (либо систематический со случайным выбором начальной точки) отбор тестируемой совокупности; применение теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, который связан с использованием аудиторской выборки. При нестатистической выборке для отбора статей аудитор опирается на профессиональное суждение.

Построение выборки случайным отбором проводится с использованием таблицы (см. прил. 10) или генератора случайных чисел. Номер документа элементов, попавших в выборку случайным отбором, определяют по формуле

$$\text{НД} - (\text{ЗК} - \text{ЗН})\text{СЧ} + \text{ЗН}, \quad (6.3)$$

где ЗК — значение конечное, т.е. номер последнего документа генеральной совокупности;

ЗН — значение начальное, т.е. номер первого документа генеральной совокупности;

СЧ — случайное число.

Числа берут из таблицы случайных чисел. Первое число выбирают случайно, а следующие числа — по порядку, т.е. по столбцу или строке.

Рассмотрим построение выборки на примере ОАО «Факел» по статье «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» фор-

мы № 1 «Бухгалтерский баланс». Общий размер проверяемой совокупности в соответствии со строкой «Запасы» составляет 1904,0 тыс. р. Число документов за проверяемый период по бухгалтерскому счету «Материалы» — 1500. Документы пронумерованы с 1 по 1500. Наибольшие и ключевые элементы по рассматриваемой статье отсутствуют. По данным предыдущей проверки было установлено, что система внутреннего контроля отвечает необходимым требованиям, однако были выявлены ошибки по счетам бухгалтерского учета, поэтому коэффициент проверки равен 2. Уровень существенности по данной статье составляет 46 тыс. р. (прил. 8 строка «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности»). Рассчитаем число элементов выборки:

$$\text{ЭВ} = \frac{1904 \cdot 2}{46} = 83.$$

Таким образом, число элементов, по которым будет построена выборка по статье «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности», составляет 83 документа. Далее методом случайного отбора определяем, какие номера документов попадут в выборку, используя формулу 6.3 и таблицу случайных чисел. Случайное число выбирается случайным образом, в нашем случае это будет значение из строки 2 второго столбца. Далее случайные числа берутся по столбцу (табл. 6.5).

Таблица 6.5

**Определение номера первых четырех документов
методом случайного отбора**

№ п/п	Порядок нахождения номера	Номер документа, попавшего в выборку
1	НД - (1 500 - 1) x 0,5300 - 1	795
2	НД - (1 500 - 1) x 0,7063 - 1	1059
3	НД - (1 500 - 1) x 0,9902 - 1	1484
4	НД = (1 500 - 1) x 0,8386 - 1	1257

Остальные номера документов, попавших в выборку, определяются аналогично.

Систематический отбор построения выборки предполагает отбор элементов из генеральной совокупности через определенный интервал. Интервал определяют по следующей формуле:

$$\text{ИНТ} = \frac{(ЗК - ЗН)}{\text{ЭВ}}, \quad (6.4)$$

где ЭВ — число элементов выборки без учета элементов наибольшей стоимости, т.е. ключевых элементов.

Используя формулу (6.4), определим интервал для рассматриваемого примера:

$$\text{ИНТ} = \frac{(1500 - 1)}{115} = 13.$$

Для построения статистической выборки с использованием интервала стартовая точка, т.е. первый номер документа, попавшего в выборку, определяется случайным отбором по формуле

$$\text{СТ} = \text{ИНТ} \times \text{СЧ} + 3\text{Н}. \quad (6.5)$$

Определим стартовую точку случайным отбором с использованием формулы (6.5). Случайное число выберем по строке 6 графы 4 таблицы случайных чисел (см. прил. 10):

$$\text{СТ} = 13 \times 0,1927 + 1 = 4.$$

В данном случае стартовая точка соответствует 4.

Номера других документов, попавших в выборку, вычисляются по следующей формуле:

$$\text{НД} = \text{СТ} + \text{ИНТ}(a - 1), \quad (6.6)$$

где a — порядковый номер элемента выборки (табл. 6.6).

Таблица 6.6

Определение номера первых четырех документов методом случайного отбора первого номера документа

№ п/п	Порядок нахождения номера документа	Номер документа, попавшего в выборку
1	$\text{СТ} = 13 \times 0,1927 + 1$	
2	$\text{НД} = 4 + 13 \times (2 - 1)$	17
3	$\text{НД} = 4 + 13 \times (3 - 1)$	30
4	$\text{НД} = 4 + 13 \times (4 - 1)$	43

Бессистемный отбор проводится без применения какой-либо систематизации. Его не используют при статистической выборке.

Аудитору в отношении выборки необходимо: анализировать каждую ошибку, экстраполировать результат на всю совокупность, оценить риски выборки. В соответствии с Федеральным стандартом № 16 аудитор должен проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на цели конкретного теста и другие области аудита.

При тестировании средств внутреннего контроля аудитор уделяет основное внимание организации и эффективности их функциони-

ровании, а также оценке их риска. Если при этом выявляются ошибки, то аудитор должен проанализировать:

- прямое влияние выявленных ошибок на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- надежность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также ее влияние на планируемые аудиторские процедуры.

В случае если анализ обнаруженных искажений установил, что у многих из них есть общие характеристики, аудитор может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, которые обладают общей характеристикой, и провести аудиторские процедуры к сформированной страте.

Аудитор признает ошибку аномальной, когда он в достаточной мере уверен, что она не является представительной по отношению к генеральной совокупности.

По результатам аудиторских процедур по существу проверки элементов отобранной совокупности аудитор должен экстраполировать выявленные ошибки, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности. Аудитору необходимо проанализировать воздействие экстраполированной ошибки на цели конкретного теста и на другие области аудита, а также сравнить ее с допустимой ошибкой. Допустимая ошибка для процедуры проверки по существу является допустимым искажением и представляет сумму, меньшую или равную существенности на уровне отдельных показателей финансовой отчетности или сальдо счетов, групп однотипных операций.

Полная прогнозная величина ошибки определяется по формуле

$$ОШ_{п} = ОШ_{в} \frac{ОС - ЭН - ЭК}{СЭВ} + ОШ_{п} + ОШ_{к}, \quad (6.7)$$

- где $ОШ_{п}$ — фактическая величина ошибок, выявленная при выборке;
- $ОС$ — общий объем проверяемой совокупности;
 - $ЭН$ — сумма стоимости элементов наибольшей стоимости;
 - $ЭК$ — сумма стоимости ключевых элементов (т.е. имеющих большую вероятность наличия искажений);
 - $СЭВ$ — суммарная стоимость элементов выборки;
 - $ОШ_{п}$ — фактическая величина ошибок при проверке элементов наибольшей стоимости;
 - $ОШ_{к}$ — фактическая величина ошибок при проверке ключевых элементов.

При отсутствии наибольших и ключевых элементов в рассматриваемой совокупности полная прогнозная ошибка рассчитывается по следующей формуле:

$$ОШ_{п} = ОШ_{в} \frac{ОС}{СЭВ}. \quad (6.8)$$

В зависимости от соотношения величины полной прогнозной ошибки и уровня существенности возможны различные действия аудитора (табл. 6.7).

Таблица 6.7

Зависимость действий аудитора от величины полной прогнозной ошибки*

Соотношение величины полной прогнозной ошибки и уровня существенности	Действия аудитора
Величина полной прогнозной ошибки больше уровня существенности	Нет доказательств подтверждения достоверности отчетности
Величина полной прогнозной ошибки меньше уровня существенности	Следует получить подтверждение, что истинная ошибка не превышает уровень существенности
Величина полной прогнозной ошибки близка к уровню существенности	Аудитору необходимо выполнить действия: проанализировать причины возникновения ошибок, изменить аудиторские процедуры, потребовать исправить фактически выявленные ошибки

* Аннотировано по [33].

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.

В рабочих документах отражаются все стадии проведения выборки и анализ ее результатов.

6.3. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Аналитические процедуры — это анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучение связи этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причин возможных отклонений от нее. Их проводят в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 20 «Аналитические процедуры»,

утвержденным постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228. Аудитор должен применять аналитические процедуры на стадии планирования и завершающей стадии аудита, а также может использовать их на других стадиях.

Аналитические процедуры включают в себя рассмотрение:

- финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении с сопоставимой информацией за предыдущие периоды, ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, информацией об организациях, осуществляющих аналогичную деятельность;
- взаимосвязей между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, исходя из опыта аудируемого лица, а также финансовой и другой информацией.

К способам осуществления аналитических процедур относятся: простое сравнение, комплексный анализ с применением сложных статистических методов и др. Предметом профессионального суждения является выбор аудитором процедур, способов и уровня применения аналитических процедур.

Аналитические процедуры применяются: при планировании аудитором характера, временных рамок и объема аудиторских процедур; в качестве аудиторских процедур проверки по существу; общей обзорной проверки финансовой отчетности на завершающей стадии аудита.

При планировании аудита аудитору необходимо применять аналитические процедуры в целях понимания деятельности аудируемого лица и выявления областей возможного риска.

Применение аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу для достижения поставленной цели основывается на профессиональном суждении аудитора. В этом случае аудитору необходимо учитывать:

- цели выполнения аналитических процедур и степень, в которой он считает возможным полагаться на их результаты;
- особенности аудируемого лица и степень возможного разделения информации;
- и* наличие информации финансового и нефинансового характера;
- достоверность, уместность, сопоставимость, источник имеющейся информации;
- знания, полученные аудитором во время предыдущих аудитов, а также понимание им проблем аудируемого лица, которые служили причиной для замечаний и внесения корректировок в финансовую отчетность.

Аудитору следует применять аналитические процедуры ближе к завершению или непосредственно на завершающей стадии аудита при

формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая отчетность в целом мнению о деятельности аудируемого лица, которое сложилось у аудитора [37].

Процесс выполнения аналитических процедур состоит из следующих этапов:

- 1) определение цели;
- 2) выбор вида;
- 3) выполнение;
- 4) анализ результатов.

Прежде чем использовать результаты применения аналитических процедур в качестве аудиторских доказательств, необходимо оценить их надежность. Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур зависит:

- от существенности рассматриваемых счетов бухгалтерского учета и частей финансовой отчетности;
- других аудиторских процедур, направленных на достижение тех же целей;
- точности, с которой могут предполагаться результаты аналитических процедур;
- оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Аудитор будет уверен в надежности информации и результатах аналитических процедур в большей степени, если средства внутреннего контроля аудируемого лица за подготовкой информации, используемой при аналитических процедурах, можно считать действенными. Если вследствие применения аналитических процедур будут выявлены отклонения от ожидаемых закономерностей или взаимосвязи, противоречащие другой информации, либо отличающиеся от предполагаемых величин, то аудитор должен исследовать такие расхождения, получить по ним объяснения руководства аудируемого лица и соответствующие аудиторские доказательства. Изучение выявленных отклонений начинают с запросов, представленных руководству аудируемого лица. Полученные ответы на запрос оценивают на предмет достоверности. При необходимости применяют другие аудиторские процедуры.

6.4. ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ФОРМИРОВАНИЕ МЕТОДИКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Методика аудиторской проверки позволяет организовать качественную проверку при оптимальных затратах и времени на ее проведение. Эта методика является коммерческой тайной аудиторской организации, поэтому данный вопрос не раскрывается в зарубежной литературе. На методику конкретной аудиторской проверки также ока-

зывают влияние квалификация аудитора, опыт работы, степень детализации внутрифирменных стандартов и т.д.

1. *Подход, используемый при создании методики.* В соответствии с этим признаком выделены четыре направления методики аудита [82]. Бухгалтерский подход заключается в разработке методик проверки по различным разделам бухгалтерского учета. Юридический подход предусматривает создание методик проверки различных вопросов с юридической точки зрения, т.е. с позиций соблюдения требований нормативных правовых актов и их влияния на содержание хозяйственной операции, ее отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Отраслевой подход предполагает разработку методики аудита с учетом отраслевых особенностей клиентов аудиторской организации, а специальный — методики проверки групп экономических субъектов, обладающих общими специальными признаками (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, организационно-правовой формой, налоговым режимом и т.д.).

2. *Последовательность проверки.* Согласно этому признаку существуют четыре основных направления методики аудита. Если проверка начинается с кассы, то аудитору необходимо проводить инвентаризацию кассы. В настоящее время данный подход не является актуальным в зарубежной практике, так как все денежные средства хранятся в кредитных учреждениях. В России при аудите финансовой отчетности инвентаризация кассы, как правило, не проводится, однако возможно присутствие аудитора при ее проведении. Если проверка начинается с Главной книги, то аудитор рассматривает, имеют ли место необычные, нетипичные бухгалтерские проводки в проверяемом периоде, на которые необходимо обратить особое внимание, и с учетом этого организует сбор аудиторских доказательств.

При построении методики аудита с позиций процедур оформления первичных учетных документов, соблюдения документооборота проверка должна начинаться с изучения процедур, применяемых аудируемым лицом, и влияния результатов изучения на сбор аудиторских доказательств. Проверка психологии поведения сотрудников основана на выявлении лиц, заинтересованных в искажениях. Такой методике придерживаются английские аудиторы, которые используют следующее правило: понимать бухгалтерию — это не значит создавать сложные метафизические конструкции, напротив, подлинная бухгалтерия предполагала прежде всего и главным образом изучение психологии людей, работающих в бухгалтерии и на предприятии. Все должно иметь практический смысл. Вне практики нет идей [107].

3. *Эволюция развития аудита.* На методику аудита оказывают влияние этапы его развития. Различают подтверждающий аудит, систем-

но-ориентированный аудит и аудит, базирующийся на риске (см. подразд. 1.3).

4. *Роль аудитора.* На методику аудита влияет роль, т.е. миссия, которую выполняет аудитор в зависимости от теории аудита (см. подразд. 1.3).

5. *Объекты аудита.* По разделам бухгалтерского учета методика представляет собой сбор аудиторских доказательств в соответствии с разделами плана счетов бухгалтерского учета, например аудит основных, денежных средств и т.д. По циклам методика сформирована в зарубежной практике, в частности англо-саксонской системе учета, что обусловлено отсутствием единого плана счетов в рамках государства. В этом случае аудиторы выделяют типичные циклы, такие как циклы закупок, продаж, производственный цикл и др., и формируют методику проверки.

6. *Степень компьютеризации финансовой информации клиентом.* На методику аудита влияет использование аудируемым лицом компьютерной обработки данных (КОД). Она имеет место, если осуществляется компьютерная обработка значительных объемов учетной информации [69]. При этом не важно, кто осуществляет обработку информации — персонал экономического субъекта или третья сторона по договору, в каких объемах проводится обработка информации, во всех аспектах или по отдельным участкам учета.

Аудируемое лицо обязано предоставить аудитору доступ к системе КОД. При отказе необходимая информация должна быть представлена на бумажных носителях, в противном случае это является ограничением объема аудита.

Аудитор должен знать программное обеспечение в объеме, необходимом для проведения аудита, либо привлечь эксперта. Проверяющее лицо изучает и оформляет в рабочих документах существенные вопросы организации обработки учетных данных в системе КОД, описание технического и программного обеспечения, возможности компьютерной системы (гибкое реагирование на изменение законодательства, формирование отчетности, выполнение аналитических процедур), а также оценивает квалификацию бухгалтерского персонала в области КОД.

Компьютерная обработка данных бухгалтерского учета повышает риск аудита, если отсутствуют ограничения несанкционированного доступа к системе КОД, внутрифирменный контроль за КОД и др. Риск аудита снижается, если программные продукты являются лицензированными, существует контроль программного обеспечения, все подразделения работают в единой среде КОД.

Аудитору необходимо убедиться, что регистры учета соответствуют данным первичных документов, все изменения программного обеспечения согласованы с разработчиком, алгоритмы расчетов соответствуют требованиям нормативных актов, информационная база внутри компьютера обеспечивает сохранность информации, кодирование (декодирование), имеется ограничение несанкционированного доступа к базе данных программного продукта.

При разработке методики аудита учитывают возможные *искажения в финансовой отчетности*, т.е. неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета. Искажение может являться следствием ошибок и недобросовестных действий. Аудитору необходимо соблюдать требования Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», утвержденного постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532 [30].

К искажениям относятся ошибки и недобросовестные действия.

Ошибка — это непреднамеренное искажение в финансовой отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации, т.е. искажение при отсутствии умысла. Например:

- 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.

Недобросовестные действия — это 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. В Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности рассматриваются только недобросовестные действия, являющиеся причиной существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Преднамеренные искажения, которые возникают в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита, подразделяют на следующие типы:

- возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- возникающие в результате присвоения активов.

Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестных действий, в соответствии с приложением к Федеральному стандарту № 13 рассматривают по группам (табл. 6.8).

Таблица 6.8

Виды искажений финансовой отчетности*

Группа искажений	Фактор риска
1. Недобросовестное составление финансовой отчетности	1.1. Относящиеся к особенностям руководства аудируемого лица и его влиянию на контрольную среду 1.2. Относящиеся к состоянию области деятельности аудируемого лица 1.3. Относящиеся к характеристикам хозяйственной деятельности и финансовой стабильности
2. Незаконное присвоение активов	2.1. Связанные с подверженностью активов присвоению 2.2. Связанные со средствами контроля

* Аннотировано по [30].

Факторами риска, относящимися к особенностям руководства аудируемого лица и его влиянию на контрольную среду [связаны со способностями руководства аудируемого лица, воздействием с его стороны, стилем руководства и отношением к средствам внутреннего контроля и процессу составления финансовой (бухгалтерской) отчетности], являются:

- наличие у руководства аудируемого лица мотива для недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- ненадлежащее отношение руководства аудируемого лица к надежности средств внутреннего контроля и адекватности процесса составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- излишне активное участие в финансовых вопросах руководящих сотрудников, сфера ответственности которых не включает в себя эти вопросы, либо в выборе учетной политики, либо определении важных оценочных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- большая текучесть кадров среди руководящих сотрудников, а также в составе коллегиальных органов управления аудируемого лица;
- конфликты между руководством аудируемого лица и действующим или предшествующим аудитором;
- наличие в прошлом фактов нарушения законодательства о ценных бумагах или жалоб, направленных в адрес аудируемого лица или его руководства, со ссылкой на факты недобросовестных действий или нарушение законодательства о ценных бумагах;
- недостатки или неэффективность практики корпоративного управления.

В состав **факторов риска, относящихся к состоянию области деятельности аудируемого лица**, входят:

- введение новых нормативных требований, которые могут отразиться на финансовой стабильности или прибыльности аудируемого лица;
- высокий уровень конкурентной борьбы или насыщения рынка, сопровождающийся падением нормы прибыли;
- спад в отрасли, сопровождающийся растущим количеством случаев банкротства организаций и существенным спадом покупательского спроса;
- существенные и быстрые изменения условий предпринимательской деятельности в отрасли, в которой осуществляет деятельность аудируемое лицо.

Факторами риска, относящимися к характеристикам хозяйственной деятельности и финансовой стабильности, являются:

- неспособность учитывать денежные потоки в результате хозяйственной деятельности при отражении объема или роста выручки;
- трудности в получении дополнительного капитала для выигрыша в конкурентной борьбе, в том числе недостаток финансирования исследований и разработок, а также капитальных вложений;
- значимые оценочные показатели, которые содержат большую долю субъективных суждений или неопределенности либо подлежат существенному изменению в ближайшем будущем, что подорвет финансовое положение аудируемого лица;
- операции с аффилированными лицами, которые не относятся к обычному ведению хозяйственной деятельности;
- операции с аффилированными лицами, которые не подлежат аудиту или аудит которых осуществляется другим аудитором;
- необычные или умышленно усложненные хозяйственные операции (как правило, ближе к окончанию отчетного периода), проблематичные с точки зрения требования приоритета содержания перед формой;
- крупные операции со счетами в банках, с организациями или филиалами, расположенными в офшорных странах или на территориях, при отсутствии их достаточных обоснований с точки зрения порядка ведения хозяйственной деятельности;
- неоправданно усложненная организационная структура аудируемого лица, привлечение для ведения деятельности многочисленных юридических лиц, использование соподчиненности руководства аудируемого лица или заключение договоров без очевидной деловой цели;
- сложность при установлении организации или лица (лиц), реально контролирующих аудируемое лицо;

- необычно быстрый рост прибыли, значительно отличающийся от этого показателя в аналогичных организациях отрасли;
- значительная зависимость от изменения процентных ставок по кредитам;
- необычно высокая зависимость от долговых обязательств, недостаточная способность выполнить требования по погашению обязательств или наличие долговых контрактов, выполнение которых затруднительно;
- нереально агрессивный характер объема продаж или программ стимулирования прибыльности;
- угроза надвигающегося банкротства, ареста имущества или внешнего поглощения;
- негативные последствия в результате невозможности завершить какую-либо крупную (важную) хозяйственную операцию (например, объединение организаций или заключение договора), если в финансовой (бухгалтерской) отчетности будут отражены плохие результаты хозяйственной деятельности;
- плохое или ухудшающееся финансовое положение в результате гарантирования руководством аудируемого лица крупных сумм долговых обязательств.

К факторам риска, связанным с подверженностью активов присвоению, относятся:

- обращение крупных сумм наличных денег;
- особенности материальных запасов (например, сочетание небольшого размера с высокой стоимостью или повышенным спросом);
- существование легко реализуемых активов (например, денежных документов на предъявителя или драгоценных камней);
- наличие основных средств небольшого размера в сочетании с рыночной привлекательностью и отсутствием признаков определения владельца.

Факторами риска, связанными со средствами контроля, являются отсутствие:

- надлежащего надзора со стороны руководства аудируемого лица (например, неоправданно редкие проверки удаленных мест ведения хозяйственной деятельности);
- надлежащих процедур отбора и проверки кандидатов на замещение должностей, предполагающих доступ к активам, подверженным присвоению;
- порядка в системе учета активов, подверженных присвоению;
- надлежащего распределения обязанностей между ответственными сотрудниками или проведения регулярных независимых проверок;

- соответствующей системы авторизации (разрешения и утверждения) руководством аудируемого лица хозяйственных операций (например, совершения покупок);

- своевременного и надлежащего документирования операций.

К этой же группе факторов риска относятся:

- недостаточная охрана и (или) отсутствие средств, надежно препятствующих физическому доступу к денежным средствам, товарно-материальным запасам или основным средствам;

- неиспользование права на очередной отпуск сотрудниками, исполняющими основные контрольные функции.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за возникновение искажений, непринятие мер по их предупреждению, неустранение искажений, а аудитор — за выражение мнения о достоверности финансовой отчетности во всех существенных аспектах.

6.5. СПЕЦИАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

При аудите финансовой отчетности необходимо рассмотреть специальные аспекты: выявить особенности первой проверки аудируемого лица; проверить соблюдение нормативных правовых актов, прогнозную информацию, оценочные значения, прочую информацию, содержащуюся в финансовой отчетности.

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица», утвержденным постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 [36], *первая проверка аудируемого лица* (его финансовой отчетности) проводится впервые или когда аудит финансовой отчетности за предыдущий период осуществлялся другим аудитором. Аудитор проверяет остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода и должен получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства того, что:

- остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность текущего года;

- 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 отчетности;

- учетная политика применяется последовательно либо изменения в учетной политике были должным образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в установленном порядке.

Достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода зависят:

- от учетной политики аудируемого лица;
- фактов проведения аудита финансовой отчетности предыдущего периода и модификации аудиторского заключения;
- особенностей ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом и вероятности искажений в финансовой отчетности текущего отчетного периода;
- существенности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода для финансовой отчетности текущего периода.

Аудитор должен установить, соблюдалась ли учетная политика аудируемым лицом при формировании остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода и составлении финансовой отчетности текущего отчетного периода. При наличии изменений в учетной политике аудитор должен определить, были ли они должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в финансовой отчетности.

В случае когда аудит финансовой отчетности проводился другим аудитором, действующий аудитор может получить доказательства в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало периода, используя рабочие документы другого аудитора. Если в результате выполнения аудиторских процедур аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения [36].

Если остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода содержат искажения, которые могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой отчетности, и их последствия должным образом не отражены в бухгалтерском учете и не раскрыты в финансовой отчетности, то аудитор в зависимости от конкретных обстоятельств выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение. О выявленных искажениях он должен сообщить руководству аудируемого лица и с его разрешения проинформировать предшествующего аудитора.

В случае когда учетная политика текущего периода не применялась последовательно в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода и последствия изменений учетной политики не были должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в финансовой отчетности, аудитор в зависимости

от конкретных обстоятельств выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение [36]. В аудиторском заключении должны быть указаны причины его модификации.

При аудите финансовой отчетности аудитор обязан *проверить соответствие финансовых, хозяйственных операций аудируемого лица действующим нормативным актам*, так как их несоблюдение может существенно повлиять на ее достоверность. Согласно Федеральному правилу (стандарту) № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», утвержденному постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532 [31], под термином «несоблюдение» понимается как преднамеренное, так и непреднамеренное действие или бездействие аудируемого лица, которое противоречит нормативным актам Российской Федерации.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за соблюдение аудируемым лицом требований нормативных актов Российской Федерации, а также за предотвращение и обнаружение фактов несоблюдения нормативных актов Российской Федерации. Аудитор несет ответственность за выражение профессионального мнения о степени достоверности финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями нормативных актов во всех существенных аспектах.

Существует неизбежный риск того, что некоторые искажения в финансовой отчетности не будут обнаружены, несмотря на надлежащее планирование аудита и его проведение в соответствии с федеральными правилами (стандартами). Риск увеличивается, когда существенное искажение является результатом несоблюдения нормативных актов Российской Федерации вследствие:

- наличия нормативных правовых актов Российской Федерации, касающихся текущей деятельности аудируемого лица, которые обычно не оказывают существенного влияния на его финансовую (бухгалтерскую) отчетность и потому не всегда учитываются его системой внутреннего контроля и бухгалтерского учета;

- и* влияния, которое оказывают на эффективность аудиторских процедур ограничения, присущие системе внутреннего контроля и бухгалтерского учета, а также применения в ходе аудита выборочных методов и тестирования;

- характера большинства доказательств, получаемых аудитором, поскольку они лишь предоставляют доводы в подтверждение определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера;

- совершения действий, направленных на сокрытие фактов несоблюдения законодательства Российской Федерации.

При планировании и проведении аудита аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм, сознавать, что могут быть выяв-

лены условия или события, которые ставят под сомнение соблюдение аудируемым лицом нормативных актов Российской Федерации, и иметь общее понимание основных нормативных актов Российской Федерации, применимых к данному аудируемому лицу.

В задачу аудитора входит получение официальных письменных заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица о том, что аудитору сообщены все известные факты несоблюдения нормативных актов Российской Федерации, влияние которых учитывается при подготовке финансовой отчетности. При отсутствии доказательств обратного аудитор вправе предположить, что аудируемое лицо соблюдает требования законодательства Российской Федерации при подготовке финансовой отчетности.

При выявлении фактов несоблюдения нормативных актов Российской Федерации аудитору необходимо оценить их влияние на финансовую отчетность и принять во внимание:

- возможные финансовые последствия, в частности санкции, ущерб, угрозу конфискации активов по решению суда, вынужденное прекращение деятельности и судебные разбирательства;
- необходимость раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о возможных финансовых последствиях для аудируемого лица несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации;
- обязанность поставить под сомнение достоверность всей финансовой (бухгалтерской) отчетности в случае, если последствия несоблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации являются существенными для аудируемого лица.

Существенные нарушения нормативных актов отражаются в рабочих документах, рассматривается их влияние на дальнейшие процедуры аудита. Руководству аудируемого лица сообщают об этом в отчете аудитора, а пользователям — в аудиторском заключении.

Аудитор должен в максимально короткий срок довести до сведения совета директоров и высшего руководства о выявленных фактах несоблюдения нормативных актов Российской Федерации или получить доказательства того, что они надлежащим образом проинформированы. Если по профессиональному суждению аудитора несоблюдение нормативных актов является преднамеренным и существенным, то руководство аудируемого лица извещается незамедлительно.

Мнение с оговоркой или отрицательное мнение выражают, когда факт несоблюдения нормативных актов Российской Федерации оказывает существенное влияние на финансовую отчетность и не отражен в ней надлежащим образом.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, аудитор должен сообщать уполномоченным органам информацию об обнаруженных существенных фактах несоблюдения нормативных правовых актов, несмотря на необходимость соблюдения аудиторской тайны. Если аудируемое лицо не предпринимает действий по исправлению ситуации, аудитор может отказаться от аудиторского задания, даже когда последствия несоблюдения не являются существенными.

В задачу аудитора входит проверка достоверности прогнозной информации, представленной руководством аудируемого лица. *Прогнозной* является планируемая финансовая информация в отношении будущих событий, ожидаемая руководством. В соответствии с ПСАД «Проверка прогнозной информации», одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.08.1999 протоколом № 5 [74], проверка прогнозной информации — это сопутствующая аудиту услуга, и она не оказывается, если ее подготовила эта же аудиторская организация. При аудите финансовой отчетности может проводиться проверка прогнозной информации.

Цель проверки — установить надежность, реальность использованных допущений при подготовке информации, а также правильность ее формирования и представления. В необходимых случаях можно использовать работу эксперта. Аудитор должен отказаться от проверки прогнозной информации, если имеются сомнения в применимости принятых допущений, использовании этой информации экономическим субъектом.

На объем и характер аудиторских процедур влияют знание бизнеса аудируемого лица, возможность использования предыдущей отчетности, период времени, на который распространяется прогнозная финансовая информация (чем больше планируемый период, тем выше вероятность искажений). При наличии существенных искажений рассматриваются особенности подготовки прогнозной информации, в частности: квалификация персонала, ответственного за ее подготовку; система внутреннего контроля в отношении этой информации; методы подготовки финансовой информации; документация, оформленная при составлении прогнозной информации; отклонения прогнозной информации предыдущих периодов от фактических данных, их причины.

Проверяя правильность подготовки прогнозной финансовой информации, аудитор использует следующие процедуры: пересчет выборочно расчетов прогнозных показателей, оценка непротиворечивости данных. При выявлении существенных искажений в расчетах оценивается их влияние на прогнозные результаты.

От руководства аудируемого лица аудитор должен получить в письменной форме разъяснения цели использования прогнозной информации, применимость допущений, на которых строится прогноз, а также информированности об ответственности руководства за содержание прогнозной информации. Аудитор несет ответственность за выражение мнения о применимости допущений, правильности подготовки информации исходя из допущений и ее представления.

При наличии в финансовой отчетности оценочных значений аудитор необходимо установить уровень их достоверности. *Оценочными значениями* являются приблизительные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения. Аудит оценочных значений проводится в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 21 «Особенности аудита оценочных значений», утвержденным постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 [38].

К оценочным значениям относятся: оценочные резервы; амортизационные отчисления; начисленные доходы; отложенные налоговые активы и обязательства; резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности; убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров.

По специфике конкретного показателя (технике расчета) оценочные значения подразделяют на простые и сложные, а по времени расчета — на текущие и отчетные.

При наличии в финансовой отчетности оценочных значений возрастает риск ее существенных искажений. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно того, является ли оценочное значение приемлемым в данных обстоятельствах и раскрыта ли, если это необходимо, надлежащим образом информация о данном оценочном значении.

При аудите оценочных значений рекомендуется:

- провести общую и детальную проверку процедур, используемых руководством аудируемого лица при расчете оценочных значений;
- использовать независимую оценку для сравнения с оценкой, осуществленной руководством аудируемого лица;
- проверить последующие события, в том числе события после отчетной даты, чтобы подтвердить правильность сделанного расчета.

Общая и детальная проверка процедур, используемых руководством аудируемого лица, включает в себя: оценку исходных данных и рассмотрение допущений, на которых основывается оценочное значение; проверку правильности используемых формул и арифметиче-

ских расчетов; сравнение расчетов предыдущих периодов с фактическими результатами за эти периоды; рассмотрение процедур утверждения оценочных значений руководством аудируемого лица. При оценке допущений, на которых основывается оценочное значение, аудитор рассматривает, являются ли они: разумными с учетом фактических результатов за предыдущие периоды; последовательно применяемыми с допущениями, используемыми для расчета других оценочных значений; согласованными с планами руководства аудируемого лица. Проверка правильности используемых формул при расчете оценочных значений основывается на знаниях аудитора по следующим вопросам: финансовые результаты аудируемого лица за предыдущие периоды; практика, которой придерживаются другие хозяйствующие субъекты данной отрасли; планы руководства аудируемого лица, сообщенные аудитору.

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 21 аудитору необходимо сравнить оценочные значения за предыдущие периоды с фактическими результатами за эти же периоды в целях:

- получения аудиторских доказательств в отношении общей надежности процедур оценки, используемых аудируемым лицом;
- понимания необходимости корректировки формул, расчета оценочных значений;
- определения того, учитывались ли аудируемым лицом различия между фактическими результатами и предыдущими оценками, а также были ли сделаны надлежащие корректировки и раскрытие информации в финансовой отчетности.

Удостоверяет правильность и утверждает существенные оценочные значения руководство аудируемого лица. Задача аудитора — уточнить, выполнена ли эта функция руководством и оформлен ли расчет оценочных значений с приложением надлежащих документов.

Аудитор может осуществить самостоятельно или получить от третьего лица независимую проверку и сравнить ее с оценочным значением, рассчитанным руководством аудируемого лица. При сложном расчете оценочных значений с использованием специальных методик аудитор имеет право воспользоваться результатами работы эксперта.

Последующие события, осуществленные и произошедшие по окончании отчетного периода, но до даты завершения аудита, в части оценочных значений могут являться аудиторскими доказательствами. Аудитор оценивает результаты аудиторских процедур на основании знаний о деятельности аудируемого лица и определяет, согласуются ли его оценки с другими доказательствами, представленными в ходе аудита. Аудиторская организация должна проанализировать выявленные искажения оценочных значений и их влияние на достоверность финансовой отчетности.

Если они существенны, то рассматривается вопрос о модификации аудиторского заключения. Ответственность за оценочные значения в финансовой отчетности несет руководство аудируемого лица, а за выражение мнения о достоверности представленных показателей оценочных значений в финансовой отчетности — аудитор.

Прочая информация — информация финансового и нефинансового характера, представленная вместе с проаудированными финансовыми документами собственникам и другим пользователям в годовой отчетности. Требования к ней представлены в ПСАД «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность», одобренном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.08.1999 протоколом № 5 [75].

В задачу аудитора входит рассмотрение прочей информации на предмет ее непротиворечивости финансовой отчетности во всех существенных аспектах. При этом на документе, содержащем проаудированную отчетность, делается соответствующая отметка в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации. При выражении мнения о финансовой отчетности аудитор не несет ответственности за достоверность прочей информации, включенной в этот документ.

Прочая информация должна быть документирована и поступить к аудитору заранее, до даты подписания аудиторского заключения, для чего необходимо сообщить об этом руководству аудируемого лица. В противном случае она изучается сразу после получения от экономического субъекта.

Рассмотрение прочей информации включает в себя знакомство с ее содержанием, сравнение данных, проверку расчетов, которые сделаны на основе финансовой отчетности, и другие действия. При выявлении существенных противоречий между прочей информацией и финансовой отчетностью аудитор определяет, должна ли быть скорректирована прочая информация, отчетность, и сообщает руководству аудируемого лица о необходимости поправок. Если руководство не вносит изменения в финансовую отчетность, прочую информацию, то аудитор рассматривает вопрос о модификации аудиторского заключения. В случае наличия в прочей информации существенного искажения какого-то факта аудитор должен обсудить это с руководителем проверяемого экономического субъекта, а при разногласиях — предложить привлечь эксперта. Если прочая информация рассмотрена после даты подписания аудиторского заключения и в ней выявлены существенные искажения, то аудитор сообщает об этом факте руководству аудируемого лица и пользователям отчетности, соблюдая требования Федерального правила (стандарта) № 10 «События после отчетной даты» [27].

Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте основные этапы аудиторской проверки.
2. Раскройте основные критерии отбора аудиторских организаций, аудируемых лиц.
3. Что такое аудиторская выборка? Какие типы рисков выборки вы знаете?
4. Каковы методы отбора элементов выборки и факторы, влияющие на ее объем?
5. Что включает в себя понятие аналитических процедур в аудите? Каковы их виды, этапы выполнения?
6. Какие факторы оказывают влияние на методику аудита?
7. Какую особенность имеет аудит в условиях КОД?
8. Дайте характеристику видов искажений финансовой отчетности.
9. Раскройте особенности первой проверки финансовой отчетности аудируемого лица.
10. Каковы основные положения проверки соблюдения нормативных правовых актов при проведении аудита?
11. Назовите основные положения проверки аудитором оценочных значений.
12. Раскройте основные положения по проверке аудитором прогнозной и прочей информации.

Тесты

1. Генеральную совокупность можно разделить на подмножества:
 - а) да, в любом случае;
 - б) да, если каждое из подмножеств представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками;
 - в) нет, нельзя.
2. Преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа сотрудников аудируемого лица для извлечения незаконной выгоды, являются:
 - а) недобросовестными действиями;
 - б) ошибкой;
 - в) сокрытием фактов.
3. Аудитору следует использовать работу эксперта в области информационных технологий:
 - а) в любом случае, если экономический субъект применяет КОД;
 - б) при отсутствии у аудитора специальных знаний в области КОД;
 - в) в случае привлечения проверяемым экономическим субъектом третьей стороны по договору для обработки данных в КОД.

4. Начальные сальдо должны отражать учетную политику, применявшуюся в предыдущих отчетных периодах:
 - а) да;
 - б) нет;
 - в) данный вопрос решается по профессиональному суждению аудитора.
5. К оценочным значениям в бухгалтерском учете относится:
 - а) уставный капитал;
 - б) материально-производственные запасы;
 - в) отложенные налоговые активы.
6. Аудиторская организация при аудите финансовой отчетности должна рассмотреть прочую информацию, содержащуюся в этой финансовой отчетности:
 - а) если это согласовано в договоре на проведение аудита;
 - б) во всех существенных аспектах на предмет ее непротиворечивости;
 - в) детально и подробно.
7. Укажите, сколько типов преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматривается в ходе аудита:
 - а) два;
 - б) три;
 - в) четыре.
8. Аналитические процедуры могут применяться:
 - а) на всех стадиях аудита;
 - б) только в процессе планирования;
 - в) только при обобщении результатов аудита.
9. Аудиторской выборкой является:
 - а) применение аудиторских процедур ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций;
 - б) применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций;
 - в) применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам только одной статьи отчетности.
10. Аудитор должен получить доказательства соблюдения нормативных актов Российской Федерации:
 - а) которые оказывают влияние на определение существенных величин и раскрытие информации в отчетности;
 - б) все, которые регулируют деятельность аудируемого лица;
 - в) только те, которые оказывают влияние на налоговую отчетность.

ПОДГОТОВКА И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

7.1. ДОКУМЕНТЫ, ОФОРМЛЯЕМЫЕ НА СТАДИЯХ ПОДГОТОВКИ, ПЛАНИРОВАНИЯ И ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ АУДИТА

На этапах организации, планирования и осуществления аудита в соответствии с правилами (стандартами) аудиторской деятельности оформляются следующие документы: общий план и программа аудита (см. подразд. 7.3); письмо о проведении аудита, договор на проведение аудита; рабочие документы аудитора (см. тему 8).

Письмо о проведении аудита — это документ, направляемый аудитором клиенту и подписываемый руководством аудируемого лица при согласии с основными условиями задания по проведению аудита. Оно подготовлено в соответствии с требованиями Федерального правила (стандарта) № 12 «Согласование условий проведения аудита», утвержденного постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532 [29]. Аудитор может использовать в ходе согласования условий договоренности с руководством аудируемого лица письмо о проведении аудита. При достижении договоренности об условиях оказания сопутствующих аудиту услуг может оказаться уместным составление по ним отдельных писем.

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 12 «Согласование условий проведения аудита» аудитор и клиент должны достичь согласия по условиям договоренности относительно будущей работы и отразить это документально в договоре. Письмо о проведении аудита аудитор может использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица.

Договор на проведение аудита представляет собой соглашение, условие, заключаемое между двумя и более лицами, взаимное обязательство в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации. Его подготовку начинают после предварительного ознакомления с деятельностью клиента и принятия аудиторской организацией решения о возможности проведения аудита. Договор может

быть разовым или долгосрочным. В нем целесообразно раскрыть основные, существенные условия, в том числе определить цели, задачи, объем аудиторской услуги, сроки и этапы выполнения договора, права, обязанности и ответственность сторон, порядок предоставления отчетной документации по результатам завершения работы, порядок оплаты и разрешения споров. При оказании сопутствующих аудиту услуг дополнительно определяется перечень согласованных процедур. В интересах аудитора и аудируемого лица — заблаговременное подписание этого договора.

Письма о проведении аудита (договор на проведение аудита) для клиентов могут иметь особенности, а также разные форму и содержание, но, как правило, включают в себя:

- цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- объем аудита, в том числе ссылки на законодательство Российской Федерации и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- информацию 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 необнаружения некоторых, в том числе существенных, искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- требование предоставления свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;
- цену проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

В письме о проведении аудита (договоре на проведение аудита) указывают также необходимую дополнительную информацию (например, привлечение эксперта).

При согласованном аудите может быть принято решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита. Аудитор должен решить, надо ли пересмотреть условия аудиторского задания или напомнить аудируемому лицу о существующих условиях задания.

Составление нового письма могут сделать целесообразным следующие факторы:

- любой признак, указывающий на неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;

- любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;
- кадровые перемены в высшем руководстве, совете директоров или в структуре аудируемого лица;
- изменения в структуре собственности аудируемого лица;
- значительные изменения характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
- требования законодательства Российской Федерации.

Если клиент обратится к аудитору до завершения выполнения условий договора с просьбой изменить их на имеющие более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой отчетности, то аудитор должен рассмотреть их целесообразность.

Просьба клиента об изменении условий договоренности может быть вызвана:

- возникновением 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 ограничения объема аудита. Обоснованными причинами изменения условий договора являются возникновение обстоятельств, влияющих на требования аудируемого лица, или неправильное понимание характера услуги, запрашиваемой изначально. Изменение аудиторского задания не может быть обоснованным, если оно вызвано неточной или неполной информацией, и аудитор не должен на него соглашаться. Прежде чем давать согласие на пересмотр условий договора, который может привести к замене аудита сопутствующими услугами, необходимо учесть возможные правовые последствия. При изменении задания аудитор и клиент согласовывают новые условия договора.

Если аудитор не может согласиться на иное задание и аудируемое лицо против продолжения процедуры в соответствии с первоначальными условиями, то аудитор должен отказаться от выполнения работы и сообщить о возникшей ситуации заинтересованным лицам (например, совету директоров или акционерам).

7.2. ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА

Понятие «качество аудита» можно определить как степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финан-

совой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица [88]. В связи с усилением требований законодательства Российской Федерации в области контроля качества аудиторской деятельности повышение внимания аудиторских фирм к этому аспекту их деятельности становится одним из важнейших факторов конкурентоспособности и выживания на рынке аудиторских услуг.

Для выполнения аудиторских услуг в соответствии с требованиями аудиторских стандартов в аудиторской организации осуществляется **внутренний контроль качества аудита** — политика и процедуры, принятые аудиторской организацией для обеспечения разумной уверенности в том, что все аудиторские проверки, выполненные аудиторской фирмой, осуществлялись в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 1 «Цели и основные принципы аудита финансовой отчетности», утвержденным постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, и согласно требованиям Федерального правила (стандарта) № 7 «Внутренний контроль качества аудита», утвержденного постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405. Принципы и конкретные процедуры контроля качества аудита реализуются как в рамках всей деятельности аудиторской организации, так и в ходе проведения каждой аудиторской проверки, а также могут быть применены при оказании сопутствующих аудиту услуг [24].

Аудиторская организация должна определить методы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы для обеспечения проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг в соответствии:

- с федеральными законами;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- внутренними правилами (стандартами), действующими в профессиональном аудиторском объединении, членом которого является аудиторская фирма;
- иными документами.

Принципы внутреннего контроля качества аудита, характер, временные рамки, цели и конкретные процедуры, применяемые аудиторской фирмой, зависят от объема и характера деятельности аудируемого лица, его территориального расположения, организационной структуры, соотношения затрат и выгод. В связи с этим методы и процедуры, а также и объем документации будут меняться. Однако принципы и процедуры внутреннего контроля качества аудита, представленные в Федеральном правиле (стандарте) № 7, являются обязательными для исполнения всеми аудиторскими организациями и включают в себя:

профессиональные требования — соблюдение работниками аудиторской организации принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения;

профессиональную компетентность — владение работниками аудиторской организации надлежащими навыками и обладание профессионализмом, необходимым для выполнения обязанностей с должной тщательностью;

поручение заданий — возложение обязанностей по проведению аудита на работников, имеющих специальную подготовку и опыт, которые необходимы в конкретных условиях;

контрольные полномочия — направление в достаточной мере работы аудиторского персонала, осуществление текущего контроля на всех уровнях для обеспечения разумной уверенности в том, что выполненная работа соответствует надлежащему уровню качества;

консультирование — проведение в случае необходимости консультаций со специалистами, обладающими надлежащими знаниями;

работу с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, — постоянная работа как с потенциальными, так и существующими клиентами;

мониторинг эффективности процедур — регулярное наблюдение за адекватностью и эффективностью принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества.

До сведения работников аудиторской фирмы необходимо довести принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита так, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что они поняты и применяются на практике.

Федеральное правило (стандарт) № 7 определяет категории лиц, участвующих в контроле качества:

руководитель аудиторской проверки — аудитор, несущий ответственность за проведение аудита;

работники — руководящие сотрудники, другие специалисты, участвующие в аудиторской деятельности аудиторской фирмы, а также в оказании сопутствующих аудиту услуг;

ассистенты аудитора — сотрудники, участвующие в проведении аудита и не являющиеся аудиторами.

Внутренний контроль качества работы осуществляется в отношении каждой аудиторской проверки, в том числе при проведении аудита. Для этого руководитель аудиторской проверки должен:

а) применять такие процедуры контроля, которые соответствуют целям и задачам аудиторской проверки;

б) анализировать профессиональную компетентность тех аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу;

в) формулировать четкие указания о проведении аудиторами и их ассистентами соответствующих аудиторских процедур.

Важным средством доведения до сведения ассистентов аудитора указаний по проведению аудита являются: программа аудита, смета затрат времени и общий план аудита.

Во время аудита работники, осуществляющие контрольные функции, должны:

- контролировать ход аудита в целях определения профессиональной компетенции ассистентов аудитора, понимания ими указаний по проведению аудита, выполнения работы в соответствии с общим планом и программой аудита;
- получать информацию и рассматривать важные вопросы в области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе проверки, оценивать их важность и вносить соответствующие изменения в общий план и программу аудита;
- устранять расхождения в профессиональных суждениях работников.

При выполнении работы ассистентами аудитора результаты проверяются работниками, имеющими по крайней мере равный уровень компетентности, по вопросам:

- на соответствие программе аудита;
- надлежащее документальное оформление работы и результатов;
- отражение всех важных аспектов аудита в аудиторских выводах;
- достижение цели аудиторских процедур;
- соответствие выводов результатам работы и подтверждение аудиторского мнения.

Контроль качества в отношении конкретной проверки включает в себя:

- анализ общего плана и программы аудита;
- оценку неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, в том числе результатов тестов средств внутреннего контроля и поправок, внесенных в общий план и программу аудита;
- документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе, в частности результатов консультаций;
- исследование финансовой отчетности, предлагаемых поправок и аудиторского заключения.

Оценка работы по проведению аудита может включать в себя дополнительные контрольные процедуры до предоставления аудитор-

ского заключения, которые осуществляют работники, не участвующие в данной аудиторской проверке. Помимо внутреннего контроля качества аудиторских услуг в рамках каждой конкретной организации в настоящее время усиливается соответствующий контроль со стороны государства и общественных аудиторских объединений. Государством делегировано осуществление контроля за качеством аудиторских услуг, соблюдением стандартов аудиторской деятельности аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям. Например, в Аудиторской палате России (АПР) в настоящее время создан и функционирует комитет, осуществляющий соответствующие проверки в отношении аудиторских организаций — членов АПР. Проверки проводятся сертифицированными АПР уполномоченными экспертами в этой области. По результатам проверок выдается заключение о соответствии качества работы аудиторской организации требованиям нормативных правовых актов. Профессиональное аудиторское объединение выступает гарантом соблюдения аудиторами стандартов, а также принципов и процедур внутреннего контроля качества.

7.3. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

Планирование аудита — один из обязательных этапов, который заключается в определении стратегии и тактики аудита, объема проверки, составлении общего плана, разработке программы и конкретных аудиторских процедур [20]. Оно должно осуществляться в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита», утвержденным постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 [20], которое применяется к согласованному аудиту. Планирование способствует:

- уделению необходимого внимания важным областям аудита;
- выявлению потенциальных проблем;
- выполнению работы с оптимальными затратами, качественно и своевременно;
- эффективному распределению работы между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке;
- координации работы аудиторов и других специалистов.

Для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала клиента аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с руководством и персоналом клиента. При этом он несет ответственность за содержание общего плана, программы аудита. Общий план является описанием предполагаемого объема и порядка проведения проверки. При его разработке необходимо принимать во внимание:

- деятельность аудируемого лица;
- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- риск и существенность;
- характер, временные рамки, объем процедур;
- координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы;
- прочие аспекты.

Аудитор должен обладать соответствующими знаниями и получить информацию о деятельности клиента 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 отчетность, подходы к аудиту либо аудиторское заключение. Требования к пониманию деятельности аудируемого лица определены в Федеральном правиле (стандарте) № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица», утвержденном постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532 [32]. Понимание деятельности клиента также используется аудитором при оценке неотъемлемого риска и риска средств контроля, определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. Уровень знаний аудитора, необходимый для выполнения задания, включает в себя: общее знание экономики и отрасли, в которой действует субъект; конкретные знания о том, каким образом субъект функционирует. Уровень знаний, необходимый аудитору, как правило, ниже уровня знаний руководства клиента.

В Федеральном правиле (стандарте) № 15 раскрыты положения в отношении получения знаний деятельности клиента и их применения. До заключения договора аудитор должен иметь предварительные сведения об отрасли, структуре собственности, руководстве и собственниках клиента, необходимые для проведения аудита. После заключения договора следует расширить объем и степень детализации информации, получив ее в начале аудита. В ходе аудита эта информация оценивается, обновляется, пополняется. Приобретение знаний о деятельности клиента осуществляется на всех стадиях аудита и представляет собой непрерывный процесс сбора и оценки информации, а также соотнесения ее с аудиторскими доказательствами. При повторяющемся аудите выполняют процедуры, позволяющие выявить значительные изменения в деятельности клиента, произошедшие после предыдущего аудита. Сведения о деятельности клиента можно получить из различных источников, например рабочих документов, нормативно-правовых актов, официальных публикаций, относящихся к данной сфере деятельности, внутренних документов клиента, от сотрудников аудируемого лица, других аудиторов,

юристов, третьих лиц. Применение знаний о деятельности клиента помогает оценивать риски и выявлять проблемы, эффективно планировать и осуществлять проверку, анализировать аудиторские доказательства, обеспечивать высокое качество аудита и обоснованность выводов.

Аудитор должен проконтролировать, чтобы сотрудники, назначенные выполнять аудиторское задание, получили достаточный объем информации о деятельности аудируемого лица, позволяющий выполнить порученную работу. Кроме того, надо 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 анализируют, 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.

Программа аудита является набором инструкций для аудитора, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В соответствии с аудиторскими стандартами различают программу тестов средств контроля и программу сальдо счетов и групп однотипных операций. При разработке программы аудита необходимо принимать во внимание вопросы, аналогичные возникающим при подготовке общего плана аудита. Общий план и программу аудита оформляют документально, а также уточняют и пересматривают по мере необходимости. Причины внесения в них значительных изменений документально фиксируют.

7.4. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ СУБЪЕКТОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

В зависимости от цели, задачи аудита, особенностей деятельности аудируемого лица, а также требований ПСАД в процессе проверки могут возникнуть взаимоотношения: при заявлениях и разъяснениях руководства аудируемого лица; работе эксперта, другой аудиторской организации; внутреннем аудите.

Получить надлежащие заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица необходимо до завершения аудита. Их использование в качестве аудиторских доказательств, процедуры их документального оформления, а также действия аудитора при отказе руководства аудируемого лица предоставить надлежащие заявления и разъяснения определены в Федеральном правиле (стандарте) № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица», утвержденном постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 [40].

Аудитор должен получить доказательства признания руководством аудируемого лица ответственности за достоверность финансовой отчетности и подписания данной отчетности соответствующим руководством. Доказательством признания такой ответственности могут быть официальные заявления руководства аудируемого лица, представленные им в письменной форме, или заверенная соответствующими подписями финансовая отчетность. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица могут приниматься на всех этапах аудита в письменной и устной формах.

В случае когда осуществить сбор достаточных надлежащих аудиторских доказательств по вопросам, являющимся существенными для финансовой отчетности, другим путем не представляется возможным, аудитор должен получить письменные заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица.

В отношении существенных для финансовой отчетности заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица аудитор должен:

- получить аудиторские доказательства, подтверждающие данные заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, используя внутренние или внешние по отношению к аудируемому лицу источники информации;
- оценить, являются ли заявления и разъяснения руководства аудируемого лица разумными и соответствуют ли они остальным аудиторским доказательствам, в том числе заявлениям и разъяснениям руководства аудируемого лица по аналогичным или другим вопросам;
- определить компетентность и степень информированности лиц, предоставивших заявления и разъяснения по конкретным вопросам.

Заявления и разъяснения аудируемого лица не могут заменить другие аудиторские доказательства. Если аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств по вопросу, который является существенным для финансовой отчетности, кроме заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, однако можно ожидать, что такие доказательства существуют, то это рассматривается как ограничение объема аудита. При противоречии заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица другим аудиторским доказательствам аудитор должен исследовать причины расхождений и в случае необходимости критически оценить надежность заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица по аналогичным или другим вопросам [40].

Доказательства, подтверждающие факт получения заявлений и разъяснений от руководства аудируемого лица, являются рабочими документами аудитора и оформляются как краткое изложение бесед

с руководством или материалы, представленные руководством аудируемого лица в письменной форме.

Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица в письменной форме более надежны, чем предоставленные устно. Они могут быть оформлены в виде:

- письма-представления руководства аудируемого лица;
- письма, подготовленного аудитором, с изложением позиции руководства аудируемого лица по определенному кругу вопросов, которое официально подтверждено этим руководством;
- официально оформленных и утвержденных документов.

Письмо-представление руководства аудируемого лица должно содержать необходимую информацию, быть адресовано аудитору, подписано, датировано. Подписывают его руководители, несущие ответственность за основную деятельность организации и финансовую отчетность. Датируется письмо-представление той же датой, что и аудиторское заключение. При определенных обстоятельствах письменные заявления и разъяснения могут быть получены как в ходе аудита, так и после даты аудиторского заключения.

Аудитор после получения заявлений и разъяснений в устной форме по вопросам, которые являются существенными, может подготовить *письмо с изложением позиции руководства аудируемого лица* по определенному кругу вопросов. Письмо оформляется на имя руководства аудируемого лица и должно быть им подписано при согласии с представленной информацией.

Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица могут быть подтверждены *официально оформленными и утвержденными документами*, например заверенными копиями устава общества, протокола собрания акционеров по итогам финансового года, учетной политики, штатного расписания и др.

Если руководство аудируемого лица отказывается предоставить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми, это считается ограничением объема аудита. В связи с таким отказом аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения [40].

При выполнении аудиторского задания возможно использование работы **эксперта** — специалиста, который имеет достаточные знания, опыт в определенной области, отличной от аудита, бухгалтерского учета, и дает заключение. В соответствии с ПСАД «Использование работы эксперта», одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 25.12.1996 протоколом № 6 [68], эксперт не состоит в штате аудиторской организации. Им может быть оцен-

щик, технолог, актуарий и т.д. Экспертом может быть юридическое, физическое лицо. Он должен иметь соответствующую квалификацию (аттестат, лицензию в случаях, установленных законодательством Российской Федерации), опыт, репутацию, о чем получают информацию из профессионального объединения, в котором состоит эксперт.

Привлечение эксперта возможно лишь с согласия экономического субъекта. Отказ должен быть оформлен документально и рассматривается как ограничение объема аудита. Эксперт привлекается на основе договора, который заключается между экспертом и экономическим субъектом либо между экспертом и аудиторской организацией.

Порядок работы эксперта установлен ПСАД. Эксперт проводит исследование объекта, определяет объем необходимой работы, методы исследования. Результаты работы эксперт предоставляет в заключении, состоящем из вводной, исследовательской частей, выводов (ответы на поставленные вопросы либо невозможность их решения с указанием причин).

При использовании работы эксперта аудитору необходимо оценить его объективность, независимость по отношению к аудируемому лицу, а также получить надлежащие аудиторские доказательства того, что работа эксперта соответствует целям аудита. Аудитору необходимо рассмотреть: информацию, на которой основывается заключение эксперта; предположения эксперта и использованные методы; общие результаты проведенного аудита. Если результаты эксперта, по мнению аудитора, не являются надлежащими аудиторскими доказательствами или не соответствуют другим аудиторским доказательствам, то аудитору необходимо выполнить дополнительные аудиторские процедуры, привлечь другого эксперта, либо модифицировать аудиторское заключение. Заключение эксперта относится к рабочим документам аудитора. Использование работы эксперта не снимает ответственности с аудитора за выражение мнения о достоверности финансовой отчетности.

В соответствии с требованиями аудиторских стандартов при наличии у аудируемого лица внутреннего аудита внешний аудитор может использовать работу внутреннего аудитора (см. тему 5).

Возможно использование аудитором работы другой аудиторской организации, не являющейся основной и несущей ответственность за аудиторское заключение по финансовой информации подразделения, которая включается в финансовую отчетность, проверяемую основной аудиторской организацией. При использовании работы другого аудитора основной аудиторской организации необходимо соблюдать требования ПСАД «Использование работы другой аудиторской организации», одобренного Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 27.04.1999 протоколом № 3 [73], а также определить, как это будет влиять на аудит. Основная аудиторская органи-

зация сообщает другой об использовании ее результатов по аудиту подразделения. При необходимости основная аудиторская организация имеет право ознакомиться с работой другой аудиторской организации, которая должна обеспечить соответствующей информацией по аудиту подразделения. Если в ходе аудита подразделения получена информация, существенная для основной аудиторской организации, другая должна сообщить об этом, предварительно согласовав такие действия с руководством подразделения. При отказе руководства подразделения в предоставлении информации другой аудитор должен сообщить основному о данном факте, который рассматривается как ограничение аудита.

Во время планирования использования работы другого аудитора основной должен оценить его профессиональную компетентность (в каком профессиональном объединении он состоит, его репутацию), соответствие его работы целям, задачам аудита основной организации.

Основная аудиторская организация должна:

- информировать другую аудиторскую организацию о соблюдении независимости, требованиях в отношении бухгалтерского учета, аудита, финансовой отчетности, на что должен быть представлен письменный ответ другой аудиторской организацией о их соблюдении;
- сообщить другой аудиторской организации о координации работы на этапе планирования, о том, как будет использована работа другой аудиторской организации и ее результаты;
- рассмотреть существенные факты, выявленные другой аудиторской организацией. При этом могут обсуждаться факты, которые оказывают или могут оказать влияние на показатели подразделения, запрашиваться копии отчета другой аудиторской организации, проводиться дополнительные процедуры аудита самостоятельно или поручаться другой аудиторской организации;
- документировать использование работы другой аудиторской организации. В случае невозможности использования работы другого аудитора и проведения аудиторских процедур в отношении подразделения основная аудиторская организация рассматривает вопрос о модификации аудиторского заключения.

Если другая аудиторская организация подготовила модифицированное аудиторское заключение об информации подразделения, то основной аудиторской организации необходимо рассмотреть вопрос о необходимости подготовки модифицированного заключения по финансовой отчетности субъекта. С перечисленными лицами необходимо обсуждать возникшие в ходе аудита вопросы. Предпочтительнее аудитору оформлять запросы документально, получать письменные ответы на запросы, а при отказе в получении — протоколировать такие факты.

Контрольные вопросы

1. Каково содержание предварительного планирования аудита финансовой отчетности?
2. Какие вопросы необходимо учитывать при разработке общего плана и программы аудита?
3. Каким образом аудитор применяет знания бизнеса аудируемого лица?
4. Каковы основные положения внутреннего контроля качества аудита, соответствующие ему принципы и процедуры?
5. Раскройте содержание письма о проведении аудита, назовите его основные элементы.
6. Какие действия совершает аудитор при обращении клиента по изменению условий договоренности?
7. Каковы требования по использованию аудитором заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств?
8. Какие процедуры документального оформления аудитором заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица вы знаете?
9. Охарактеризуйте основные положения по использованию работы эксперта.
10. Каким образом используется работа другого аудитора?

Тесты

1. Понимание деятельности аудируемого лица при аудите финансовой отчетности должно быть использовано аудитором:
 - а) на всех стадиях проведения аудита;
 - б) только на стадии завершения;
 - в) только при выборе клиента.
2. Письмо о проведении аудита подписывает:
 - а) собственник аудируемого лица;
 - б) руководство аудируемого лица;
 - в) внутренний аудитор аудируемого лица.
3. В программу аудита могут вноситься изменения:
 - а) да;
 - б) нет;
 - в) по согласованию с главным бухгалтером проверяемого экономического субъекта.
4. Аудитор должен получить доказательства признания руководством аудируемого лица:
 - а) только ответственности за достоверность финансовой отчетности;

- б) только подписания финансовой отчетности;
 - в) ответственности за достоверность финансовой отчетности и ее подписания.
5. При подготовке общего плана аудита необходимо учитывать:
- а) численность учетного персонала проверяемого экономического субъекта;
 - б) надежность системы внутреннего контроля;
 - в) образование руководства проверяемого экономического субъекта.
6. Договор на аудит заключается в соответствии:
- а) с правилом (стандартом) аудиторской деятельности Российской Федерации;
 - б) Гражданским кодексом Российской Федерации;
 - в) международными аудиторскими стандартами.
7. Если заявления и разъяснения руководства аудируемого лица противоречат другим аудиторским доказательствам, то аудитор:
- а) должен исследовать причины расхождений;
 - б) не должен исследовать причины расхождений;
 - в) должен обсудить данный вопрос с главным бухгалтером аудируемого лица.
8. При аудите финансовой отчетности основная аудиторская организация должна оценить работу другой аудиторской организации:
- а) если для аудита финансовой отчетности привлекался индивидуальный аудитор;
 - б) аудиторская организация проводила аудит финансовой отчетности за предыдущий год;
 - в) другая аудиторская организация проводит аудит финансовой отчетности подразделения, показатели которого включаются в отчетность основной организации.
9. Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита финансовой отчетности:
- а) с согласия аккредитованного профессионального аудиторского объединения;
 - б) без согласия аудируемого лица;
 - в) с согласия аудируемого лица.
10. Руководитель аудиторской проверки должен применять к аудируемому лицу процедуры внутреннего контроля качества аудита:
- а) которые соответствуют типовому заданию;
 - б) соответствуют целям и задачам конкретной аудиторской проверки;
 - в) согласованы с руководством аудируемого лица.

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА, МЕТОДЫ СБОРА, ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ

8.1. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Аудиторские доказательства — это сведения, полученные в ходе осуществления аудита для достижения поставленной цели. В соответствии с федеральными правилами (стандартами) определены общие требования к аудиторским доказательствам, а также дополнительные — получение доказательств в конкретных случаях и подтверждающей информации из внешних источников.

Общие требования к аудиторским доказательствам определены в правиле (стандарте) № 5 «Аудиторские доказательства», утвержденном постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 [22].

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса:

- тестов средств внутреннего контроля, которые проводятся для аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- процедур проверки по существу, которые проводятся для получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой отчетности.

Процедуры проверок по существу выполняются в формах: а) детальных тестов отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета; б) аналитических процедур.

Аудиторские доказательства должны быть достаточными (по количеству) и надлежащими (по качеству). По *источнику представления* их подразделяют на внешние и внутренние, а по *форме представления* — на визуальные, документальные и устные.

- Источниками получения аудиторских доказательств могут быть:
- первичные документы, регистры бухгалтерского учета;
 - письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица;

- информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

К факторам, влияющим на суждение аудитора о том, что является достаточным, надлежащим аудиторским доказательством, относятся:

- аудиторский риск;
 - характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, оценка риска средств контроля;
 - существенность проверяемой статьи финансовой отчетности;
 - опыт работы аудитора;
- и* результаты аудиторских процедур;
- источник и достоверность информации.

Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки (утверждения), представленной руководством аудируемого лица в финансовой отчетности.

Предпосылки, представленные руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, подразделяют на следующие виды [22]:

существование — утверждение руководства аудируемого лица о наличии по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженных в финансовой отчетности;

права и обязанности — о принадлежности аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, имевших место в течение соответствующего периода;

возникновение — о том, что относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие имели место в соответствующем периоде;

полнота — об отсутствии не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

стоимостная оценка — об отражении в финансовой отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

точное измерение — о точности отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

представление и раскрытие — о том, что раскрытие, классификация и описание актива или обязательства в финансовой отчетности подготовлено в соответствии с правилами их отражения в финансовой отчетности.

При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, аудитору необходимо исходить из следующих правил:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников, более надежны, чем доказательства, поступившие из внутренних источников;

- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

В международном стандарте аудита № 500 «Аудиторские доказательства» указано еще одно правило: доказательства, полученные самим аудитором, более надежны, чем доказательства, предоставленные аудируемым лицом. Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.

Процедуры получения аудиторских доказательств подразделяют на следующие виды [22], [37]:

инспектирование — проверка записей, документов или материальных активов;

наблюдение — отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами;

запрос — поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица;

подтверждение — ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях;

пересчет — проверка точности арифметических расчетов в первичных учетных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельно расчетов;

аналитические процедуры — анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях аудируемого лица, а также изучение взаимосвязи этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причин возможных отклонений от нее.

Если были выявлены серьезные сомнения относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой отчетности, то аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. При невозможности получения таких доказательств аудиторское заключение модифицируют.

Дополнительные требования к аудиторским доказательствам раскрыты в Федеральном правиле (стандарте) № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях», утвержденном постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 [34]. Единые требования в отношении аудиторских доказательств предъявляются в следующих случаях:

- а) присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов;
- б) раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах;
- в) оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;
- г) раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов у аудируемого лица целесообразно в случае, когда их величина является существенной для финансовой отчетности. Это позволяет получать надлежащие достаточные аудиторские доказательства относительно количества материально-производственных запасов и их состояния. В случае когда по объективным причинам аудитор не может присутствовать при инвентаризации материально-производственных запасов, то он самостоятельно проводит выборочный осмотр и пересчет запасов или наблюдает за проведением инвентаризации в другой день. При необходимости он составляет оборотную ведомость движения запасов в период между датами, по состоянию на которые проведен выборочный осмотр и пересчет и составлена финансовая отчетность. Если местонахождение и характер материально-производственных запасов не позволяют аудитору присутствовать при инвентаризации, он должен определить, возможно ли выполнить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно их количества и состояния, а также сделать вывод об отсутствии оснований для включения в аудиторское заключение оговорки об ограничении объема аудита.

В задачу аудитора входит знакомство с утвержденным руководством аудируемого лица документом, регламентирующим порядок инвентаризации, чтобы получить информацию [34]:

- о применяемых процедурах контроля;
- порядке определения степени готовности незавершенного производства, определения некондиционных, вышедших из употребления или поврежденных изделий, а также материально-производственных запасов, принадлежащих третьей стороне;
- наличии 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.

Функцией аудитора является наблюдение за процедурами, выполняемыми сотрудниками аудируемого лица, а также проведение само-

стоятельно выборочно контрольных пересчетов, чтобы убедиться в том, что порядок, установленный руководством аудируемого лица, соблюдается. Когда материально-производственные запасы аудируемого лица находятся на хранении у третьей стороны, необходимо иметь подтверждение от третьей стороны относительно их количества и состояния.

Аудитор должен получить аудиторские доказательства в отношении *раскрытия информации о судебных делах и претензионных спорах*, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность. Процедуры получения аудиторских доказательств в отношении такой информации включают в себя:

- направление необходимых запросов руководству аудируемого лица, в том числе получение заявлений и разъяснений от руководства;
- проверку решений соответствующего органа, осуществляющего общее руководство деятельностью аудируемого лица;
- ознакомление с перепиской аудируемого лица с организацией, оказывающей ему юридические услуги;
- проверку затрат аудируемого лица на юридические услуги;
- использование информации о деятельности аудируемого лица, в том числе информацию, полученную от сотрудников юридической службы аудируемого лица.

Если в ходе проверки выявлены судебные дела или претензионные споры или аудитор считает, что они могут иметь место, то аудитор с согласия аудируемого лица должен обратиться непосредственно к организации, оказывающей экономическому субъекту юридические услуги. Обращение к такой организации проводится в письменной форме. Письмо подготавливает и подписывает руководитель аудируемого лица, а отправляет непосредственно аудитор. Оно должно содержать:

- перечень судебных дел и претензионных споров, в которых участвует аудируемое лицо;
- оценку руководством аудируемого лица последствий судебных дел и претензионных споров для аудируемого лица, в том числе финансовых;
- просьбу о подтверждении юридической организацией обоснованности такой оценки, а также о предоставлении аудитору дополнительных сведений, если юридическая организация посчитает направленный ей перечень неполным или неточным.

При отказе руководства аудируемого лица в выдаче аудитору разрешения на обращение к организации, оказывающей ему юридические услуги, это следует рассматривать как ограничение объема аудита и выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства оценки и раскрытия информации о долгосрочных финансовых вложениях аудируемым лицом, если их величина является существенной для финансовой отчетности.

В задачу аудитора также входит получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств *раскрытия информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица* в соответствии с требованиями к финансовой отчетности.

Федеральным правилом (стандартом) № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», утвержденным постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 [35], определены требования в отношении процедур оформления, получения и использования аудиторских доказательств третьей стороны. **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 [35].

В ходе аудита аудитору необходимо решить, следует ли ему использовать внешние подтверждения для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, достоверности предпосылок подготовки финансовой отчетности. При этом он должен учитывать уровень существенности, неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также то, как аудиторские доказательства, полученные в результате других планируемых процедур, смогут снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для использующихся предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности [35].

Внешние подтверждения используют 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 по внешним подтверждениям, зависит: от применения аудитором соответствующих

процедур при подготовке запроса о внешнем подтверждении; выполнения процедур внешнего подтверждения; оценки результатов процедур внешнего подтверждения. На надежность полученных подтверждений влияют: средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о внешнем подтверждении и при анализе ответов; особенности третьих сторон, составляющих ответ; ограничения, имеющиеся в ответе или наложенные руководством аудируемого лица [35].

Функцией аудитора является подготовка запроса о предоставлении внешних подтверждений, исходя из специфики информации, которую он намерен получить. Этот запрос включает в себя разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно указать, что не возражает против раскрытия запрашиваемой аудитором информации у третьей стороны.

Виды внешних подтверждений и их характеристика приведены в Федеральном правиле (стандарте) № 18 (табл. 8.1).

Таблица 8.1

Внешние подтверждения в аудите*

Вид внешних подтверждений	Характеристика внешних подтверждений	Степень надежности
Позитивные	Содержит просьбу к третьему лицу ответить аудитору в любом случае, путем указания на согласие отвечающего с представленной информацией либо путем внесения информации	Являются надежными аудиторскими доказательствами
Негативные	Третье лицо направляет ответ только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе	Менее надежные доказательства, по сравнению с позитивными подтверждениями

* Аннотировано по [35].

Аудитор может использовать комбинацию позитивных и негативных внешних подтверждений.

При получении внешних подтверждений необходимо учитывать пожелания руководства аудируемого лица. Возможна ситуация, когда руководство препятствует получению внешних подтверждений. В таком случае аудитор может выполнить следующие действия:

- оценить, насколько обоснованы такие препятствия руководства аудируемого лица, и получить аудиторские доказательства для подтверждения мотивации его действий;
- согласиться с просьбой руководства аудируемого лица не использовать внешние подтверждения и применить альтернативные про-

цедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств;

- не принять аргументов руководства аудируемого лица, рассмотреть данный факт как ограничение объема аудита и модифицировать аудиторское заключение.

Надежность аудиторских доказательств, полученных в результате внешних подтверждений, зависит: от компетентности лиц, составляющих ответ; их независимости от аудируемого лица; полномочий в отношении предоставления надлежащего ответа; знания ими той информации, которую необходимо подтвердить; объективности.

В задачу аудитора входит контроль отбора тех лиц, которым направляются запросы, подготовку, рассылку запросов о внешнем подтверждении и обработку ответов на запрос.

Согласно Федеральному правилу (стандарту) № 18 аудитору рекомендуется связаться с получателем запроса, если ответ на запрос не получен, для выяснения причины отказа и попытаться добиться ответа. При отказе на запрос необходимо применить альтернативные аудиторские процедуры. Если аудитору не удалось получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств, он должен провести дополнительные процедуры.

Аудитор должен оценить, насколько результаты полученных ответов с учетом результатов других проведенных аудиторских процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении проверяемой предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности [35].

8.2. ОСНОВНЫЕ МЕТОДЫ АУДИТА

Метод — это способ теоретического исследования или практического осуществления чего-либо. В аудите для сбора аудиторских доказательств применяются те методы, которые определены внутренними правилами (стандартами), а также соответствуют цели и задачам, определенным условиями договоренности. Рассмотрим основные методы, используемые в аудиторской деятельности, которые были накоплены контрольно-ревизионной и аудиторской практикой России [66], [86], [110].

1. Методы фактического контроля (органолептические методы).

К этой группе методов относятся: инвентаризация, визуальные наблюдения и экспертные оценки.

При аудите финансовой отчетности аудитор не проводит *инвентаризацию* самостоятельно. Однако согласно Федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» аудитору желательно присутствовать при проведении инвентари-

зации перед составлением годового отчета для получения аудиторских доказательств путем наблюдения в отношении предпосылки «существования». По договору на специальное аудиторское задание может быть предусмотрено, что аудиторы проводят инвентаризацию по объектам учета согласно условий договоренности.

В процессе *визуального наблюдения*, как правило, используют обследование объектов, анкетирование и тестирование. По специальному аудиторскому заданию могут применяться хронометраж, фотография рабочего дня и служебное расследование. Данные методы больше приемлемы для внутреннего аудита.

К экспертным оценкам относятся: контрольный замер работ; технологический контроль, химико-лабораторный анализ; эксперимент; экспертизы различных видов; контрольный запуск (закуп). Применение методов из группы экспертных оценок при аудите финансовой отчетности возможно только с привлечением экспертов. В таком случае аудитору необходимо соблюдать требования ПСАД «Использование работы эксперта» [73]. При наличии внутренних аудиторов в соответствии с возложенными функциональными обязанностями они могут применять в своей работе методы экспертных оценок.

2. Документальные методы. Эта группа включает в себя: исследование документов, информационное моделирование и камеральные проверки. При аудите финансовой отчетности, как правило, проводится *исследование документов* по форме и содержанию. По форме документы проверяются на предмет наличия и заполнения обязательных реквизитов. В соответствии с п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» определено, что 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 следующие обязательные реквизиты [8]:

- наименование документа;
- дату 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.

Номер документа согласно указанному перечню не является обязательным реквизитом. По наиболее важным направлениям учета

в соответствующих нормативных правовых актах устанавливается норма по ведению журналов регистрации первичных учетных документов. Например, по кассовым документам в Порядке ведения кассовых операций установлено требование по ведению журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров. Наличие журналов регистрации по всем другим первичным учетным документам характеризует степень эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. При отсутствии нумерации первичных учетных документов аудитор не может получить аудиторские доказательства в отношении предпосылки «полнота». Кроме того, аудитор проверяет, оговариваются ли исправления в первичных учетных документах. В соответствии с нормативными правовыми актами запрещается делать исправления в кассовых, банковских документах. По содержанию аудитор проверяет, соответствует ли указанная операция деятельности аудируемого лица, соблюдается ли требование, предъявляемое к бухгалтерскому учету, — приоритет содержания перед формой, не противоречит ли данная операция законодательству Российской Федерации.

Кинформационному моделированию относятся: встречные проверки, взаимный контроль операций, обратный счет, аналитические проверки документов, контрольные сличения (балансовые взаимовязки), логические проверки, проверки документов, прослеживание. При аудите финансовой отчетности применяются, как правило, следующие методы:

- взаимный контроль операций — используется для проверки на предмет непротиворечивости взаимосвязанных операций;
- аналитическая проверка документов — проверяются арифметические расчеты;
- проверка документов — представляет проверку наличия первичного учетного документа подтверждающего показатель в финансовой отчетности;
- прослеживание — представляет проверку правильности отражения первичного учетного документа в учетных регистрах и в финансовой отчетности.

Встречные проверки аудитор проводит опосредованно, обращаясь к аудируемому лицу за предоставлением информации от третьих лиц, подтверждающей ее достоверность. Руководство аудируемого лица обязано ее предоставить. Контрольные сличения (балансовые взаимовязки) применяются, как правило, в том случае, когда отсутствует аналитический учет. Применение этого метода позволяет выявить искажения по использованию активов в количественном выражении.

Камеральные проверки проводятся на предмет исследования взаимосвязки информации учетных регистров с данными Главной книги, финансовой и другой отчетностью.

3. Расчетно-аналитические методы. Эта группа включает в себя *экономический анализ* (в том числе аналитические процедуры), *статистические расчеты* и *экономико-математические методы*. Данные методы применяются чаще всего в части экономического анализа, что характеризуется использованием аналитических процедур.

В целом основные методы, используемые в аудите, позволяют организовать сбор достаточных и надлежащих аудиторских доказательств в оптимальные сроки.

8.3. РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА

Рабочие документы — это материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита.

Аудиторская организация должна оформлять все сведения, которые важны для подтверждения аудиторского мнения, что проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Требования к рабочим документам установлены Федеральным правилом (стандартом) № 2 «Документирование аудита», утвержденным постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 [19].

Рабочие документы используются в следующих случаях:

- при планировании;
- осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;
- для фиксации аудиторских доказательств, получаемых с целью подтверждения мнения аудитора.

Аудитор вправе, руководствуясь своим профессиональным мнением, определять объем рабочих документов по каждой конкретной аудиторской проверке. При этом необходимо учитывать, что форма и содержание рабочих документов определяются:

- характером аудиторского задания;
- требованиями, предъявляемыми к аудиторскому заключению;
- характером, сложностью деятельности аудируемого лица;
- характером и состоянием систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
- необходимостью давать указания аудиторскому персоналу, осуществлять за ними контроль, проверять выполненную ими работу;
- конкретными методами и приемами, применяемыми в процессе проведения аудита.

Аудиторская организация может разрабатывать типовые рабочие документы. Их оформляют на бумажных, электронных носителях или в любой другой форме хранения информации. В рабочих документах

необходимо отразить информацию: о наименовании аудируемого лица; периоде и времени проверки; лице, которое проводило аудиторские процедуры; а также лице, осуществляющем контроль (например, им может быть руководитель аудиторской проверки). Эти документы должны также включать в себя: описание бизнеса клиента, планирования аудита; предварительную оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, подтверждение этой оценки в ходе аудита; оценку аудиторского риска, существенности; методы отбора и построения аудиторской выборки; выполненные тесты средств контроля; процедуры проверок по существу; результаты и выводы аудитора по проверке; другая информация, необходимая для подтверждения выводов аудитора.

При проведении согласованного аудита некоторые файлы (папки) рабочих документов могут быть отнесены к постоянным или текущим файлам. В *постоянном* файле содержится информация, раскрывающая особенность деятельности аудируемого лица, которая обновляется по мере поступления новой информации. В данный файл включаются копии устава, свидетельства о государственной регистрации, лицензий и другая аналогичная информация. В *текущий* файл входит информация, относящаяся к аудиту отдельного периода.

Внутренние рабочие документы хранятся в аудиторской организации и, как правило, не предоставляются аудируемому лицу, за исключением случаев, согласованных с аудитором. На практике это могут быть официальные ответы на консультации по вопросам клиента и копии внешних запросов, проводимых аудитором с согласия клиента.

Аудиторской организацией должна быть обеспечена конфиденциальность и сохранность рабочих документов (не менее пяти лет).

Рабочие документы являются собственностью аудитора. По усмотрению аудитора они могут быть представлены аудируемому лицу, однако не могут служить заменой бухгалтерских записей.

Контрольные вопросы

1. Раскройте понятие аудиторских доказательств. На какие виды их подразделяют?
2. Охарактеризуйте процедуры проверок по существу в отношении предпосылок подготовки финансовой отчетности.
3. Каковы критерии оценки надежности аудиторских доказательств и процедуры их получения?
4. Какие основные требования получения аудиторских доказательств в конкретных случаях вы знаете?
5. Каковы основные требования получения аудитором подтверждающей информации из внешних источников?

6. Какие методы фактического контроля используются в аудите?
7. Охарактеризуйте документальные методы, используемые в аудите.
8. Раскройте понятие рабочих документов аудитора.
9. Какие факторы влияют на форму и содержание рабочих документов аудитора?
10. Перечислите виды файлов рабочих документов, дайте им характеристику.

Тесты

1. Рабочие документы являются собственностью:
 - а) аудируемого лица;
 - б) аудитора;
 - в) аудитора и аудируемого лица.
2. Аудиторские доказательства получают в результате проведения:
 - а) только тестов средств внутреннего контроля;
 - б) только процедур проверки по существу;
 - в) комплекса тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу.
3. Тесты средств внутреннего контроля означают проверки, проводимые для получения аудиторских доказательств в отношении:
 - а) надлежашей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
 - б) правильности отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
 - в) раскрытия информации.
4. Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены:
 - а) только из одного источника;
 - б) в результате опроса персонала аудируемого лица;
 - в) из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.
5. Процедуры проверки по существу проводятся в формах:
 - а) только аналитических процедур;
 - б) детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций, остатка средств на счетах бухгалтерского учета и аналитических процедур;
 - в) только тестов, оценивающих правильность отражения операций, остатка средств на счетах бухгалтерского учета.
6. После окончания аудиторской проверки рабочая документация должна храниться в аудиторской организации:

- а) все время, пока существуют договорные отношения аудиторской организации с экономическим субъектом;
 - б) не менее трех лет;
 - в) не менее пяти лет.
7. Аудиторскими доказательствами являются:
- а) информация, полученная аудитором в ходе аудита;
 - б) только отчет аудитора;
 - в) только аудиторская программа.
8. Наиболее надежными являются доказательства, полученные:
- а) из внешних источников (от третьих лиц), чем доказательства, поступившие из внутренних источников;
 - б) внутренних источников, чем доказательства, поступившие из внешних источников (от третьих лиц);
 - в) в устной форме, чем в форме документов и письменных заявлений.
9. Аудитор должен отражать в рабочих документах информацию:
- а) только о выводах, сделанных на основе аудиторских доказательств;
 - б) только о планировании аудиторской проверки;
 - в) о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также выводах, сделанных на основе аудиторских доказательств.
10. Рабочие документы аудитора могут быть использованы экономическим субъектом вместо бухгалтерских записей:
- а) да;
 - б) нет;
 - в) по усмотрению главного бухгалтера.

ТЕМА 9

МЕТОДИКА АУДИТА

9.1. АУДИТ УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ И ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Цель аудита учредительных документов и формирования уставного капитала — проверка юридических оснований на право функционирования аудируемого лица, формирование мнения о достоверности данных, отражающих состояние уставного капитала, и их соответствии требованиям законодательства Российской Федерации.

Источниками информации, используемой при аудите учредительных документов и формировании уставного капитала, являются:

- государственные нормативные правовые акты;
- внутрифирменные положения, принятые и действующие у аудируемого лица;
- первичные учетные документы, подтверждающие операции с уставным капиталом, учетные регистры по счетам бухгалтерского учета, финансовая отчетность аудируемого лица;
- заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих организаций, рабочие документы аудитора при повторяющемся аудите, аудиторское заключение предыдущего аудитора при первоначальном аудите.

Перечень нормативных правовых актов, регулирующих формирование уставного капитала, представлен в прил. 11.

При аудите операций с уставным капиталом проверяют бухгалтерские счета:

- по которым непосредственно отражаются операции с уставным капиталом — 80 «Уставный капитал», 75 «Расчеты с учредителями»;
- проверяются предпосылки, сделанные руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, — 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 81 «Собственные акции (доли)», 91 «Прочие доходы и расходы».

Аудит учредительных документов подразумевает проверку следующих оригиналов документов:

- 1) свидетельство о государственной регистрации;
- 2) приказы и распоряжения;
- 3) переписка с учредителями и акционерами;
- 4) протоколы собраний учредителей, акционеров о результатах закрытой подписки;
- 5) справки о постановке на учет в налоговом органе;
- 6) лицензии на виды деятельности, подлежащие лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 7) реестр акционеров, представляемый на проверку открытыми акционерными обществами независимо от формы учета.

Перечень учредительных документов для юридических лиц разных организационно-правовых форм представлен в прил. 12. Если в аудируемом периоде проводилась реорганизация, то аудитору необходимо проверить наличие документов, подтверждающих ее законность. Формы реорганизации, требования по наличию государственной регистрации, а также документы, подтверждающие данный факт, представлены в прил. 13.

В задачу аудитора входит проверка соблюдения требования по своевременности формирования уставного капитала (табл. 9.1).

Таблица 9.1

**Требования по формированию
уставного капитала***

Организационно-правовая форма	Минимальный размер уставного капитала, в МРОТ	Размер и срок оплаты уставного капитала	
		до регистрации	с момента регистрации
Открытое акционерное общество	1 000	Не предусмотрена оплата до даты регистрации	Не менее 50% акций, распределенных при учреждении общества, должны быть оплачены в течение трех месяцев с момента государственной регистрации
Закрытое акционерное общество	100	То же	Остальные оплачены в течение года с момента государственной регистрации, если меньший срок не предусмотрен договором о создании общества
Общество с ограниченной ответственностью	100	Не менее 50%	Остальная часть должна быть оплачена в течение года

Организационно- правовая форма	Минимальный размер устав- ного капитала, в МРОТ	Размер и срок оплаты уставного капитала	
		до регистрации	с момента регистрации
Государственные унитарные предприятия	5 000	Не предусмотре- на оплата до даты реги- страции	В течение трех месяцев с момента государственной регистрации
Муниципальные унитарные предприятия	1 000	То же	То же

* Аннотировано по [11], [12], [13].

При проверке формирования уставного капитала необходимо установить правильность оценки имущества, вносимого в оплату акций (вкладов). Денежная оценка этого имущества должна производиться по соглашению между учредителями (участниками), а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, подлежит независимой экспертной оценке. Так, для акционерных обществ привлечение эксперта с целью определения стоимости вносимого в счет вклада в уставный капитал имущества обязательно в любом случае. Стоимость имущества по соглашению между учредителями не должна превышать стоимость по результатам экспертной оценки. Для обществ с ограниченной ответственностью в соответствии со ст. 15 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» если номинальная стоимость доли, в счет которой вносится имущество, составляет более 200 МРОТ, то привлечение эксперта для его оценки обязательно [12].

Если в сроки, установленные законодательством Российской Федерации, акции (доля) не оплачены, то они переходят обществу и подлежат реализации в течение года по стоимости не ниже номинала либо должно быть принято решение об уменьшении размера уставного капитала. Если после уменьшения сумма уставного капитала окажется меньше минимального размера, установленного законодательством Российской Федерации, то необходимо объявить о ликвидации. Выполнение этого требования является одним из условий функционирования организации, а также правовой и экономической защиты интересов кредиторов. В этих же целях проверяется соблюдение обязательного требования о превышении (или равенстве) величины чистых активов организации над размером ее уставного капитала.

Аудитор может установить, что величина чистых активов в соответствии с данными годового отчета по результатам второго и последующих лет акционерного общества, унитарного предприятия оказалась меньше, чем зарегистрированный уставный капитал. В этом случае необходимо проверить, производилось ли организацией уменьшение уставного капитала до величины, не превышающей стоимости ее чистых активов. Если после уменьшения сумма уставного капитала окажется меньше минимального размера, установленного законодательством Российской Федерации, то организация должна объявить о ликвидации.

Увеличение уставного капитала в соответствии со ст. 28 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» может осуществляться путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций. Изменение уставного капитала должно производиться с соблюдением требований стандартов, утвержденных постановлениями Федеральной комиссии по ценным бумагам.

При проверке обращается внимание на источники увеличения уставного капитала, которые возможны только за счет:

- средств, полученных акционерным обществом-эмитентом от продажи своих акций сверх их номинальной стоимости (эмиссионный доход);
- нераспределенной прибыли по итогам предыдущего года;
- средств от переоценки основных фондов.

Аудитор устанавливает также наличие решения собрания акционеров об увеличении уставного капитала за счет капитализации собственных источников организации. Форма оплаты дополнительных акций определяется решением об их размещении.

Стоимость дополнительных акций должна быть оплачена по рыночной стоимости, но не ниже номинальной, кроме случаев, предусмотренных п. 2 ст. 36 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

В случае уменьшения уставного капитала проверяется обоснованность принятия решения. Уменьшение может происходить в результате выкупа части акций у держателей и их аннулирования, снижения номинальной стоимости акций.

При аудите учредительных документов, уставного капитала встречаются следующие типичные ошибки и недостатки:

- деятельность осуществляется без наличия лицензии;
- неправильное исчисление доходов от капитала, в частности определение налоговой базы по налогу на доходы физических лиц;

- необоснованное увеличение уставного капитала;
- невнесение или неполное внесение учредителями долей в уставный капитал;
- несвоевременное оформление выбытия и приема учредителей;
- невыплата дивидендов по привилегированным акциям;
- отсутствие реестра акционеров;
- несвоевременное внесение изменений в реестр акционеров;
- неправильное оформление вносимых учредителями долей в уставный капитал;
- неправильное оформление возврата учредителям долей из уставного капитала;
- кредитовый остаток счета 80 «Уставный капитал» не соответствует сумме уставного капитала в учредительных документах;
- разница между фактическими затратами на выкуп собственных акций и их номинальной стоимостью относится на счет 90 «Продажи», а не на счет 91 «Прочие доходы и расходы»;
- отсутствие подтверждаемых документов по совершенным финансово-хозяйственным операциям;
- наличие недооформленных и просроченных документов;
- наличие неоговоренных исправлений в документах;
- фиктивные документы или операции по движению средств уставного капитала;
- неотражение совершенных операций, отражение их в учете не в соответствующий период времени;
- отсутствие аналитического учета по учредителям (акционерам);
- с 01.01.2006 не начислен НДС по имуществу, полученному, переданному в счет вкладов в уставный капитал.

Аудиторские доказательства, полученные при аудите учредительных документов, формирования уставного капитала необходимо оценить на предмет существенности и использовать при выражении мнения о достоверности финансовой отчетности.

9.2. АНАЛИЗ И ОЦЕНКА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

Цель анализа и оценки учетной политики аудируемого лица — выражение мнения о полноте раскрытия необходимой информации в учетной политике и ее соответствии требованиям нормативных правовых актов, соблюдении ее положений при подготовке финансовой отчетности.

Согласно ПБУ 1/98 «Учетная политика» под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного изме-

рения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Источниками информации при анализе и оценке учетной политики аудируемого лица являются:

- государственные нормативные акты;
- внутрифирменные положения по планированию, учету и контролю финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- договорная документация, первичные учетные документы, учетные регистры, финансовая отчетность;
- заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих организаций, рабочие документы аудитора при повторяющемся аудите, аудиторское заключение предыдущего аудитора при первоначальном аудите.

Перечень нормативных правовых актов, регулирующих формирование учетной политики, представлен в прил. 14.

В задачу аудитора при проверке финансовой отчетности входит анализ и оценка учетной политики аудируемого лица. Учетная политика должна быть сформирована в соответствии с законодательством Российской Федерации, с учетом структуры аудируемого лица, отраслевой принадлежности и других особенностей его деятельности главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждена руководителем организации соответствующим организационно-распорядительным документом [49]. При этом в соответствии с ПБУ 1/98 «Учетная политика» утверждается:

- рабочий план счетов, содержащий аналитические и синтетические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, формы отчетности для внутренних пользователей;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другая информация, раскрывающая организацию и ведение бухгалтерского учета.

Аудитор должен оценить, обеспечивает ли учетная политика экономического субъекта соблюдение следующих требований:

- 1) полнота;
- 2) своевременность;
- 3) осмотрительность (т.е. большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов);

4) приоритет содержания перед формой (в бухгалтерском учете финансово-хозяйственные операции должны рассматриваться не только из правовой формы, но и из экономического содержания фактов);

5) непротиворечивость (должно соблюдаться тождество данных аналитического и синтетического учетов);

6) рациональность (ведение бухгалтерского учета должно быть организовано исходя из условий хозяйственной деятельности и величины аудируемого лица).

Аудитору также необходимо проверить, как раскрыты принятые в учетной политике способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованных пользователей финансовой отчетности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся:

— амортизация основных средств, нематериальных и иных активов;
— оценка производственных запасов, товара, незавершенного производства, готовой продукции;

— признание доходов, расходов, прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг, прочих операций.

Основные правила определения стоимости активов при их принятии к бухгалтерскому учету в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» представлены в прил. 27.

Учетная политика должна быть сформирована исходя из допущений:

- имущественной обособленности;
- непрерывности деятельности;
- последовательности принятия учетной политики;
- времени определения фактов хозяйственной деятельности.

Если в ходе проверки аудитор определил, что при формировании учетной политики использовались отличные от установленных законодательством Российской Федерации допущения, то они должны быть раскрыты в финансовой отчетности вместе с указанием причин. Принятая учетная политика должна применяться последовательно из года в год.

При выявлении изменения положений в учетной политике аудитор должен проверить их обоснованность. Изменения вносятся в следующих случаях:

- а) изменения положений в нормативных актах;
- б) разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- в) существенное изменение условий деятельности (реорганизация, смена вида деятельности).

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом. Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к финансовой отчетности организации.

С вступлением в силу гл. 25 НК РФ в учетной политике должны быть раскрыты положения по признанию доходов и расходов для целей налогообложения, а также утверждены налоговые регистры. У аудируемого лица может быть одна учетная политика, раскрывающая положения как для ведения бухгалтерского, так налогового учетов. Возможно, что утверждено две учетной политики: одна для бухгалтерского учета, другая — для целей налогообложения.

При формировании учетной политики встречаются следующие типичные ошибки и нарушения.

1. Содержание и оформление учетной политики:

- приказ об учетной политике содержит основные элементы, однако отсутствует их подробная характеристика, и как следствие неоднозначная их трактовка, применение;
- утверждение учетной политики после 1 января финансового года, а также внесение в нее изменений;
- отсутствие утвержденного рабочего плана счетов, разработанного и утвержденного графика документооборота, форм первичных учетных документов (отличных от унифицированных), используемых для оформления операций;
- и* отсутствие утвержденного круга лиц, которые имеют право оформлять, подписывать первичные учетные документы, проводить инвентаризацию, получать денежные средства в подотчет на хозяйственные нужды, по доверенности получать товарно-материальные ценности;
- отсутствие справочников по классификации активов;
- отсутствие распределения функций между отделами и их взаимоотношений по предоставлению информации, необходимой для организации и ведения учета (договоров, приказов и т.д.);
- отсутствие распределения функций и полномочий между бухгалтерским персоналом, что приводит к запущенности обработки информации;
- использование нелицензионных программ при обработке учетной информации.

2. Соблюдение учетной политики:

и несоблюдение требований по оформлению первичных документов, учетных регистров, графика документооборота, в частности сроков предоставления документов и отчетов в бухгалтерию;

- несоблюдение требований по проведению инвентаризации в случаях, установленных законодательством Российской Федерации;
- отсутствие ограничения несанкционированного доступа к бланкам первичных документов, учетным регистрам, печатям, факсимильным подписям и т.д.;
- отсутствие контрольных функций со стороны работников бухгалтерии в отношении санкционирования операций, полноты предоставления первичных учетных документов в материальных отчетах, сохранности имущества;
- отражение операций на несоответствующих счетах бухгалтерского учета;
- отсутствие организации аналитического учета;
- нарушение сроков хранения документов, установленных законодательством Российской Федерации.

Существенные недостатки, выявленные по результатам анализа и оценки учетной политики, должны быть отражены в рабочих документах аудитора и представлены руководителю аудируемого лица. Аудитору необходимо оценить их влияние на достоверность финансовой отчетности.

9.3. АУДИТОПЕРАЦИЙ С ВНЕОБОРОТНЫМИ АКТИВАМИ

Цель аудита операций с внеоборотными активами — формирование мнения о достоверности финансовой отчетности в части показателей внеоборотных активов и соответствии ведения бухгалтерского учета операций с ними требованиям законодательства Российской Федерации.

В составе внеоборотных активов рассматривают объекты основных средств, нематериальных активов, научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические расходы.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» активы относятся к объектам основных средств при одновременном выполнении следующих условий [53]:

- а) эти средства используются в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- б) средства используются в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- г) средства способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

По ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» объект может быть учтен в составе нематериального актива, если одновременно выполняются следующие условия [52]:

а) у объекта отсутствует материально-вещественная (физическая) структура;

б) существует возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

в) объект используется в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) объект используется в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) объект обеспечивает возможность принесения организации экономических выгод (дохода) в будущем;

ж) организация имеет в наличии надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права организации на результаты интеллектуальной деятельности [патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.].

В соответствии с ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические расходы» объект может быть учтен в составе данной группы внеоборотных активов при выполнении следующих условий [55]:

а) сумма расхода может быть определена и подтверждена;

б) имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);

в) использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);

г) использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

Источниками используемой информации при аудите внеоборотных активов являются:

— государственные нормативные акты;

— внутрифирменные положения по планированию, учету, контролю операций с внеоборотными активами, принятые и утвержденные руководством аудируемого лица;

— договорная документация, первичные учетные документы, учетные регистры, финансовая отчетность;

— заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих организаций, рабочие документы аудитора при повторяющемся аудите, аудиторское заключение предыдущего аудитора при первоначальном аудите.

Перечень нормативных правовых актов, регулирующих операции с внеоборотными активами, представлен в прил. 15,16. Перечень типовых форм первичных учетных документов, которые должны быть использованы для оформления операций с внеоборотными активами, представлен в прил. 17.

При аудите операций с внеоборотными активами проверяют бухгалтерские счета:

— по которым непосредственно отражаются операции с внеоборотными активами, — 08 «Вложения во внеоборотные активы», 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов»;

— проверяются предпосылки, сделанные руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, — 09 «Отложенные налоговые активы», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», 77 «Отложенные налоговые обязательства», 91 «Прочие доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и др.

Для проведения аудита операций с внеоборотными активами необходимо подготовить план и программу.

При разработке общего плана аудитор должен принимать во внимание:

— особенность деятельности экономического субъекта и ее влияние на системы бухгалтерского учета, внутреннего контроля как в целом, так и в отношении внеоборотных активов;

— риск и существенность как в целом, так и по данному разделу;

— характер, временные рамки, объем аудиторских процедур;

— значимость операций с внеоборотными активами для проведения аудита;

— влияние КОД на организацию и ведение их учета;

— наличие внутреннего аудита и его функции в отношении этих операций;

— необходимость координации, направления, текущего контроля работы аудиторского персонала;

— форма и сроки предоставления аудиторского заключения;

— прочие аспекты.

Программа может быть подготовлена в форме тестов средств контроля операций с внеоборотными активами, тестов групп однотипных операций, остатков на бухгалтерских счетах.

Тесты средств контроля для оценки организации и функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица проводятся в отношении:

- изучения и оценки действующей системы приобретения внеоборотных активов;
- изучения и оценки санкционирования хозяйственных операций с внеоборотными активами;
- определения круга лиц, несущих ответственность за сохранность, использование внеоборотных активов, в том числе с позиций возможности злоупотреблений;
- проверки работы комиссии по приему внеоборотных активов, их списания;
- проверки деятельности инвентаризационной комиссии;
- проверки эффективности документооборота по внеоборотным активам.

Тесты групп однотипных операций и остатков на бухгалтерских счетах учета внеоборотных активов по предпосылкам, сделанным руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, включают в себя рассмотрение следующих вопросов.

1. Существование, возникновение:

- зарегистрированные и подлежащие оплате счета поставщиков содержат реальные суммы задолженности аудируемого лица за приобретенные внеоборотные активы;
- данные инвентаризации кредиторской задолженности подтверждают наличие задолженности за приобретенные внеоборотные активы;
- в учете отражены операции по внеоборотным активам, реально поступившим в отчетном периоде, относящиеся к деятельности аудируемого лица;
- передача внеоборотных активов в эксплуатацию подтверждена соответствующими документами;
- оформлены первичные учетные документы, подтверждающие реальность актива;
- наличие объектов внеоборотных активов подтверждено результатами инвентаризации.

2. Права и обязанности:

- задолженность поставщикам за внеоборотные активы реальна и возникла в результате законных сделок;
- внеоборотные активы, отраженные в финансовой отчетности, принадлежат аудируемому лицу на законных основаниях в случаях,

установленных законодательством Российской Федерации, проведена их государственная регистрация, соблюдено патентное законодательство, о товарных знаках;

- все записи на счетах бухгалтерского учета подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- НДС выделен отдельной строкой, отражен в учете в соответствии с требованиями нормативных актов;
- аудлируемое лицо имеет право начислять амортизацию, осуществлять операции с внеоборотными активами.

3.Стоимостнаяоценка:

- правильно, в соответствии с законодательством Российской Федерации, договором определена кредиторская задолженность за приобретенные внеоборотные активы;
- правильно, в зависимости от способа поступления, определена первоначальная стоимость внеоборотных активов;
- применяемые способы начисления амортизации по внеоборотным активам обоснованы и объективны;
- начисление амортизации начинается и прекращается в соответствующий период;
- правильно исчислен НДС.

4.Полнота:

- обязательства, отраженные на счетах учета расчетов с поставщиками, представляют полный объем реальной задолженности за внеоборотные активы;
- в финансовой отчетности отражены все факты операций с внеоборотными активами;
- принятые к учету внеоборотные активы отражены в том отчетном периоде, в котором они фактически поступили;
- выявленные при инвентаризации внеоборотные активы, другие отклонения отражены в учете в полном объеме;
- при подготовке финансовой отчетности соблюдается тождественность аналитического, синтетического учета, Главной книги.

5.Точность:

- соблюдается арифметическая точность при составлении документов, отражении операций с внеоборотными активами на счетах учета, переносе данных в финансовую отчетность;
- доходы и расходы, связанные с операциями с внеоборотными активами, отражены в соответствующем периоде.

6.Представлениеираскрытие:

- задолженность за приобретенные, реализованные объекты внеоборотных активов правильно классифицирована и представлена в финансовой отчетности;

- активы правильно отнесены в состав внеоборотных, они правильно классифицированы, информация о них соответствующим образом раскрыта в финансовой отчетности.

Для аудита внеоборотных активов по предпосылкам необходимо знать положения нормативных актов, регулирующих бухгалтерский и налоговый учеты (прил. 28—30).

План и программа должны быть оформлены документально. В ходе аудита в них могут вноситься изменения.

В учете внеоборотных активов встречаются следующие типичные ошибки и нарушения.

1. Организация учета:

- неправильное отнесение объекта в состав внеоборотных активов;
- неверное определение первоначальной стоимости внеоборотного актива, необоснованное изменение ее в течение срока использования;

- неправильное определение срока использования внеоборотного актива;

и в учетной политике отсутствует раскрытие метода амортизации внеоборотного актива в целях бухгалтерского, налогового учетов;

и изменение выбранного метода амортизации в течение срока использования объекта;

- отсутствуют процедуры контроля за использованием внеоборотных активов;

- не утверждены комиссии по приему, списанию внеоборотных активов, по проведению инвентаризации.

2. Ведение учета:

- отсутствие договорной документации, первичных документов или оформление их с нарушениями установленных требований;

- неверное отражение операций с внеоборотными активами на счетах бухгалтерского учета;

- отсутствие аналитического учета по объектам внеоборотных активов;

- на балансе аудируемого лица учитываются объекты, которые не принадлежат ей на основании договора права использования и должны быть отражены на забалансовом счете;

- неправильно определен результат выбытия внеоборотных активов;

- неправильное определение периода, с которого начинается начисление амортизации по поступившим внеоборотным активам и прекращается ее начисление по выбывшим объектам;

- неправомерное начисление амортизации в налоговом учете по объектам, полученным в безвозмездное пользование;

- невключение в базу по налогу на прибыль стоимости объектов внеоборотных активов, полученных безвозмездно, неначисление НДС по объектам, переданным безвозмездно;
- допускаются арифметические ошибки;
- неправильно отражены операции по ремонту объектов основных средств.

Существенные недостатки, выявленные по результатам проверки внеоборотных активов, должны быть отражены в рабочих документах аудитора и представлены руководителю аудируемого лица. Аудитору необходимо оценить их влияние на достоверность финансовой отчетности.

9.4. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАПАСАМИ

Цель аудиторской проверки учета производственных запасов — выражение мнения о достоверности показателей в финансовой отчетности в части материально-производственных запасов и соответствии ведения бухгалтерского учета МПЗ требованиям действующих нормативных актов.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы [54]:

- используемые в качестве сырья, материалов при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Источниками используемой информации при аудите операций с материально-производственными запасами являются:

- государственные нормативные акты;
- внутрифирменные положения по планированию, учету, контролю операций с материально-производственными запасами, принятые и утвержденные руководством аудируемого лица;
- договорная документация, первичные учетные документы, учетные регистры, финансовая отчетность;
- заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих организаций, рабочие документы аудитора при повторяющемся аудите, аудиторское заключение предыдущего аудитора при первоначальном аудите.

Перечень нормативных правовых актов, регулирующих операции с материально-производственными запасами, представлен в прил. 18. Перечень типовых форм первичных учетных документов, которые

должны быть использованы для оформления операций с материально-производственными запасами, представлен в прил. 19.

При аудите операций с материально-производственными запасами проверяют бухгалтерские счета:

- по которым непосредственно отражаются операции с материально-производственными запасами,— 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

- проверяются предпосылки, сделанные руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, — 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и др.

Для проведения аудита операций с материально-производственными запасами необходимо подготовить план и программу.

При разработке общего плана аудитор должен принимать во внимание:

- деятельность аудируемого лица и ее влияние на системы бухгалтерского и внутреннего контроля, как в целом, так и в частности, в отношении операций с материально-производственными запасами;

- риск и существенность;

- характер, временные рамки, объем аудиторских процедур;

- значимость операций с материально-производственными запасами для проведения аудита;

- влияние КОД на организацию и ведение их учета;

- наличие внутреннего аудита и его функции в отношении этих операций;

- необходимость координации направления, текущего контроля работы аудиторского персонала;

- форму и сроки предоставления аудиторского заключения.

Программа может быть подготовлена в форме тестов средств контроля операций с материально-производственными запасами, Тестов групп однотипных операций, остатков на бухгалтерских счетах.

Тесты средств контроля для оценки организации и функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица в отношении операций с материально-производственными запасами проводятся в отношении:

- оценки и изучения эффективности функционирования системы приобретения материально-производственных запасов;
- изучения, оценки процедур санкционирования хозяйственных операций с материально-производственными запасами;
- изучения и оценки системы складского учета материально-производственных запасов;
- определения круга лиц, осуществляющих операции с материально-производственными запасами, заключения договора о полной материальной ответственности с материально-ответственными лицами, изучение их должностных обязанностей, в том числе возможности злоупотреблений;
- проверки деятельности инвентаризационной комиссии;
- проверки организации, эффективности документооборота;
- основных видов материально-производственных запасов, способов их поступления;
- процедур текущего контроля за наличием материально-производственных запасов, их использованием, ведением учета.

Тесты групп однотипных операций и остатков на бухгалтерских счетах учета материально-производственных запасов по предпосылкам, сделанным руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, включают в себя рассмотрение следующих вопросов.

1. Существование и возникновение:

- зарегистрированные и подлежащие оплате счета поставщиков, задолженность перед подотчетными лицами содержит суммы, которые экономический субъект действительно должен за фактически приобретенные материально-производственные запасы;
- отсутствуют факты фиктивных, несостоявшихся сделок;
- кредиторская задолженность по поступившим материально-производственным запасам, а также остаток материально-производственных запасов на конец года подтверждены результатами инвентаризации;
- относящиеся к деятельности аудируемого лица операции с материально-производственными запасами имели место в проверяемом периоде.

2. Права и обязанности:

- задолженность поставщикам за приобретенные материально-производственные запасы возникла в результате законных сделок;
- право собственности на материально-производственные запасы, указанные в бухгалтерском балансе, перешло аудируемому лицу;
- все записи в учете подтверждены оправдательными документами, оформлены в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- сумма НДС выделена отдельной строкой в документах, отражается в учете в соответствии с законодательством Российской Федерации.

3. Стоимостная оценка:

- оценка кредиторской задолженности при отражении в финансовой отчетности производится в соответствии с требованиями нормативных актов;
- правильно определена стоимость материально-производственных запасов, по которой они приняты к учету;
- материальные ценности отражаются в финансовой отчетности в оценке, предусмотренной учетной политикой, законодательством Российской Федерации.

4. Полнота:

и обязательства, отраженные на счетах учета расчетов с поставщиками, представляют полный объем задолженности аудируемого лица за приобретенные материально-производственные запасы;

- в учете отражены все поступившие материально-производственные запасы;
- затраты, связанные с поступлением материально-производственных запасов, отражены в учете в полном объеме, своевременно;
- результаты инвентаризации материально-производственных запасов правильно отражены в учете;
- при подготовке финансовой отчетности соблюдается тождественность данных аналитического и синтетического счетов, Главной книги.

5. Точное измерение:

- соблюдается арифметическая точность при подготовке документов, отражении операций в бухгалтерском учете, подготовке финансовой отчетности;
- правильно отнесены к соответствующему периоду времени доходы и расходы по операциям с материально-производственными запасами.

6. Представление и раскрытие:

и задолженность за приобретенные материально-производственные запасы правильно классифицирована по видам поставщиков, срокам расчетов;

- материально-производственные запасы в финансовой отчетности классифицированы и представлены в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

План и программа должны быть оформлены документально. В ходе аудита в них могут вноситься изменения.

В учете материально-производственных запасов встречаются следующие типичные ошибки и нарушения:

1. Организация учета:

- отсутствие договоров о полной материальной ответственности, заключенных с материально-ответственными лицами;
- не проводится фактический пересчет поступивших материально-производственных запасов для сопоставления с данными сопроводительных документов;
- не составляется акт приема материалов в случаях расхождений фактически поступивших активов с сопроводительными документами, при поступлении неотфактурованных поставок;
- отсутствие утвержденных приказом руководителя лиц, имеющих право подписи документов;
- и* отсутствие утвержденной комиссии по инвентаризации материально-производственных запасов;
- отсутствие договоров купли-продажи материально-производственных запасов с поставщиками, покупателями;
- не соблюдаются требования по оборудованию складских помещений;
- отсутствие утвержденных норм запаса, расхода материально-производственных запасов;
- несоблюдение норм материально-производственных запасов, расхода;
- отсутствие контроля за использованием материально-производственных запасов в производстве;
- неправильная организация документооборота;
- не проводится инвентаризация материально-производственных запасов при смене материально-ответственных лиц, составлении годового отчета не ранее 1 октября, в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

2. Ведение учета:

- отсутствие документов на поступление, отпуск материально-производственных запасов или оформление их с нарушением;
- неправильно определена стоимость материально-производственных запасов при принятии к учету;
- списание на расходы организации неоприходованных материально-производственных запасов;
- неправильное ведение учета материалов в пути;
- отсутствие учета материально-производственных запасов, принятых на ответственное хранение, в переработку на соответствующих забалансовых счетах в договорной оценке;
- допускаются арифметические ошибки в расчетах;
- необоснованное включение НДС к вычету;
- отсутствие счетов-фактур, книги покупок;

я составление счетов-фактур, ведение книги покупок с нарушением законодательства Российской Федерации;

- несоблюдение учетной политики при формировании показателя по материально-производственным запасам в финансовой отчетности;
- неправильное определение финансового результата при реализации материально-производственных запасов;
- не ведется аналитический учет материально-производственных запасов либо ведется не должным образом;
- неправильное отражение операций с материально-производственными запасами на счетах бухгалтерского учета;
- неверное формирование, корректировка резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материально-производственных ценностей».

Существенные недостатки, выявленные по результатам проверки материально-производственных запасов, должны быть отражены в рабочих документах аудитора и представлены руководителю аудируемого лица. Аудитору необходимо оценить их влияние на достоверность финансовой отчетности.

9.5. АУДИТ ТРУДОВЫХ ОТНОШЕНИЙ И РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Цель аудита трудовых отношений и расчетов по оплате труда — выражение мнения о достоверности показателей по оплате труда финансовой отчетности, соответствии трудовых отношений нормативным актам, ведения бухгалтерского учета этих операций требованиям законодательства Российской Федерации.

Источниками используемой информации при аудите трудовых отношений и расчетов по оплате труда являются:

- государственные нормативные акты;
- внутрифирменные положения по планированию, учету, контролю трудовых отношений, расчетов по оплате труда, принятые и утвержденные аудируемым лицом;
- договорная документация, первичные учетные документы, учетные регистры, финансовая отчетность;
- заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих организаций, рабочие документы аудитора при повторяющемся аудите, аудиторское заключение предыдущего аудитора при первоначальном аудите.

Перечень нормативных правовых актов, регулирующих трудовые отношения, расчеты по оплате труда, представлен в прил. 20. Пере-

чень типовых форм первичных учетных документов, которые должны быть использованы для оформления трудовых отношений и расчетов по оплате труда, представлен в прил. 21. Аудит операций по оплате труда проводится по бухгалтерским счетам:

— по которым непосредственно отражаются операции по оплате труда,— 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

— проверяются предпосылки, сделанные руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, — 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы», 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и др.

Для проведения аудита трудовых отношений, расчетов по оплате труда необходимо подготовить план и программу.

При разработке общего плана аудитору необходимо принимать во внимание:

— деятельность аудируемого лица и ее влияние на системы бухгалтерского и внутреннего контроля в целом и в части трудовых отношений, операций по оплате труда;

— риск и существенность;

— характер, временные рамки, объем аудиторских процедур;

— значимость операций по оплате труда для проведения аудита;

— влияние КОД на организацию и ведение учета расчетов по оплате труда;

— наличие внутреннего аудита и его функции в отношении этих операций;

— необходимость координации направления, текущего контроля работы аудиторского персонала;

— форма и сроки предоставления аудиторского заключения.

Программа может быть подготовлена в форме тестов средств контроля операций по оплате труда, тестов групп однотипных операций, остатков на бухгалтерских счетах.

Тесты средств контроля для оценки организации и функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица в части трудовых отношений, операций по оплате труда проводят в отношении:

- структурных подразделений и лиц, уполномоченных принимать решения в отношении персонала, оплаты труда;

- применяемых форм и системы оплаты труда, действующей у аудируемого лица;

- системы документооборота по учету операций по оплате труда;
- особенности учета операций по оплате труда;

ш утвержденных и фактически применяемых процедур текущего контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации, ведением учета кадров, оплаты труда.

Тесты групп однотипных операций остатков на бухгалтерских счетах учета расчетов по оплате труда по предпосылкам, сделанным руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, включают в себя рассмотрение следующих вопросов.

1. Существование и возникновение:

- заработная плата персоналу начислена по всем основаниям, включена в расходы по экономическому назначению;
- кредиторская задолженность по оплате труда подтверждается документально, погашена либо подтверждена результатом ее инвентаризации;
- сумма единого социального налога определена в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- начисленные суммы по заработной плате относятся к деятельности аудируемого лица, и факт выполнения работ персоналом имел место в соответствующем периоде.

2. Права и обязанности:

- задолженность по оплате труда возникла за реально выполненный объем работ;
- все записи на счетах бухгалтерского учета подтверждены приказами руководителя аудируемого лица, первичными учетными документами, контрактами, коллективным договором, оформленными надлежащим образом;
- правильно посчитан налог на доходы с физических лиц;
- аудируемое лицо имело право на прочие удержания из заработной платы.

3. Стоимостная оценка:

- заработная плата персоналу рассчитана в соответствии с применяемыми формами оплаты труда, не противоречащими трудовому законодательству;
- все суммы к выдаче (перечислению) заработной платы рассчитаны правильно;
- заработная плата персоналу рассчитана в соответствии с фактическими результатами работы;
- правильно рассчитаны суммы отпускных, за время болезни.

4. Полнота:

- обязательства, отраженные на счете учета расчетов по оплате труда, представляют полный объем задолженности за выполненный

объем работ в соответствии с табелем учета использования рабочего времени, с использованием объектов основных средств, объемом произведенной готовой продукции (оказанных услуг, выполненных работ);

- в учете отражены все факты использования персонала;
- данные по учету личного состава и внештатных работников соответствуют данным по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- при подготовке финансовой отчетности соблюдается тождественность аналитического, синтетического учета, Главной книги.

5. Точное измерение:

* при подготовке документов, отражении записей на счетах бухгалтерского учета, переносе данных в финансовую отчетность соблюдена арифметическая точность;

- единый социальный налог, налог на доходы с физических лиц рассчитаны правильно;
- расходы по оплате труда соответствуют информации об использовании внеоборотных активов, материально-производственных запасов, получении дохода и отражены в соответствующем периоде времени.

6. Представление и раскрытие:

- расходы по оплате труда правильно включены в состав расходов аудируемого лица;
- правильно отражена сумма депонированной заработной платы;
- верно определена численность персонала;
- правильно отражена задолженность по налогу на доходы с физических лиц, единому социальному налогу.

План и программа должны быть оформлены документально, в ходе аудита в них могут вноситься изменения.

В учете расчетов по оплате труда встречаются следующие типичные ошибки и нарушения:

1. Организация учета:

- отсутствуют коллективный договор, трудовые договора, контракты, правила внутреннего трудового распорядка;
- отсутствует штатное расписание либо оформлено с нарушением законодательства Российской Федерации;
- не организован контроль за работой персонала либо организован, но не эффективно функционирует;
- отсутствуют личные карточки по учету персонала;
- не ведутся записи в трудовых книжках либо заполняются с нарушением требований законодательства Российской Федерации;
- отсутствуют приказы руководителя по приему, увольнению, перемещению персонала;
- не утверждены положения об отделах, должностные инструкции;

- отсутствуют положения об оплате, о премировании;
- не утверждено собственником решение об использовании прибыли на выплату премий, материальной помощи.

2. Ведение учета:

- не оформляются первичными учетными документами операции по учету труда и заработной платы;
 - данные аналитического учета по начислению и удержанию заработной платы не соответствуют оборотам и остаткам по синтетическому счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», Главной книге;
 - начисленные, но не выплаченные в установленный срок суммы по заработной плате не депонированы и не списаны на счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по депонированным суммам»;
 - счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» не проинвентаризирован перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
 - при выплате заработной платы, причитающейся за соответствующий период, работодатель не извещает в письменной форме о ее составных частях, размерах и основаниях произведенных удержаний, а также об общей денежной сумме, подлежащей выплате [основание — ст. 136 Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ)];
 - не соблюдается ограничение размера удержаний из заработной платы (основание — ст. 138 ТК РФ);
 - неверно определена численность персонала;
 - неправильно определена налоговая база по единому социальному налогу, налогу на доходы с физических лиц.

Существенные недостатки, выявленные по результатам проверки трудовых отношений и расчетов по оплате труда, должны быть отражены в рабочих документах аудитора и представлены руководителю аудируемого лица. Аудитору необходимо оценить их влияние на достоверность финансовой отчетности.

9.6. АУДИТ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Цель аудита расходов по обычным видам деятельности — выражение мнения о достоверности показателей в финансовой отчетности по расходам и соответствии ведения их учета требованиям нормативных актов.

Согласно п. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [51] расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

б) сумма расхода может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Источниками используемой информации при аудите расходов по обычным видам деятельности являются:

- государственные нормативные акты;
- внутрифирменные положения по планированию, учету, контролю расходов, принятые и утвержденные аудируемым лицом;
- договорная документация, первичные учетные документы, учетные регистры, финансовая отчетность;
- заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих организаций, рабочие документы аудитора при повторяющемся аудите, аудиторское заключение предыдущего аудитора при первоначальном аудите.

Перечень нормативных правовых актов, регулирующих расходы, представлен в прил. 22.

При аудите расходов по обычным видам деятельности проверяют бухгалтерские счета:

- по которым непосредственно отражаются операции по формированию расходов, — 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- проверяются предпосылки, сделанные руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, — 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных ценностей», 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 28 «Брак в производстве», 43 «Готовая продукция», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», 90 «Продажи», 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», 97 «Расходы будущих периодов» и др.

Для проведения аудита расходов по обычным видам деятельности необходимо подготовить план и программу.

При разработке общего плана аудитор должен принимать во внимание:

- деятельность аудируемого лица и ее влияние на системы бухгалтерского и внутреннего контроля в целом и в части расходов по обычным видам деятельности;
- риск и существенность;
- характер, временные рамки, объем аудиторских процедур;
- значимость данного раздела для проведения аудита;
- влияние КОД на организацию и ведение учета расходов;
- наличие внутреннего аудита и его функции в отношении этих операций;
- необходимость координации направления, текущего контроля работы аудиторского персонала;
- форму и сроки предоставления аудиторского заключения.

Программа может быть подготовлена в форме тестов средств контроля операций по формированию расходов по обычным видам деятельности, тестов групп однотипных операций, остатков на бухгалтерских счетах.

Тесты средств контроля для оценки организации и функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица в части расходов проводятся в отношении:

- структурных подразделений и лиц, уполномоченных принимать решения по использованию активов в производстве, определению потребности в них;
- применяемой классификации и порядка учета расходов по обычным видам деятельности;
- системы документооборота по учету операций по формированию расходов по обычным видам деятельности;
- влияния специфики производства на организацию и ведение учета расходов;
- утвержденных и фактически применяемых процедур текущего контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации, ведением учета расходов.

Тесты групп однотипных операций остатков на бухгалтерских счетах учета расходов по обычным видам деятельности по предпосылкам, сделанным руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, включают в себя рассмотрение следующих вопросов.

1. *Существование и возникновение:*

- все записи по формированию расходов подтверждены документально;
- остатки незавершенного производства, готовой продукции, представленные в финансовой отчетности, реально существуют и подтверждены инвентаризацией;
- операции или события, сформировавшие расходы, имели место в соответствующем периоде и относятся к деятельности аудируемого лица.

2. Права и обязанности:

- характер производства соответствует уставным целям деятельности аудируемого лица и законодательству Российской Федерации;
- номенклатура, количество, качество выпускаемой продукции санкционировано уполномоченным лицом;
- начисление заработной платы, единого социального налога осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- выпущенная готовая продукция соответствует стандартам качества;
- имеются все документы, подтверждающие расходы;
- система учета затрат позволяет получить информацию для налогообложения;
- в себестоимость продукции (работ, услуг) отнесены те налоги, которые подлежат включению в расходы по обычным видам деятельности.

3. Стоимостная оценка:

- стоимость товарно-материальных ценностей включена в затраты в соответствии с учетной политикой;
- т* в расходы включена правильно рассчитанная сумма амортизации по объектам основных средств, нематериальным активам;
- резервы предстоящих расходов и платежей включены в расходы в соответствии с учетной политикой;
- списание общехозяйственных расходов выполнено в соответствии с учетной политикой;
- калькулирование себестоимости продукции осуществляется в соответствии с учетной политикой, отраслевыми методическими указаниями;
- стоимость незавершенного производства определяется в соответствии с учетной политикой;
- ш* правильно определены постоянные разницы.

4. Полнота:

- в себестоимость продукции (работ, услуг) включены все расходы, связанные с ее производством;
- в расходы в полном объеме включены амортизация по основным средствам, нематериальным активам, а также использованные товарно-материальные запасы, затраты по оплате труда, отчисления по единому социальному налогу и другие расходы;
- в полном объеме в финансовой отчетности отражено незавершенное производство, готовая продукция;
- при подготовке финансовой отчетности соблюдается тождественность аналитического, синтетического учета, Главной книги.

5. Точное измерение:

- при подготовке первичных учетных документов, выполнении записей в учетных регистрах, переносе показателей в отчетность соблюдена арифметическая точность, все расчеты выполнены правильно;
- расходы по обычным видам деятельности включены в состав затрат в соответствующие периоды.

6. Представление и раскрытие:

и расходы правильно классифицированы в бухгалтерском, налоговом учетах;

- расходы соответствующим образом раскрыты в финансовой отчетности.

В учете расходов по обычным видам деятельности встречаются следующие типичные ошибки и нарушения.

1. Организация учета:

и в учетной политике не раскрыты положения по признанию расходов в учете, оценке незавершенного производства, порядку списания и распределения общехозяйственных расходов;

- отсутствует график документооборота;
- не осуществляется контроль за использованием активов для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- не проводится инвентаризация незавершенного производства перед составлением годового отчета.

2. Ведение учета:

• несоблюдение положений учетной политики при формировании расходов;

- неправильное формирование расходов по переработке давальческого сырья;
- отражение расходов в учете не в соответствующий период времени;
- несоответствие расходов аудируемого лица доходам;
- неправильное определение стоимости незавершенного производства, готовой продукции;
- отсутствие документов, подтверждающих расходы;
- неведение аналитического учета по видам продукции (работам, услугам);
- неправильное включение расходов будущих периодов в текущие расходы организации;
- отсутствие документального подтверждения расходов непроизводительного характера;
- неправильная оценка стоимости товарно-материальных ценностей, включенных в расходы;
- необоснованное включение в расходы затрат по оплате труда, отчислений по единому социальному налогу;

- необоснованное включение затрат в состав общепроизводственных, общехозяйственных расходов;
- распределение общепроизводственных, общехозяйственных расходов, не соответствующее положениям учетной политики;
- неправильное определение суммы амортизации по амортизируемому имуществу.

Существенные недостатки, выявленные по результатам проверки расходов по обычным видам деятельности, должны быть отражены в рабочих документах аудитора и представлены руководителю аудируемого лица. Аудитору необходимо оценить их влияние на достоверность финансовой отчетности.

9.7. АУДИТ ДОХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Цель аудита по обычным видам деятельности — выражение мнения о достоверности показателей в финансовой отчетности по доходам и соответствию ведения их учета требованиям нормативных актов.

При аудите доходов по обычным видам деятельности аудитор необходимо учитывать, что в соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» [50] выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Источниками используемой информации при аудите доходов по обычным видам деятельности являются:

- государственные нормативные акты;

- внутрифирменные положения по планированию, учету, контролю доходов, принятые и утвержденные аудируемым лицом;
- договорная документация, первичные учетные документы, учетные регистры, финансовая отчетность;
- заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих организаций, рабочие документы аудитора при повторяющемся аудите, аудиторское заключение предыдущего аудитора при первоначальном аудите.

Перечень нормативных правовых актов, регулирующих расходы, представлен в прил. 23.

При аудите доходов по обычным видам деятельности проверяются бухгалтерские счета:

- по которым непосредственно отражаются операции по формированию доходов, — 90 «Продажи»;
- проверяются предпосылки, сделанные руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, — 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 43 «Готовая продукция», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 97 «Расходы будущих периодов» и др.

Для проведения аудита доходов по обычным видам деятельности необходимо подготовить план и программу.

При разработке общего плана аудитор должен принимать во внимание:

- деятельность аудируемого лица и ее влияние на системы бухгалтерского и внутреннего контроля в целом и в части доходов по обычным видам деятельности;
- риск и существенность;
- характер, временные рамки, объем аудиторских процедур;
- значимость данного раздела для проведения аудита;
- влияние КОД на организацию и ведение учета расходов;
- наличие внутреннего аудита и его функции в отношении этих операций;
- необходимость координации направления, текущего контроля работы аудиторского персонала;
- форму и сроки предоставления аудиторского заключения.

Программа может быть подготовлена в форме тестов средств контроля операций по формированию доходов по обычным видам деятельности, тестов групп однотипных операций, остатков на бухгалтерских счетах.

Тесты средств контроля для оценки организации и функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица в части доходов проводятся в отношении:

- структурных подразделений и лиц, уполномоченных принимать решения по реализации продукции;
- видов операций по реализации продукции;
- применяемой системы документооборота по учету операций по формированию доходов по обычным видам деятельности;
- процедур текущего контроля за правильностью формирования доходов, отражения их в учете;
- эффективности планирования доходов и информационного обслуживания соответствующего управленческого персонала.

Тесты групп однотипных операций остатков на бухгалтерских счетах учета доходов по обычным видам деятельности по предпосылкам, сделанным руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, включают себя рассмотрение следующих вопросов.

1. Существование и возникновение:

и в учете отражены все факты реализации продукции в отчетном периоде;

- величина дебиторской задолженности в финансовой отчетности за реализованную продукцию подтверждена инвентаризацией;
- все записи в учете выполнены на основании первичных учетных документов;
- факты реализации продукции имели место в соответствующем периоде и относятся к деятельности аудируемого лица.

2. Права и обязанности:

- все сделки по реализации продукции осуществлены в соответствии с договорами, законодательством Российской Федерации и не противоречат нормативным актам;
- реализованная продукция принадлежала аудируемому лицу на законных основаниях;
- все операции по реализации продукции санкционированы уполномоченным лицом;
- аудируемое лицо имеет право на взыскание суммы дебиторской задолженности по реализованной продукции, отраженной в финансовой отчетности;
- организованный у аудируемого лица процесс выставления и учета счетов-фактур для определения НДС соответствует требованиям законодательства Российской Федерации.

3. Стоимостная оценка:

- стоимость готовой продукции отражена в финансовой отчетности в соответствии с учетной политикой, законодательством Российской Федерации;
- дебиторская задолженность за реализованную продукцию представлена в финансовой отчетности в правильной оценке;

- доходы по обычным видам деятельности представлены в финансовой отчетности, налоговой декларации в правильной оценке.

4. Полнота:

и обязательства покупателей представляют полный объем задолженности за реализованную продукцию;

- отсутствуют факты не отраженных операций по поступлению готовой продукции, ее реализации;

и при подготовке финансовой отчетности соблюдается тождественность аналитического, синтетического учета, Главной книги.

5. Точное измерение:

- при подготовке первичных учетных документов, выполнении записей в учетных регистрах, переносе показателей в отчетность соблюдена арифметическая точность, все расчеты выполнены правильно;

- доходам по обычным видам деятельности соответствуют расходы, и они включены в соответствующие периоды.

6. Представление и раскрытие:

- доходы правильно классифицированы в бухгалтерском, налоговом учетах;

- выручка в финансовой отчетности сформирована с учетом соблюдения условий ее признания;

- доходы соответствующим образом раскрыты в финансовой отчетности.

В учете доходов по обычным видам деятельности встречаются следующие типичные ошибки и нарушения.

1. Организация учета:

и в учетной политике не раскрыта информация о способах оценки готовой продукции, применении счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;

- не утвержден график документооборота по готовой продукции и ее реализации;

- не осуществляется контроль за сохранностью готовой продукции.

2. Ведение учета:

- определение в бухгалтерском учете выручки кассовым методом;
- неправильное отражение выручки в бухгалтерском учете, без использования счета 90 «Продажи» при расчетах за продукцию неденежными средствами;

- несвоевременное отражение в учете отгруженной, реализованной продукции;

- отсутствие аналитического учета готовой продукции по местам хранения, видам продукции;

- непроведение инвентаризации готовой продукции, задолженности покупателей в случаях, установленных законодательством Российской Федерации;

- наличие остатка по счету 90 «Продажи»;
- несоответствие данных аналитического, синтетического учетов показателям в финансовой отчетности;
- отражение на счете 41 «Товары» готовой продукции собственного изготовления, реализуемой в розницу;
- оценка готовой, отгруженной продукции не соответствует методу оценки, определенному в учетной политике;
- отражение в учете и финансовой отчетности продукции, выработанной из давальческого сырья как собственной;
- неполное отражение в учете выпущенной продукции, дохода по реализованной продукции;
- отсутствует книга продаж, счета-фактуры оформлены с нарушением законодательства Российской Федерации.

Существенные недостатки, выявленные по результатам проверки доходов по обычным видам деятельности, должны быть отражены в рабочих документах аудитора и представлены руководителю аудируемого лица. Аудитору необходимо оценить их влияние на достоверность финансовой отчетности.

9.8. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Цель аудита финансовых результатов — выражение мнения о достоверности показателей в финансовой отчетности по финансовым результатам и использовании прибыли, соответствии ведения бухгалтерского учета финансовых результатов требованиям действующих нормативных актов.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются: на доходы и расходы от обычных видов деятельности, операционные доходы и расходы, внереализационные доходы и расходы.

Согласно ПБУ 9/99 и 10/99 доходы и расходы, отличные от доходов и расходов от обычных видов деятельности, считаются прочими. К прочим относятся также чрезвычайные доходы и расходы.

Источниками используемой информации при аудите финансовых результатов являются:

- государственные нормативные акты;
- внутрифирменные положения по планированию, учету и контролю операций по формированию финансовых результатов, их использованию;
- договорная документация, первичные учетные документы, учетные регистры, финансовая отчетность;

— заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих организаций, рабочие документы аудитора при повторяющемся аудите, аудиторское заключение предыдущего аудитора при первоначальном аудите.

Финансовый результат определяется как разность доходов по обычным видам деятельности, прочим операциям и соответствующих им расходов. Перечень нормативных правовых актов, регулирующих формирование доходов, расходов и, следовательно, финансового результата, представлен в прил. 22, 23.

При аудите финансового результата проверяются бухгалтерские счета:

— по которым непосредственно отражаются операции по формированию доходов, — 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

— проверяются предпосылки, сделанные руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, — 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 09 «Отложенные налоговые активы», 10 «Материалы», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных активов», 51 «Расчетные счета в банках», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 75 «Расчеты с учредителями», 77 «Отложенные налоговые обязательства», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 98 «Доходы будущих периодов» и др.

Для проведения аудита доходов по обычным видам деятельности необходимо подготовить план и программу.

План проверки финансовых результатов и использования прибыли должен составляться с учетом специфики и масштабов деятельности аудируемого лица, сложности проверки, конкретных методик, используемых аудитором.

При разработке общего плана аудитор должен принимать во внимание:

— деятельность аудируемого лица, ее влияние на формирование финансового результата, использование прибыли;

— оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля как в целом по экономическому субъекту, так и в отношении формирования финансового результата и использования прибыли;

— риск и существенность;

— характер, временные рамки, объем аудиторских процедур;

— значимость данного раздела для проведения аудита;

— влияние КОД на организацию и ведение учета расходов;

— наличие внутреннего аудита и его функции в отношении этих операций;

— необходимость координации направления, текущего контроля работы аудиторского персонала;

— форму и сроки предоставления аудиторского заключения.

Программа может быть подготовлена в форме тестов средств контроля операций по формированию финансового результата, тестов групп однотипных операций, остатков на бухгалтерских счетах.

Тесты средств контроля для оценки организации и функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица в части формирования финансового результата проводят в отношении:

- структурных подразделений и лиц, уполномоченных принимать решения по операциям, формирующим финансовый результат;
- эффективности планирования финансовых результатов информационного обслуживания руководства аудируемого лица;
- структуры финансового результата, в том числе по реализации продукции, прочим операциям;
- применяемой системы документооборота по учету операций по формированию финансового результата, использования прибыли, ее эффективности;
- процедур текущего контроля за правильностью формирования финансового результата;
- определения круга лиц, имеющих право принимать решения, влияющие на финансовый результат, использование прибыли, изучение их должностных обязанностей, в том числе с точки зрения возможности злоупотреблений.

Тесты групп однотипных операций остатков на бухгалтерских счетах учета финансовых результатов по предпосылкам, сделанным руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, включают в себя рассмотрение следующих вопросов.

1. Существование и возникновение:

- в бухгалтерском учете отражены факты доходов по обычным видам деятельности, прочим операциям, реально имевшие место в отчетном периоде;
- все записи в бухгалтерских регистрах отражены на основании оправдательных документов, которые оформлены в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- в финансовой отчетности отражены условные факты хозяйственной деятельности, события после отчетной даты;
- операции по формированию финансового результата имели место в отчетном периоде и относятся к деятельности аудируемого лица.

2. Права и обязанности:

- все доходы и расходы, формирующие финансовый результат, вытекают из условий договорных отношений, обычаев делового оборота (по расходам);

- имеются лицензии при осуществлении деятельности, подлежащей лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- реализуемая продукция, активы принадлежат организации на законных основаниях;

- использование прибыли санкционировано собственником;

- операции по реализации продукции, активов санкционированы уполномоченным лицом;

и использование прибыли осуществляется только на цели, утвержденные собственником;

- аудируемое лицо имеет право на взыскание сумм дебиторской задолженности, погашение кредиторской задолженности, отраженной в финансовой отчетности.

3.Стоимостнаяоценка:

- при определении финансового результата по обычным видам деятельности доходы и расходы определены в правильной оценке;

- применялась правильная оценка доходов и расходов по прочим операциям;

- правильно выполнена оценка событий после отчетной даты, условных фактов хозяйственной деятельности, оценочных значений;

- в финансовой отчетности в правильной оценке представлены отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, постоянные налоговые обязательства, сумма налога на прибыль;

- правильно определена сумма отчислений в резервный капитал.

4.Полнота:

- при определении финансового результата доходы учтены в полном объеме, а также все расходы по реализованной продукции (работ, услуг), затраты по ее продаже, прочим операциям;

- в учете отражены все операции по использованию прибыли;

и при подготовке финансовой отчетности соблюдается тождественность аналитического, синтетического учета, Главной книги.

5.Точноеизмерение:

- правильно выполнены арифметические расчеты при формировании финансового результата, использовании прибыли, а также постоянных, временных разниц;

- доходы и расходы отражены в соответствующем периоде времени в точных суммах.

6.Представлениеираскрытие:

- доходы и расходы, связанные с реализацией продукции, прочим активов, правильно классифицированы при формировании отчета о прибылях и убытках;

- в бухгалтерском балансе при расхождениях в признании доходов и расходов в бухгалтерском учете и налогообложении в составе

внеоборотных активов отражены отложенные налоговые активы, долгосрочных обязательств — отложенные налоговые обязательства;

- раскрыта информация по условным фактам хозяйственной деятельности, событиям после отчетной даты;
- представлена информация по использованию прибыли.

В учете финансовых результатов встречаются следующие типичные ошибки и нарушения.

1. Финансовый результат по обычным видам деятельности:

- неверно классифицированы доходы и расходы по обычным видам деятельности, прочим операциям;
- доходы отражены в бухгалтерском учете не в полном объеме, отсутствуют договоры поставок, заказов, акты приема выполненных работ;
- неверно определены расходы, отсутствуют документы, подтверждающие реальность расходов, либо они оформлены не в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- неправильно определена в отчете о прибылях и убытках сумма коммерческих, управленческих расходов, постоянных разниц.

2. Прочие операции:

и в финансовой отчетности отсутствуют суммы процентов к получению по предоставленным займам в соответствии с договором займа;

- в финансовой отчетности отсутствуют суммы по процентам к уплате по полученным кредитам, займам;
 - в учете и финансовой отчетности не отражены доходы от участия в других организациях на основании решения о распределении доходов по совместной деятельности;
 - неверно определены доходы от продажи объектов основных средств, других активов, а также расходы, отсутствие первичных учетных документов либо они оформлены с нарушениями;
 - не включены в состав операционных доходов проценты, начисленные кредитным учреждением за использование денежных средств расчетного счета, в составе операционных расходов — плата за расчетно-кассовое обслуживание;
 - не включены в состав операционных расходов суммы налога на имущество;
 - неполное отражение штрафов, пени за нарушение условий хозяйственных договоров на основании решения суда, признания должником;
- и* не отражена в составе внереализационных доходов стоимость активов, полученных безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- отсутствует приказ руководителя аудируемого лица о списании дебиторской, кредиторской задолженности;

- не отражены в составе внереализационных доходов, расходов курсовые разницы;
- не отражено в составе операционных расходов формирование резервов под снижение стоимости материальных ценностей, резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости ценных бумаг, неверно выполнен расчет по сумме резервов;
- отсутствует решение суда об отказе во взыскании задолженности по недостатке, отсутствии материально-ответственных лиц, акта порчи материалов;
- отсутствуют документы, подтверждающие факты чрезвычайных обстоятельств, результатов инвентаризации.

3. Формирование и использование прибыли:

- неверно определена налоговая база по налогу на прибыль, так как признание доходов, расходов в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, учетной политикой, в целях налогообложения может быть отличным от их признания в бухгалтерском учете, что приводит к формированию постоянных, временных разниц;
- использование прибыли в течение финансового года без решения собственника не на предусмотренные цели.

Существенные недостатки, выявленные по результатам проверки финансовых результатов, должны быть отражены в рабочих документах аудитора и представлены руководителю аудируемого лица. Аудитору необходимо оценить их влияние на достоверность финансовой отчетности.

9.9. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Цель проверки аудита операций с денежными средствами — формирование мнения о достоверности показателей в финансовой отчетности, характеризующих денежные средства, и соответствии ведения бухгалтерского учета этих операций требованиям законодательства Российской Федерации.

Источниками используемой информации при аудите операций с денежными средствами являются:

- государственные нормативные акты;
- внутрифирменные положения по планированию, учету и контролю операций с денежными средствами, принятые и утвержденные руководством аудируемого лица;
- договорная документация, первичные учетные документы, учетные регистры, финансовая отчетность;
- заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих организаций,

рабочие документы аудитора при повторяющемся аудите, аудиторское заключение предыдущего аудитора при первоначальном аудите.

Перечень нормативных правовых актов, регулирующих операции с денежными средствами, представлен в прил. 24. Перечень типовых форм первичных учетных документов, которые должны быть использованы для операций с денежными средствами, представлен в прил. 25.

При аудите операций с денежными средствами проверяются бухгалтерские счета:

- по которым непосредственно отражаются операции с денежными средствами, — 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»;

- проверяются предпосылки, сделанные руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, — 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

Для проведения аудита операций с денежными средствами необходимо подготовить план и программу.

При разработке общего плана аудитор должен принимать во внимание:

- деятельность аудируемого лица и ее влияние на системы бухгалтерского и внутреннего контроля в целом и в частности в отношении операций с денежными средствами;

- риск и существенность;

- характер, временные рамки, объем аудиторских процедур;

- значимость операций с денежными средствами для проведения аудита;

- влияние КОД на организацию и ведение их учета;

- наличие внутреннего аудита и его функции в отношении этих операций;

- необходимость координации направления, текущего контроля работы аудиторского персонала;

- форму и сроки предоставления аудиторского заключения.

Программа может быть подготовлена в форме тестов средств контроля операций с денежными средствами, тестов групп однотипных операций, остатков на бухгалтерских счетах.

Тесты средств контроля для оценки организации и функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица в отношении операций с денежными средствами проводятся в отношении:

- структурных подразделений и лиц, уполномоченных осуществлять операции с денежными средствами;
- перечня открытых аудируемым лицом расчетных, валютных и других счетов;
- основных видов операций с денежными средствами;
- правильности рублевой оценки операций и остатков по валютным счетам;
- системы документооборота по учету операций с денежными средствами;
- процедур текущего контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации по операциям с денежными средствами, ведением их учета;
- наличия приказа о принятии на должность кассира, договора о полной материальной ответственности;
- проведения инвентаризаций в кассе в случаях, установленных законодательством Российской Федерации;
- наличия регистрации кассовых ордеров в журнале, соблюдения требований по их оформлению;
- соблюдения лимита кассовой наличности, согласованного с кредитным учреждением;
- периодичности предоставления отчета кассира в бухгалтерию;
- применения компьютерной техники в обработке кассовых операций, операций с денежными средствами;
- соблюдения требований по ограничению размера наличных между юридическими лицами по одной сделке.

Тесты групп однотипных операций остатков на бухгалтерских счетах учета денежных средств по предпосылкам, сделанным руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, включают в себя рассмотрение следующих вопросов.

1. Существование и возникновение:

- остатки денежных средств, отраженные в бухгалтерском балансе, характеризуют реальные суммы, находящиеся в распоряжении аудируемого лица;
- остатки на счетах учета денежных средств подтверждены результатами инвентаризации;
- отраженные в бухгалтерском учете операции, связанные с погашением дебиторской и кредиторской задолженности, действительно совершены в отчетном периоде, подтверждены документально;
- все операции по погашению дебиторской и кредиторской задолженности, поступлению и выплате денежных средств отражены в учете;

- операции с денежными средствами, имевшие место у аудируемого лица в соответствующем периоде, относятся к его деятельности.

2. Права и обязанности:

- денежные средства, отраженные в финансовой отчетности, принадлежат аудируемому лицу на законных основаниях;
- движение денежных средств осуществлялось на законных основаниях, в соответствии с договорной документацией, все операции подтверждены надлежаще оформленными документами;
- движение денежных средств в иностранной валюте осуществляется с соблюдением требований валютного законодательства;
- операции с денежными средствами санкционированы уполномоченными лицами в установленном порядке;
- расчеты с физическими лицами ведутся с применением контрольно-кассовой техники, зарегистрированной в установленном порядке;
- ведение кассовых операций организовано с соблюдением Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации.

3. Стоимостная оценка:

- денежные средства представлены в финансовой отчетности в правильной оценке;
- операции, связанные с погашением дебиторской и кредиторской задолженности, отражены в финансовой отчетности в правильной оценке;
- рублевая оценка денежных средств в иностранной валюте определена в соответствии с законодательством Российской Федерации.

4. Полнота:

- все первичные документы по движению денежных средств приняты к учету;
- отсутствуют неучтенные операции с денежными средствами;
- при подготовке финансовой отчетности соблюдается тождественность аналитического, синтетического учета, Главной книги.

5. Точное измерение:

- соблюдается арифметическая точность при составлении первичных учетных документов, учетных регистров, формировании показателей в финансовой отчетности;
- при определении рублевой оценки денежных средств, выраженных в иностранной валюте, применяется правильный курс иностранной валюты;
- доходы и расходы по операциям с денежными средствами относятся к соответствующему периоду.

6. Представление и раскрытие:

- в финансовой отчетности денежные средства классифицированы правильно;

- соответствующим образом раскрыта информация по движению денежных средств.

План и программа должны быть оформлены документально, в ходе аудита могут вноситься изменения.

В учете операций с денежными средствами встречаются следующие типичные ошибки и нарушения.

1. Расчетные счета:

- несоответствие бухгалтерской проводки содержанию операции, указанной в платежном поручении;
- отсутствие договора на расчетно-кассовое обслуживание;
- отсутствие банковских отметок на платежных поручениях, банковских выписок, платежных документов;
- неверное отражение операций на счетах бухгалтерского учета, в том числе доходов, расходов, связанных с расчетно-кассовым обслуживанием (в бухгалтерском учете — как операционные доходы и расходы, в налоговом учете — внереализационные доходы и расходы);
- перечисление денежных средств по бестоварным счетам;
- несоответствие данных в платежных документах данным банковской выписки.

2. Валютные счета:

- отсутствие классификации валютных операций в учете на текущие и связанные с движением капитала; отсутствие ведения отдельного учета на транзитном счете (где должно быть отражено зачисление валютной выручки, обязательная продажа ее части), зачисление с транзитного счета на текущий валютный счет, покупка иностранной валюты должна отражаться на специальном валютном счете, в том числе для командировок, валютные счета за рубежом;
- неправильное определение рублевой оценки остатка на валютном счете;
- тексты платежных документов, на основании которых проведена оплата с валютного счета, не переведены на русский язык;
- нарушение сроков исполнения обязательств по контрактам, по которым проводятся текущие валютные операции;
- некорректная корреспонденция счетов по учету валютных операций.

3. Аккредитивы, чековые книжки:

- расчет аккредитивом не предусмотрен в договоре между поставщиком и покупателем;
- несоблюдение плана счетов при отражении аккредитивной формы расчетов;
- отсутствие аналитического учета по видам аккредитивов, чековым книжкам;

- отсутствие официально утвержденного лица, пользующегося правом осуществлять расчеты чековой книжкой.

4. *Кассовые операции:*

- нарушение требований по оформлению кассовой книги — не пронумерована, не прошнурована;
- наличие нескольких кассовых книг, что запрещено;
- отсутствие журнала регистрации кассовых ордеров, общая нумерация приходных и расходных ордеров (должна быть отдельная);
- несоблюдение процедуры оформления кассовых документов;
- в кассовых ордерах заполнены не все реквизиты, допущены исправления, что запрещено;
- нарушение требований по работе с наличными денежными средствами (несоблюдение лимита кассовой наличности, который должен быть согласован с одним из кредитных учреждений, в котором открыт расчетный счет, неоприходование денежных средств, расчеты наличными между юридическими лицами по одной сделке превышают установленную сумму);
- несоблюдение требований по оборудованию помещения кассы;
- хранение денежных средств, имущества, которое не принадлежит организации, в кассе, что запрещено;
- отсутствие заключенного договора о полной материальной ответственности с кассиром;
- непроведение инвентаризации кассы перед годовым отчетом, при смене кассира, в других случаях, установленных законодательством Российской Федерации, а также дубликатов ключей — не реже чем один раз в квартал;
- неправильное оформление и закрытие платежных ведомостей, отсутствие реестра депонированной заработной платы, книги учета депонированной заработной платы;
- принятие денежных средств по открытой ведомости, отсутствие контрольно-кассовой техники;
- несвоевременное отражение кассовых ордеров в кассовой книге (должны быть отражены в тот же день, когда оформлены);
- некорректное отражение кассовых операций на счетах бухгалтерского учета;
- нарушение требований по хранению, заполнению чековой книжки на получение наличных денежных средств с расчетного счета.

Существенные недостатки, выявленные по результатам проверки операций с денежными средствами, должны быть отражены в рабочих документах аудитора и представлены руководителю аудируемого лица. Аудитору необходимо оценить их влияние на достоверность финансовой отчетности.

9.10. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ДЕБИТОРАМИ, КРЕДИТОРАМИ

Цель аудита расчетов с дебиторами, кредиторами — выражение мнения о достоверности показателей дебиторской и кредиторской задолженности, представленной в финансовой отчетности, и соответствии ведения бухгалтерского учета этих операций требованиям законодательства Российской Федерации.

Источниками используемой информации при аудите расчетов с дебиторами, кредиторами являются:

- государственные нормативные акты;
- внутрифирменные положения по планированию, учету и контролю расчетов с дебиторами, кредиторами, принятые и утвержденные руководством аудируемого лица;
- договорная документация, первичные учетные документы, учетные регистры, финансовая отчетность;
- заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, заключения экспертов, результаты проверок контролирующих организаций, рабочие документы аудитора при повторяющемся аудите, аудиторское заключение предыдущего аудитора при первоначальном аудите.

Перечень нормативных правовых актов, регулирующих расчеты с дебиторами, кредиторами, представлен в прил. 26.

При аудите расчетов с дебиторами, кредиторами проверяются бухгалтерские счета:

- по которым непосредственно отражаются расчеты с дебиторами, кредиторами, — 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»;
- проверяются предпосылки, сделанные руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, — 08 «Вложения во внеоборотные активы», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 91 «Прочие доходы и расходы», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 97 «Расходы будущих периодов» и др.

Для проведения аудита расчетов с дебиторами, кредиторами необходимо подготовить план и программу.

При разработке общего плана аудитор должен принимать во внимание:

- деятельность аудируемого лица и ее влияние на системы бухгалтерского и внутреннего контроля в целом и в частности в отношении расчетов с дебиторами, кредиторами;

- риск и существенность;
- характер, временные рамки, объем аудиторских процедур;
- значимость операций с дебиторами, кредиторами для проведения аудита;
- влияние КОД на организацию и ведение учета задолженности;
- наличие внутреннего аудита и его функции в отношении этих операций;
- необходимость координации направления, текущего контроля работы аудиторского персонала;
- форму и сроки предоставления аудиторского заключения.

Программа может быть подготовлена в форме тестов средств контроля расчетов с дебиторами, кредиторами, тестов групп однотипных операций, остатков на бухгалтерских счетах.

Тесты средств контроля для оценки организации и функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица по расчетам с дебиторами, кредиторами проводятся в отношении:

- структурных подразделений и лиц, уполномоченных принимать решения по заключению договоров с дебиторами, кредиторами;
- основных дебиторов, кредиторов, форм расчетов;
- системы документооборота по учету расчетов с дебиторами, кредиторами;
- обязательного проведения инвентаризации задолженности перед составлением годовой отчетности;
- распределения прав, обязанностей, полномочий между персоналом по инициированию расчетов с дебиторами, кредиторами, их утверждения, контроля за соблюдением условий договоров, отражения в бухгалтерском учете.

Тесты групп однотипных операций остатков на бухгалтерских счетах учета расчетов с дебиторами, кредиторами по предпосылкам, сделанным руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, включают в себя рассмотрение следующих вопросов.

1. *Существование и возникновение:*

- задолженность возникла по фактически приобретенным, реализованным активам, полученным, предоставленным услугам;
- отсутствуют факты фиктивных, несостоявшихся сделок;
- кредиторская, дебиторская задолженность подтверждена инвентаризацией;
- имеются первичные учетные документы, подтверждающие возникновение расчетных операций (акты сверок, накладные на отпуск готовой продукции покупателям, приходные ордера на поступившие материальные ценности от поставщиков, счета-фактуры и т.д.), кото-

рые оформлены в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- расчетные операции, имевшие место в отчетном периоде, относятся к деятельности аудируемого лица.

2. Права и обязанности:

- задолженность реальна и возникла в результате законных сделок;
- задолженность, отраженная в финансовой отчетности, принадлежит экономическому субъекту на законных основаниях;
- все записи в учете по возникновению, прекращению обязательств подтверждены соответствующими документами.

3. Стоимостная оценка:

- оценка задолженности, представленной в финансовой отчетности, выполнена в соответствии с законодательством Российской Федерации, договором;
- правильно определена сумма дебиторской, кредиторской задолженности, подлежащей списанию.

4. Полнота:

- суммы дебиторской, кредиторской задолженности в финансовой отчетности представляют полный объем реальной задолженности;
- в учете отражены в полном объеме операции, в результате которых возникает задолженность;
- результаты инвентаризации дебиторской, кредиторской задолженности отражены в учете в полном объеме;
- при подготовке финансовой отчетности соблюдается тождественности аналитического, синтетического учета, Главной книги.

5. Точное измерение:

- при подготовке документов, отражении записей в регистрах по учету дебиторской, кредиторской задолженности, финансовой отчетности соблюдается арифметическая точность;
- доходы и расходы, связанные с расчетными операциями, отражены в соответствующий временной период.

6. Представление и раскрытие:

- дебиторская, кредиторская задолженности правильно классифицированы по срокам погашения, реальности взыскания;
- в финансовой отчетности представлены информация о состоянии забалансового счета по списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов.

В учете операций с денежными средствами встречаются следующие типичные ошибки и нарушения:

- отсутствие договоров, счетов-фактур, книг покупок, продаж, других документов либо их оформление с нарушениями;

- неполное, несвоевременное отражение задолженности в учете, финансовой отчетности;
- необоснованное списание задолженности;
- несвоевременное предъявление претензии поставщикам;
- отсутствие аналитического учета по дебиторам, кредиторам;
- неправильное отражение расчетных операций в учете;
- формирование резерва по сомнительным долгам в нарушение учетной политики;
- неправильный расчет суммы резерва по сомнительным долгам;
- отсутствие учета списанной дебиторской задолженности на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»;
- непроведение инвентаризации задолженности перед составлением финансовой отчетности.

Существенные недостатки, выявленные по результатам проверки расчетов с дебиторами, кредиторами, должны быть отражены в рабочих документах аудитора и представлены руководителю аудируемого лица. Аудитору необходимо оценить их влияние на достоверность финансовой отчетности.

Контрольные вопросы

1. Каковы основные вопросы при проверке учредительных документов и формировании уставного капитала?
2. Какие основные вопросы, подлежащие проверке при анализе и оценке учетной политики аудируемого лица, вы знаете?
3. Каковы источники информации, используемые при аудите внеоборотных активов? Раскройте их основные положения.
4. Какие вопросы подлежат аудиту при проверке материально-производственных запасов по предпосылкам «существование и возникновение», «права и обязанности»?
5. Каковы вопросы, подлежащие аудиту при проверке расчетов по оплате труда по предпосылкам «стоимостная оценка», «полнота»?
6. Какие вопросы подлежат аудиту при проверке расходов аудируемого лица по предпосылкам «точное измерение», «представление и раскрытие»?
7. Каковы типичные ошибки и нарушения, встречающиеся в учете доходов организации?
8. Какие положения принимает аудитор во внимание при разработке общего плана аудита финансовых результатов?
9. Каковы основные вопросы, подлежащие проверке при аудите операций с денежными средствами?

10. Какие основные вопросы подлежат тестированию в отношении организации и функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля при аудите расчетов с дебиторами, кредиторами?

Тесты

1. Уставный капитал акционерного общества должен быть сформирован (оплачен) в течение:
 - а) шести месяцев с момента государственной регистрации;
 - б) одного года с момента государственной регистрации;
 - в) двух лет с момента государственной регистрации.
2. Изменение учетной политики в целях бухгалтерского учета может производиться:
 - а) при смене главного бухгалтера;
 - б) изменении законодательства Российской Федерации, регулирующего бухгалтерский учет;
 - в) изменении законодательства Российской Федерации, регулирующего налоговый учет.
3. Если при приемке материалов выявлено несоответствие фактического количества данным сопроводительных документов, то должен быть оформлен:
 - а) приходный ордер на поступление материалов;
 - б) накладная на поступление материалов;
 - в) акт приемки материалов.
4. Начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам производится:
 - а) независимо от результатов хозяйственной деятельности аудируемого лица в отчетном периоде;
 - б) только в случае, если получена прибыль по итогам отчетного периода;
 - в) по усмотрению руководителя аудируемого лица.
5. Начисление заработной платы должно осуществляться по данным:
 - а) табеля учета рабочего времени, наряда на выполненные работы, других соответствующих первичных учетных документов;
 - б) устного распоряжения руководителя;
 - в) устного сообщения об отработанном времени и выполненных работах соответствующего начальства, с предоставлением документов в течение последующего месяца.
6. Расходы в бухгалтерском учете признаются в том отчетном периоде, в котором:

- а) они были оплачены;
 - б) имели место, вне зависимости от времени фактической выплаты денежных средств;
 - в) имели место и оплачены.
7. Доходы по обычным видам деятельности учитываются на бухгалтерском счете:
- а) 91 «Прочие доходы и расходы»;
 - б) 99 «Прибыли и убытки»;
 - в) 90 «Продажи».
8. Доходы организации в бухгалтерском учете в зависимости от их характера, условия получения и направления деятельности организации подразделяются:
- а) только на доходы по обычным видам деятельности и операционным доходам;
 - б) только на операционные доходы и внереализационные доходы;
 - в) на доходы по обычным видам деятельности, операционные, внереализационные, а также чрезвычайные доходы.
9. Контроль за ведением кассовой книги возлагается:
- а) на главного бухгалтера;
 - б) кассира;
 - в) руководителя организации.
10. Дебиторская задолженность в бухгалтерском учете считается сомнительной:
- а) если по ней отсутствует договорная документация;
 - б) срок ее исковой давности истек;
 - в) она не погашена в срок и не обеспечена соответствующими гарантиями.

ТЕМА 10
ПОДГОТОВКА
АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

**10.1. СООБЩЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ,
ПОЛУЧЕННОЙ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ АУДИТА**

Порядок, форма и состав информации, предоставляемой клиенту, зависит от вида аудиторской работы. Если проводится обязательный аудит, то аудитор должен сообщать информацию руководству и представителям собственника аудируемого лица в соответствии с требованиями Федерального правила (стандарта) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника».

Информация — это сведения, ставшие известными в ходе аудита финансовой отчетности, которые, по мнению аудитора, являются одновременно важными для руководства и представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой финансовой отчетности аудируемого лица и раскрытии информации в ней [39]. Информация включает в себя только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора. Он не обязан в ходе аудита разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, которая имеет значение для управления аудируемого лица.

Аудитор устанавливает, кто является надлежащим получателем информации по результатам аудита из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица. К *руководству аудируемого лица* относятся лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление финансово-хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности. *Представителями собственника аудируемого лица* являются лица или коллегиальные органы, которые выполняют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность его руководства, в том числе назначать или освобождать от должности представителей высшего руководства [39].

Для определения лиц, которым необходимо сообщить информацию, аудитор основывается на собственном профессиональном суждении, принимая во внимание управленческую структуру аудируемого лица, обстоятельства аудиторского задания и особенности законодательства Российской Федерации, а также учитывая права и обязанности соответствующих лиц. Если, исходя из особенностей аудируемого лица, аудитор не может определить, кто является надлежащим получателем информации, то ему необходимо согласовать с клиентом, кому должна сообщаться информация.

Аудитор должен рассмотреть информацию и сообщить сведения, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, ее надлежащим получателям. Такая информация включает в себя:

- общий подход аудитора к проведению аудита и его объему, информирование по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;
- выбор или изменение руководством аудируемого лица принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на его финансовую отчетность;
- возможное влияние на финансовую отчетность аудируемого лица каких-либо значимых рисков и внешних факторов, которые должны быть раскрыты в финансовой отчетности;
- предлагаемые аудитором существенные корректировки финансовой отчетности, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом;
- существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно вести свою деятельность;
- разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для финансовой отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения, и сведения о разрешении разногласий;
- предполагаемые модификации аудиторского заключения;
- другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника;
- вопросы, освещение которых согласовано аудитором с аудируемым лицом в договоре на проведение аудита.

Надлежащие получатели информации должны быть проинформированы аудитором о том, что:

- сообщаются сведения только по тем вопросам, которые привлекли внимание аудитора;

- аудит финансовой отчетности не направлен на поиск информации, которая представляет интерес для управления аудируемого лица.

Информация должна поступать от аудитора своевременно, что позволяет соответствующим лицам аудируемого лица оперативно принимать надлежащие меры. Для этого необходимо обсудить с представителями аудируемого лица порядок, сроки и принципы сообщения информации.

Сообщать информацию можно в устной или письменной форме. На решение, в какой форме представить информацию, влияют:

- размер, структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;
- характер, важность и особенности информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;

и существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;

- принятые аудитором формы взаимодействия с представителями собственника и руководства аудируемого лица.

Если информация сообщается в устной форме, то аудитору необходимо документально отразить в рабочих документах эту информацию и реакцию на нее получателей информации.

Аудитор имеет право предварительно обсудить с руководством клиента вопросы, представляющие интерес для управления аудируемым лицом. Если руководство аудируемого лица намерено самостоятельно передать информацию, представляющую интерес для управления организацией, представителям собственника, то аудитору не обязательно повторно сообщать такую информацию.

Любая письменная информация не является заменой модифицированного аудиторского заключения.

При повторяющемся (согласованном) аудите аудитор должен проанализировать, имеет ли значение для достоверности финансовой отчетности текущего года какая-либо информация, полученная по результатам предыдущего аудита, и принять решение повторно сообщить информацию, представляющую интерес для управления аудируемым лицом.

В отношении информации, полученной по результатам аудита, аудитор обязан соблюдать требование конфиденциальности.

При оказании сопутствующих аудиту услуг, проведении инициативного аудита, согласованных процедур аудитор предоставляет клиенту отчет по согласованию сторон. Аудиторская организация может определить во внутрифирменных стандартах перечень документов, состав, содержание и порядок их предоставления клиенту по результатам выполненной работы.

10.2. ВИДЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ, СТРУКТУРА, ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

Аудиторское заключение — это документ, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным нормативными актами, действующими в Российской Федерации. Его форма и содержание должны отвечать положениям действующих нормативных актов и Федерального правила (стандарта) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» [23].

К основным элементам аудиторского заключения относятся:

- наименование [аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности];
- адресат (в соответствии с договором или законодательством Российской Федерации, как правило, адресуется собственнику аудируемого лица, совету директоров и т.п.);
- сведения об аудиторе;
- сведения об аудируемом лице;
- вводная часть;
- часть, описывающая объем аудита;
- часть, содержащая мнение аудитора;
- дата аудиторского заключения;
- подпись аудитора.

Сведения об аудиторе включают в себя: организационно-правовую форму аудиторской организации, ее наименование; место нахождения (адрес); номер, дату свидетельства о государственной регистрации; номер, дату, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок ее действия; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении.

К *сведениям об аудируемом лице* относятся: организационно-правовая форма аудируемого лица, его наименование, место нахождения (адрес), номер, дата свидетельства о государственной регистрации.

Вводная часть должна содержать сведения о периоде представления информации в финансовой отчетности, составе этой отчетности (форму № 1 «Бухгалтерский баланс», форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках», приложения к формам № 1, 2, пояснительную записку), разграничении ответственности между аудитором и аудируемым лицом. Ответственность за подготовку финансовой отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудитор отвечает за выражение профессионального мнения о степени достоверности финансовой отчет -

ности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Часть, описывающая объем аудита, содержит следующую информацию:

- аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами), действующими в профессиональном аудиторском объединении, членом которого является аудитор, иными документами;
- аудит был спланирован и проведен для обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений;
- аудит проводился на выборочной основе и включал в себя:
 - а) изучение доказательств на основе тестирования, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности;
 - б) оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой отчетности;
 - в) определение главных оценочных значений, представленных в финансовой отчетности;
 - г) оценку общего представления о финансовой отчетности;
- аудит представляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности финансовой отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Часть, содержащая мнение аудитора, раскрывает в установленной форме профессиональное мнение аудитора о степени достоверности проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Датой аудиторского заключения является дата окончания аудита, так как аудитор несет ответственность за выражение мнения о достоверности показателей в финансовой отчетности на момент проведения проверки. По другим операциям, которые могут иметь место после окончания аудита, аудитор ответственности не несет.

Аудиторское заключение должно содержать подписи следующих лиц:

- руководителя аудиторской организации или иного уполномоченного лица;
- руководителя аудиторской проверки с указанием номера, типа квалификационного аттестата и срока его действия.

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 6 определены следующие виды аудиторских заключений: безоговорочно положительное и модифицированное.

Безоговорочно положительное заключение готовится, когда аудитор приходит к мнению о том, что финансовая отчетность дает досто-

верное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

Модифицированное аудиторское заключение выдается, если возникли факторы:

т не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении для привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой отчетности;

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

Модифицированное аудиторское заключение с факторами, не влияющими на мнение аудитора, допустимо в том случае, когда в финансовой отчетности показатели представлены достоверно, однако аудируемое лицо в приложениях к ней раскрывает какую-либо ситуацию. К таким ситуациям относятся, в частности, несоблюдение какого-либо принципа бухгалтерского учета, например возникновение у аудируемого лица проблем при соблюдении принципа непрерывности деятельности. В этом случае в приложениях к финансовой отчетности раскрывается информация по этому факту. В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности» [28] аудитор должен проверить достоверность такого заявления. Если оно подтверждается и финансовая отчетность достоверна, то готовится модифицированное аудиторское заключение с факторами, не влияющими на аудиторское мнение. В специальном параграфе аудитор описывает этот факт для привлечения внимания пользователей финансовой отчетности. Параграф помещают после части, содержащей мнение аудитора.

Модифицированное аудиторское заключение с факторами, влияющими на мнение аудитора, может быть с оговоркой, отказом от выражения мнения, отрицательным мнением. В любом случае в отдельном параграфе заключения должны быть раскрыты причины его выдачи. Параграф включается в текст заключения до части, содержащей мнение аудитора.

Аудитор модифицирует заключение с факторами, влияющими на мнение аудитора, если имеется хотя бы одно из обстоятельств:

- ограничение объема аудита — может привести к мнению с оговоркой или отказу от выражения мнения;

і • разногласие с руководством аудируемого лица относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения, адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности — влечет за собой выражение мнения с оговоркой или отрицательное мнение.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, когда аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством аудируемого лица или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Оно должно содержать формулировку. «За исключением обстоятельств...».

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой отчетности.; В данном случае используется следующая формулировка: «Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой отчетности организации „УУУ“ и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством аудируемого лица настолько существенно для финансовой отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности. В этом случае используется следующая формулировка: «По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая отчетность организации "УУУ" недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20__г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20__г. включительно».

Статьей 11 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [7] определено понятие заведомо ложного аудиторского заключения — это аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или по результатам проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудитором в ходе проверки. Аудиторское заключение может быть признано заведомо ложным только по решению суда.

К оформлению аудиторского заключения предъявляют следующие требования. Оно должно быть подписано руководителем аудитора или

уполномоченным руководителем лицом, проводившим аудит (возглавлявшим проверку). Подписи должны быть скреплены печатью. К аудиторскому заключению должна быть приложена проаудированная финансовая (бухгалтерская) отчетность с указанием даты, подписанная и заверенная печатью аудируемого лица. Все листы аудиторского заключения и приложенная финансовая отчетности аудируемого лица должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.

10.3. ДАТА ПОДПИСАНИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ В НЕМ ПОСЛЕДУЮЩИХ СОБЫТИЙ

Дата подписания аудиторского заключения должна соответствовать дате, когда был завершен аудит, но не ранее даты подписания или утверждения финансовой отчетности аудируемого лица. **События после отчетной даты** — события, происходящие с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, и факты, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения [27]. Понятие событий после отчетной даты в бухгалтерском учете и требования по их раскрытию в финансовой отчетности определены в ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» [48].

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 10 «События после отчетной даты» [27] аудитор должен принимать во внимание влияние на финансовую отчетность и аудиторское заключение событий, произошедших после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных.

В финансовой отчетности необходимо отражать события:

- подтверждающие существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность;
- свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условий, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность.

Выделяют следующие виды событий, произошедших после даты составления бухгалтерской отчетности:

- события, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения;
- события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления пользователям отчетности;
- события, обнаруженные после предоставления пользователям отчетности.

В отношении *событий, произошедших до даты подписания аудиторского заключения*, аудитор должен выполнить процедуры для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, что все

события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения. Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на отчетность аудируемого лица, то следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в финансовой отчетности.

Федеральное правило (стандарт) № 10 «События после отчетной даты» содержит требования по действиям аудитора в отношении *событий, произошедших последаты подписания аудиторского заключения, но до даты представления пользователям финансовой отчетности*. После даты подписания аудиторского заключения в обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении финансовой отчетности. Ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую отчетность, с даты подписания аудиторского заключения несет руководство аудируемого лица.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на финансовую отчетность, аудитор должен:

- определить, нужно ли вносить изменения в финансовую отчетность;
- обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица;
- предпринять необходимые действия в зависимости от ситуации, когда аудитору стало об этом известно (табл. 10.1).

По отражению *событий, обнаруженных после предоставления пользователям финансовой отчетности*, аудитор не несет никаких обязательств относительно любых запросов по финансовой отчетности после предоставления ее пользователям.

Если после предоставления пользователям финансовой отчетности (до утверждения ее акционерами) аудитору становится известно о существовавшем событии на дату подписания заключения, вследствие которого следовало модифицировать заключение, то он должен рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности и обсудить это с руководством аудируемого лица. При внесении изменений в финансовую отчетность аудитор выполняет соответствующие процедуры, готовит новое заключение с частью, привлекающей внимание, с изложением основания для пересмотра ранее предоставленной отчетности и заключения.

Таблица 10.1

Действия аудитора в отношении событий после отчетной даты*

Период возникновения ситуации	Действия аудитора
До утверждения финансовой отчетности и аудиторского заключения акционерами	При внесении изменений в финансовую отчетность выполнить соответствующие процедуры, подготовить новое аудиторское заключение (с датой не ранее даты подписания или утверждения изменений в финансовой отчетности)
До представления аудиторского заключения	Выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, если руководство аудируемого лица не вносит изменений в финансовую отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены
После выдачи аудиторского заключения по финансовой отчетности	Сообщить руководству аудируемого лица, что финансовая отчетность и аудиторское заключение не должны предоставляться третьим лицам, принять меры, для того чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение

* Аннотировано но [27].

Если аудитор считает необходимым пересмотреть финансовую отчетность, однако руководство клиента не предпринимает соответствующих мер, то аудитору следует сообщить лицам, которым подчиняется руководитель аудируемого лица, о том, что аудитор самостоятельно проинформирует третьих лиц о невозможности полагаться на заключение. В случае приближения даты предоставления финансовой отчетности за следующий период и раскрытия в ней надлежащим образом информации о событиях необходимость в пересмотре финансовой отчетности и выдаче нового заключения может не возникнуть.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за содержание финансовой (бухгалтерской) отчетности и внесение в нее изменений в случае появления фактов, существенно влияющих на ее достоверность. Аудитор несет ответственность за выражение мнения по оценке этих событий.

Контрольные вопросы

1. Каковы основные элементы аудиторского заключения? В чем их сущность?
2. Какие виды аудиторских заключений вы знаете? Дайте им краткую характеристику.
3. В каких случаях готовится модифицированное аудиторское заключение? Как это влияет на структуру заключения?
4. Какие требования предъявляются к оформлению аудиторского заключения?

5. Каково содержание событий после отчетной даты? На какие виды их подразделяют?
6. Охарактеризуйте действия аудитора в отношении событий, произошедших до даты подписания аудиторского заключения.
7. Каковы основные требования по отражению событий, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям финансовой отчетности?
8. Раскройте основные требования по отражению событий после предоставления пользователям финансовой отчетности.
9. Кто является надлежащими получателями информации по результатам аудита?
10. Какие формы и сроки сообщения информации по результатам аудита надлежащим получателям вы знаете?

Тесты

1. Модифицированное аудиторское заключение с факторами, влияющими на мнение аудитора, содержит отдельную часть, которая:
 - а) располагается после части, содержащей мнение аудитора;
 - б) размещается в тексте заключения по усмотрению аудитора;
 - в) предшествует части, содержащей мнение аудитора.
2. Аудиторское заключение может быть квалифицировано как заведомо ложное:
 - а) налоговой инспекцией;
 - б) Минфином России;
 - в) судебными органами.
3. Если аудитор приходит к мнению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и финансовых результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации, то он готовит:
 - а) безоговорочно положительное аудиторское заключение;
 - б) модифицированное аудиторское заключение с оговоркой;
 - в) отрицательное модифицированное аудиторское заключение.
4. Модифицированное аудиторское заключение с факторами, влияющими на аудиторское мнение, может быть:
 - а) с отрицательным мнением или с отказом от выражения мнения;
 - б) только с оговоркой;
 - в) с оговоркой, отказом от выражения мнения, отрицательным.

5. События, происходящие с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, а также факты, обнаруженные после Даты аудиторского заключения, называются:
 - а) событиями после отчетной даты;
 - б) оценочными значениями;
 - в) событиями до отчетной даты.
6. Аудитору следует принимать во внимание влияние на финансовую отчетность событий, произошедших после отчетной даты:
 - а) как благоприятных, так и неблагоприятных;
 - б) только благоприятных;
 - в) только неблагоприятных.
7. Аудитор обязан разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления:
 - а) да;
 - б) нет;
 - в) по согласованию с главным бухгалтером.
8. Сведения, сообщаемые аудитором руководителю аудируемого лица, включают в себя:
 - а) только те вопросы, которые согласованы с главным бухгалтером;
 - б) всю информацию, которая стала известна аудитору;
 - в) только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита.
9. Порядок, сроки, принципы сообщения информации руководству аудируемого лица для своевременного сообщения информации аудитор:
 - а) должен обсудить с руководством аудируемого лица, представителями собственника;
 - б) не должен обсуждать с руководством аудируемого лица, представителями собственника;
 - в) должен обсудить с главным бухгалтером аудируемого лица.
10. Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию по результатам аудита:
 - а) только в устной форме;
 - б) только в письменной форме;
 - в) в устной или письменной форме.

КЛЮЧИ К ТЕСТАМ

<div style="display: inline-block; border: 1px solid black; padding: 2px;"> Номер вопроса </div> <div style="display: inline-block; border: 1px solid black; padding: 2px; margin-left: 10px;"> Номер темы </div>										
1	б	в	б	а	в	б	в	б	в	б
2	б	в	в	а	а	в	б	в	в	б
3	б	а	б	в	а	а	б	в	б	а
4	а	б	а	в	а	а	в	б	в	в
5	в	б	в	б	в	а	б	а	а	а
6	б	а	б	а	в	б	а	а	б	а
7	а	б	а	в	б	б	а	в	в	б
8	б	в	а	в	б	в	а	а	в	б
9	б	б	в	а	а	б	в	в	а	в
10	в	в	а	в	а	а	б	в	а	в

10

ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ МАТЕРИАЛ ДЛЯ РЕШЕНИЯ ТЕСТОВ

№
вопроса

Ссылка на норму права,
в соответствии с которой указан правильный ответ

Тема 1. Сущность и содержание аудита

- 1 Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 1
- 2 Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 12
- 3 Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 1
- 4 Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 1
- 5 Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 12
- 6 Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 1
- 7 Правило (стандарт) № 1 «Цели и основные принципы аудита финансовой отчетности», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 5
- 8 Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 12
- 9 Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 7
- 10 Федеральный закон от 24.11.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», ст. 85

Тема 2. Правовые и организационные основы аудита

- 1 Федеральный закон от 21.11.1996 М» 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», ст. 6
- 2 Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 15
- 3 Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 6

№ вопроса	Ссылка на норму права, в соответствии с которой указан правильный ответ
4	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 5
5	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 6
6	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 5
7	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 14
8	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 21
9	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 2
10	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 5
<i>Тема 3. Стандарты аудита и профессиональная этика</i>	
1	Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутрифирменным стандартам аудиторских организаций», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.10.1999 протоколом № 6, п. 4.1
2	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 9
3	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 9
4	Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутрифирменным стандартам аудиторских организаций», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.10.1999 протоколом № 6, п. 2.13
5	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 9
6	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 21
7	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 9
8	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 9
9	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 19
10	Кодекс этики аудиторов России, принятый Советом по аудиторской деятельности при Минфине России от 28.08.2003 протоколом № 16, п. 4

- | №
вопроса | Ссылка на норму права,
в соответствии с которой указан правильный ответ |
|--------------|---|
| 5 | Правило (стандарт) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденное постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, п. 12 |
| 6 | Приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», п. 5.3 |
| 7 | Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», ст. 12 |
| 8 | Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 27.04.1999 протоколом № 3, и. 2.3 |
| 9 | Правило (стандарт) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденное постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, п. 19 |
| 10 | Правило (стандарт) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденное постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, п. 41 |

Тема 6. Организация аудиторской проверки и аудиторские процедуры

- | | |
|---|--|
| 1 | Правило (стандарт) № 16 «Аудиторская выборка», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 К» 532, п. 3 |
| 2 | Правило (стандарт) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532, п. 4 |
| 3 | Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД)», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 22.01.1998 протоколом № 2, п. 3.1 |
| 4 | Правило (стандарт) № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228, п. 3 |
| 5 | Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228, и. 3 |
| 6 | Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.08.1999 протоколом № 5, п. 2.1 |
| 7 | Правило (стандарт) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532, п. 5 |
| 8 | Правило (стандарт) № 20 «Аналитические процедуры», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532, п. 2 |
| 9 | Правило (стандарт) № 16 «Аудиторская выборка», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532, п. 3 |

№ вопроса	Ссылка на норму права, в соответствии с которой указан правильный ответ
10	Правило (стандарт) № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532, п. 19 <i>Тема 7. Подготовка и планирование аудита</i>
1	Правило (стандарт) № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532, п. 10
2	Правило (стандарт) № 12 «Согласование условий проведения аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532, и. 2
3	Правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 12
4	Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 п. 3
5	Правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, и. 9
6	Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.10.1999 протоколом № 6, п. 3.1
7	Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 п. 9
8	Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Использование работы другой аудиторской организации», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 27.04.1999 протоколом № 3, п. 2.1
9	Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 25.12.1996 протоколом № 6, п. 2.6
10	Правило (стандарт) № 7 «Внутренний контроль качества аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, п. 8 <i>Тема 8. Аудиторские доказательства и документы</i>
1	Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 14
2	Правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 3
3	Правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, и. 5
4	Правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 16

№ вопроса	Ссылка на норму права, в соответствии с которой указан правильный ответ
5	Правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 6
6	Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 13
7	Правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, и. 4
8	Правило (стандарт) М» 5 «Аудиторские доказательства», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 15
9	Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 6
10	Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 14

Тема 9. Методика аудита

1	Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», ст. 34
2	Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, п. 16
3	Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении методических указаний по учету материально-производственных запасов», п. 49
4	Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, п. 24, Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91и, п. 20
5	Постановление Госкомстата России от 05.01.2004 № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты», п. 1.2
6	Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, п. 18
7	Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», счет 90 «Продажи»
8	Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, п. 4
9	Письмо ЦБ РФ от 04.10.1993 № 18 «О порядке ведения кассовых операций в Российской Федерации», в ред. от 26.02.1996, п. 26
10	Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, п. 70

№
вопроса

Ссылка на норму права,
в соответствии с которой указан правильный ответ

Тема 10. Подготовка аудиторского заключения

- 1 Правило (стандарт) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 38
- 2 Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 11
- 3 Правило (стандарт) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 24
- 4 Правило (стандарт) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, п. 26
- 5 Правило (стандарт) № 10 «События после отчетной даты», утвержденное постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, п. 3
- 6 Правило (стандарт) № 10 «События после отчетной даты», утвержденное постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, п. 2
- 7 Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», утвержденное **постановлением** Правительства РФ от 16.04.2005 № 228, п. 2
- 8 Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228, п. 12
- 9 Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», **утвержденное** постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228, п. 14
- 10 Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228, п. 15

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. М.: Юрайт, 2003.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Новосибирск: Сиб. унив. изд-во, 2005.
3. Трудовой кодекс Российской Федерации // Парламентская газета. 2002. № 2-5.
4. Кодекс РФ об административных правонарушениях // Парламентская газета. 2002. № 2—5.
5. Уголовный кодекс Российской Федерации // Российская газета. 1996. № 17.
6. Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. 1992. № 56.
7. Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // Российская газета. 2001. № 151—152.
8. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Российская газета. 1996. № 228.
9. Федеральный закон от 23.05.2003 № 58-ФЗ «О системе государственной службы Российской Федерации» // Российская газета. 2003. № 104.
10. Федеральный закон от 11.01.1995 № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // Российская газета. 1995. № 9—10.
11. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» // Российская газета. 1995. № 248.
12. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» // Российская газета. 1998. № 30.
13. Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» // Российская газета. 2002. № 230.
14. Федеральный закон от 19.06.2000 № 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» // Российская газета. 2000. № 118.
15. Постановление Правительства РФ от 06.02.2002 № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» // Российская газета. 2002. № 28.

16. Постановление Правительства РФ от 29.03.2002 № 190 «О лицензировании аудиторской деятельности» // Российская газета. 2002. №60.
17. Постановление Правительства РФ от 31.11.2005 № 706 «О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита» // Российская бизнес-газета. 2005. № 45.
18. Федеральное правило (стандарт) № 1 «Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 39, ст. 3797.
19. Федеральное правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 // Там же.
20. Федеральное правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 // Там же.
21. Федеральное правило (стандарт) № 4 «Существенность в аудите», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 // Там же.
22. Федеральное правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 // Там же.
23. Федеральное правило (стандарт) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 // Там же.
24. Федеральное правило (стандарт) № 7 «Внутренний контроль качества аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2003. № 28, ст. 2930.
25. Федеральное правило (стандарт) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденное постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405 // Там же.
26. Федеральное правило (стандарт) № 9 «Аффилированные лица», утвержденное постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405 // Там же.
27. Федеральное правило (стандарт) № 10 «События после отчетной даты», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2003 № 405 // Там же.

28. Федеральное правило (стандарт) № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2003 № 405 // Там же.
29. Федеральное правило (стандарт) № 12 «Согласование условий проведения аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. № 42, ст. 4132.
30. Федеральное правило (стандарт) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532 // Там же.
31. Федеральное правило (стандарт) № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532 // Там же.
32. Федеральное правило (стандарт) № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532 // Там же.
33. Федеральное правило (стандарт) № 16 «Аудиторская выборка», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532 // Там же.
34. Федеральное правило (стандарт) № 17 «Получение аудитором аудиторских доказательств в конкретных случаях», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2005. № 17, ст. 1562.
35. Федеральное правило (стандарт) № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 // Там же.
36. Федеральное правило (стандарт) № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 // Там же.
37. Федеральное правило (стандарт) № 20 «Аналитические процедуры», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 // Там же.
38. Федеральное правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 // Там же.
39. Федеральное правило (стандарт) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудиру-

- емого лица и представителям его собственника», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 // Там же.
40. Федеральное правило (стандарт) № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица», утвержденное постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 // Там же.
 41. Приказ Минфина России от 29.01.2003 № Юн «Об утверждении порядка оценки чистых активов акционерных обществ» // Российская газета. 2003. № 51.
 42. Приказ Минфина России от 27.10.1999 № 69н «Об утверждении порядка представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицензии на осуществление аудиторской деятельности в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, а также аудита страховщиков» // Финансовая газета. 1999. № 51.
 43. Приказ Минфина России от 31.10.2002 № 107н «Об утверждении типового положения о конкурсной комиссии по отбору аудиторских организаций для осуществления обязательного ежегодного аудита» // Российская газета. 2002. № 230.
 44. Приказ Минфина России от 12.09.2002 № 93н «Об утверждении временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации» // Там же.
 45. Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению» // Экономика и жизнь. 2000. № 46.
 46. Приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» // Финансовая газета. 1995. № 28.
 47. Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998. № 23.
 48. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденное приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н // Российская газета. 1999. № 10.
 49. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н // Там же.

50. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. № 26.
51. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н // Там же.
52. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н // Финансовая газета. 2000. № 18.
53. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н // Российская газета. 2001. № 91-92.
54. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н // Российская газета. 2001. № 140.
55. Положение по бухгалтерскому учету «Учет научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» (ПБУ 17/02), утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н // Российская газета. 2002. № 236.
56. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № Ц4н // Российская газета. 2003. № 4.
57. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденное приказом Минфина СССР от 29.07.1983 № 105 // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств СССР. 1984. № 4.
58. Распоряжение Минимущества России «Об утверждении типового аудиторского задания на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, и федеральных государственных унитарных предприятий» от 30.12.2002 № 4521-р // Российская газета. 2003. № 32.
59. Постановление Госкомстата России «Об утверждении унифицированных форм первичных учетных документов по учету основных средств» от 21.01.2003 № 7 // Финансовая газета. 2003. № 11.
60. Постановление Госкомстата России «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по уче-

- ту труда и его оплаты» от 05.01.2004 № 1 // Бюллетень Минтруда России. 2004. № 5.
61. Письмо ЦБ РФ от 04.10.1993 № 18 «О порядке ведения кассовых операций в Российской Федерации», в ред. от 26.02.1996 // Экономика и жизнь. 1993. № 42—43.
 62. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Президентским советом ИПБ от 29.12.1997 // Финансовая газета. 1998. № 1.
 63. Кодекс этики аудиторов России, принятый Советом по аудиторской деятельности при Минфине России от 28.08.2003 протоколом № 16 // Аудиторские ведомости. 2003. № 11.
 64. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001. М.: МЦРСУБУ, 2002.
 65. Кодекс профессиональной этики аудиторов, утвержденный Российской аудиторской палатой 04.12.1996 // Финансовая газета. 1996. № 44.
 66. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 25.12.1996 протоколом № 6 // Аудиторские ведомости. 1997. № 6.
 67. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 25.12.1996 протоколом № 6 // Там же.
 68. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 25.12.1996 протоколом № 6 // Там же.
 69. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД)», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 22.01.1998 протоколом № 2 // Аудиторские ведомости. 1998. № 3.
 70. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 22.01.1998 протоколом № 2 // Там же.
 71. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 18.03.1999 протоколом № 2 // Аудиторские ведомости. 1999. № 4.

72. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 27.04.1999 протоколом № 3 // Аудиторские ведомости. 1999. №6.
73. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Использование работы другой аудиторской организации», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 27.04.1999 протоколом № 3 // Там же.
74. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Проверка прогнозной информации», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.08.1999 протоколом № 5 // Аудиторские ведомости. 1999. № 9.
75. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.08.1999 протоколом № 5 // Там же.
76. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.10.1999 протоколом № 6 // Аудиторские ведомости. 1999. № 11.
77. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.10.1999 протоколом № 6 // Там же.
78. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутрифирменным стандартам аудиторских организаций», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.10.1999 протоколом № 6 // Там же.
79. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 11.07.2000 протоколом № 1 // Аудиторские ведомости. 2000. № 10.
80. Перечень терминов, используемых в ПСАД. Утвержден Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ // Аудиторские ведомости. 1997. № 6.

81. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз и др.: пер. с англ. СМ. Бычковой / под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
82. Аудит / под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ, 2004.
83. Аудит : пособие для сдачи экзамена. М.: Высшее образование, 2005.
84. Аудит / Ю.А. Данилевский, СМ. Шапигузов, Н.А. Ремизов и др. М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2002.
85. Аудиторские стандарты ИНТОСАИ для госконтроля // Контроллинг. 1991. № 3. С. 70-95.
86. *Белуха Н.Т.* Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства : учебник. М.: Финансы и статистика, 1992.
87. *Богатая И.Н., Лобынцев Н.Т., Хахонова Н.Н.* Аудит. Ростов-н/Д : Феникс, 2005.
88. *Боголепов М.* Государственный контроль // Контроллинг. 1991. № 2. С. 32-37.
89. *Бычкова СМ.* Аудит для руководителей и бухгалтеров. СПб. : Питер, 2003.
90. *Бычкова СМ.* Доказательства в аудите. М.: Финансы и статистика, 1998.
91. *Бычкова СМ., Гаразян А.В.* Планирование в аудите. М.: Финансы и статистика, 2001.
92. *Вещунова Н.Л., Кочинев Ю.Ю.* Аудит. СПб.: Питер, 2005.
93. *Гаутсайт Е.М.* Аудит : концепция, проблемы, эффективность, стандарты. М. : ЭЛИТ, 2000; ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
94. Гражданский кодекс Российской Федерации в схемах. М. : Городец, 2001.
95. *Додж Р.* Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. М.: Финансы и статистика, 1992.
96. *Елисеева И.И., Терехов А.А.* Статистические методы в аудите. М.: Финансы и статистика, 1998.
97. *Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е.* Международные стандарты аудита. М.: Кнорус, 2005.
98. *Золотухина Г.И.* Хозяйственная этика. Красноярск : КрасГУ, 2000.
99. *Ковалева О.В., Константинов Ю.П.* Аудит : учеб. пособие / под ред. О.В. Ковалевой. М.: Приор, 2002.
100. *Лобынцев Н.Т.* Стандарты аудиторской деятельности : учеб. пособие. М.: ПРИОР, 2000.
101. *Макальская МЛ., Мельник М.В., Пирожкова Н.А.* Основы аудита. М. : Дело и Сервис, 2002.
102. Основы аудита / под ред. Я.В. Соколова. М. : Бухгалтерский учет, 2000.

103. *Панкова С.В.* Международные стандарты аудита : учеб. пособие. М.: Юристъ, 2005.
104. *Робертсон Дж.* Аудит. М. : КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993.
105. *Скобара В.В.* Аудит. М.: Просвещение, 2005.
106. *Соколов Я.В.* Очерки по истории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 1991.
107. *Соколов Я.В.* Очерки развития аудита. М. : ФБК-Пресс ИД, 2004.
108. *Сотникова Л.В.* Внутренний контроль и аудит : учебник. М. : Финстатинформ, 2000.
109. Стандарты аудиторской деятельности /под ред. В.И. Подольского. М.: Юнити-Дана, 2004.
110. *Терехов А.А., Терехов М.А.* Контроль и аудит : основные методические приемы и технология. М. : Финансы и статистика, 1998.
111. *Черных М.Н., Юдина Г.А.* Проблемы развития аудита в России на современном этапе // Сб. науч. тр. Вып. 4. Красноярск : КрасГУ, 2003.
112. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит. М.: ИНФРА-М, 2005.
113. *Юдина Г.А., Черных М.Н.* Теоретические, организационно-правовые и методические основы аудита. Красноярск : КрасГУ, 2005.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Организаторы конкурса по отбору аудиторской организации для обязательного ежегодного аудита

Вид организации	Орган (лицо), проводящее конкурс*
Организации, в уставном (складочном) капитале которых доля федеральной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25%	Совет директоров (наблюдательный совет) организации
Федеральное государственное унитарное предприятие	Руководитель федерального государственного унитарного предприятия

*Организатор конкурса создает конкурсную комиссию в количестве не менее шести человек с правом решающего голоса, включая секретаря комиссии.

Состав конкурсной комиссии

Должность в конкурсной комиссии	Лицо, занимающее должность
Председатель комиссии	Руководитель либо заместитель руководителя органа управления организации
Заместитель председателя комиссии	Представитель Минфина России
Секретарь комиссии	Представитель организатора конкурса
Иные лица, входящие в состав комиссии	Представитель Министерства имущественных отношений Российской Федерации Представитель федерального органа исполнительной власти, на который возложены координация и регулирование деятельности в соответствующей отрасли (сфере) управления Представитель одного из аккредитованных при Минфине России профессиональных аудиторских объединений

Группировка Международных стандартов аудита (МСА)
и Положений по международной аудиторской практике (ПМАП)*

Группа стандартов (положений)	Номер и наименование МСА и ПМАП
100-199 Предисловие и вводные аспекты	Предисловие к МСА Глоссарий терминов 100 Задания, обеспечивающие уверенность 120 Основные принципы МСА
200-299 Обязанности	200 Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности 210 Условия аудиторских заданий 220 Контроль качества работы в аудите 230 Документирование 240 Ответственность аудитора по рассмотрению мошен- ничества и ошибок в ходе аудит финансовой отчетности 240А Мошенничество и ошибка 250 Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности 260 Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями
300-399 Планирование	300 Планирование 310 Знание бизнеса 320 Существенность в аудите
400—499 Внутренний кон- троль	400 Оценка рисков и внутренний контроль 401 Аудит в среде компьютерных информационных систем (КИС) 402 Учет при аудите особенностей субъектов, использую- ющих обслуживающие организации
500—599 Аудиторские дока- зательства	500 Аудиторские доказательства 501 Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей 505 Внешние подтверждения 510 Первичные задания — начальные сальдо 520 Аналитические процедуры 530 Аудиторская выборка и другие процедуры выбороч- ного тестирования 540 Аудит оценочных значений 550 Связанные стороны 560 Последующие события 570 Непрерывности деятельности 580 Заявления руководства

* Согласно официальному переводу МСА 1999 г. с последующими изменениями.
Составлено с использованием [65] и [103].

Группа стандартов (положений)	Номер и наименование МСА и ПМАП
600—699 Использование работы третьих лиц	600 Использование работы другого аудитора 610 Рассмотрение работы внутреннего аудита 620 Использование работы эксперта
700—799 Аудиторские выво- ды и подготовка отчетов (заключений)	700 Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности 700А Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности 710 Сопоставимые значения 720 Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность
800—899 Специализирован- ные области	800 Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей 810 Исследование ожидаемой финансовой информации
900—999 Сопутствующие услуги	910 Задания по обзорной проверке финансовой отчет- ности 920 Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации 930 Задания по компиляции финансовой информации
1000—1100 Положения по международной аудитор- ской практике	1000 Процедуры межбанковского подтверждения, Дополнения 1—3 к предмету 400 1001 Среда ИТ — автономные персональные компью- теры 1002 Среда ИТ — онлайн-овые компьютерные системы 1003 Среда ИТ — системы баз данных 1004 Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами 1005 Особенности аудита малых предприятий 1006 Аудит международных коммерческих банков 1007 Контакты с руководством клиента — отменен в июне 2001 г. 1008 Оценка рисков и система внутреннего контроля — характеристики КИС и связанные с ними вопросы 1009 Методы аудита с помощью компьютеров 1010 Учет экологических вопросов при аудите финансо- вой отчетности 1011 Выводы для руководства клиента и аудиторов по вопросу 2000 г. 1012 Аудит производственных, финансовых инструментов

Аудиторские правила (стандарты) аудиторской деятельности*

Название правила (стандарта)	Дата и номер протокола
<i>Общестандарты</i>	
1. Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности	20.08.1999 № 5
2. Образование аудитора	22.01.1998 № 2
<i>Рабочие стандарты</i>	
3. Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов	20.10.1999 № 6
4. Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита	25.12.1996 № 6
5. Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг	20.10.1999 № 6
6. Планирование аудита	25.12.1996 № 6
7. Аудиторские доказательства	25.12.1996 № 6
8. Аудиторская выборка	25.12.1996 № 6
9. Документирование аудита	25.12.1996 № 6
10. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контр]юля в ходе аудита	25.12.1996 № 6
11. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности	25.12.1996 М° 6
12. Аудит в условиях КОД	22.12.1998 № 2
13. Аналитические процедуры	22.01.1998 № 2
14. Существенность и аудиторский риск	22.01.1998 № 2
15. Применимость допущения непрерывности деятельности	15.07.1998 № 4
16. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита	15.07.1998 № 4
17. Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта	15.07.1998 № 4
18. Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности	15.07.1998 № 4
19. Внутрифирменный контроль качества аудита	15.07.1998 № 4
20. Изучение и использование работы внутреннего аудита	27.04.1999 № 3
21. Понимание деятельности экономического субъекта	27.04.1999 № 3

* В частности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Продолжение

Название правила (стандарта)	Дата и номер протокола
22. Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита	18.03.1999 №2
23. Общение с руководством экономического субъекта	18.03.1999 №2
24. Требования, предъявляемые к внутрифирменным стандартам аудиторских организаций	20.10.1999 № 6
25. Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной системы	11.07.2000 № 1
26. Проведение аудита с помощью компьютеров	11.07.2000 № 1
27. Использование работы другой аудиторской организации	27.04.1999 № 3
28. Использование работы эксперта	25.12.1996 №6
29. Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете	20.08.1999 № 5

Стандарты отчетности

30. Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности	09.02.1996 № 1
31. Дата подписания аудиторского заключения и отражения в нем событий, происшедших после даты составления и предоставления бухгалтерской отчетности	25.12.1996 № 6
32. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита	25.12.1996 № 6
33. Проверка прогнозной финансовой информации	20.08.1999 № 5
34. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность	20.08.1999 № 5

Специфические(специальные)стандарты

35. Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним	18.03.1999 № 2
36. Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям	20.10.1999 № 6
37. Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами	11.07.2000 № 1
38. Особенности аудита малых экономических субъектов	11.07.2000 № 1

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности,
утвержденные Правительством РФ

Название федерального правила (стандарта)	Дата и номер постановления
1. Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности	23.09.2002 № 696
2. Документирование аудита	23.09.2002 № 696
3. Планирование аудита	23.09.2002 № 696
4. Существенность в аудите	23.09.2002 № 696
5. Аудиторские доказательства	23.09.2002 № 696
6. Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности	23.09.2002 № 696
7. Внутренний контроль качества аудита	04.07.2003 № 405
8. Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом	04.07.2003 № 405
9. Аффилированные лица	04.07.2003 № 405
10. События после отчетной даты	04.07.2003 № 405
11. Применимость допущения непрерывности деятельности	04.07.2003 № 405
12. Согласование условий проведения аудита	07.10.2004 № 532
13. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита	07.10.2004 № 532
14. Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита	07.10.2004 № 532
15. Понимание деятельности аудируемого лица	07.10.2004 № 532
16. Аудиторская выборка	07.10.2004 № 532
17. Получение аудиторских доказательств в конкретных условиях	16.04.2005 № 228
18. Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников	16.04.2005 № 228
19. Особенности первой проверки аудируемого лица	16.04.2005 № 228
20. Аналитические процедуры	16.04.2005 № 228
21. Особенности аудита оценочных значений	16.04.2005 № 228
22. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника	16.04.2005 № 228
23. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица	16.04.2005 № 228

Группы внутрифирменных стандартов, рекомендуемые ПСАД
«Требования, предъявляемые к внутрифирменным аудиторским
стандартам»*

Группа стандартов	Перечень стандартов по группе
1. Стандарты, содержащие общие положения по аудиту	1.1. Стандарты, описывающие концепцию и подход к разработке внутренних стандартов, в том числе стандарт, определяющий их структуру 1.2. Стандарты, регламентирующие этику поведения аудитора, дополняющие и конкретизирующие действующие нормативные документы в области аудиторской деятельности 1.3. Стандарты, описывающие концепцию и подход к разработке внутренних стандартов, в том числе стандарт, определяющий их структуру 1.4. Стандарты внутренней структуры и организации деятельности аудиторской организации 1.5. Стандарты, регламентирующие порядок осуществления внутрифирменного контроля качества выполнения аудита, а также ответственность аудиторов
2. Стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита	2.1. Стандарты, регламентирующие ответственность аудитора 2.2. Стандарты, регламентирующие порядок планирования аудита 2.3. Стандарты, регламентирующие порядок изучения и оценки внутреннего контроля 2.4. Стандарты, регламентирующие порядок получения аудиторских доказательств 2.5. Стандарты, регламентирующие порядок использования работы третьих лиц
3. Стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов	3.1. Стандарты, описывающие концепцию и подход к порядку составления аудиторских заключений 3.2. Стандарты, регламентирующие подготовку письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита 3.3. Стандарты, регламентирующие порядок подготовки иных аудиторских отчетов, в том числе по дополнительной информации, содержащейся в документах, связанных с бухгалтерской отчетностью
4. Специализированные стандарты	4.1. Стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудита кредитных учреждений 4.2. Стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования

* Составлено с использованием [78].

Группа стандартов	Перечень стандартов по группе
5. Стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг	4.3. Стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов 4.4. Стандарты, отражающие отраслевые особенности проведения аудита других экономических субъектов
6. Стандарты по образованию и подготовке кадров	5.1. Стандарты, регламентирующие подготовку заключений аудитора по специальным аудиторским заданиям 5.2. Стандарты, описывающие изучение прогнозной финансовой информации В ПСАД по данной группе перечень не конкретизируется

Базовые показатели для нахождения уровня существенности, рекомендуемые ПСЛД «Существенность и аудиторский риск»-

Показатель	Значение базового показателя	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности [(гр. 2хгр. 3).100%]
1	2	3	4
1. Балансовая прибыль		5	
2. Валовой объем реализации без НДС		2	
3. Валюта баланса		2	
4. Собственный капитал (итого разд. 3 баланса)		10	
5. Общие затраты предприятия		2	

Форма № 1 -«Бухгалтерский баланс» ООО -«Факел»-, тыс. р.

Актив	На начало года	На конец года
1	2	3
<i>I. Внеоборотные активы</i>		
Нематериальные активы	91	61
Основные средства	1091	1004
Незавершенное строительство	-	233
Доходные вложения в материальные ценности	-	-
Долгосрочные финансовые вложения	-	-
Отложенные налоговые активы	-	-
Прочие внеоборотные активы	-	-
ИТОГО по разд. I	1182	1298
<i>II. Оборотные активы</i>		
Запасы	667	19 18
в том числе:		
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	609	1904
животные на выращивании и откорме		
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)	—	—
готовая продукция и товары для перепродажи	-	-
товары отгруженные	-	-
расходы будущих периодов	58	14
прочие запасы и затраты	-	-
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	49	103
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	—	—
в том числе:		
покупатели и заказчики	—	—
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	1715	4867
в том числе:		
покупатели и заказчики	6542	4847

Продолжение

Актив	На начало года	На конец года
1	2	3
<i>Краткосрочные финансовые вложения</i>		
Денежные средства	2	50
Прочие оборотные активы	-	-
ИТОГО по разд. II	7433	6938
БАЛАНС (сумма итогов по разд. I и II)	8615	8236
Пассив	На начало года	На конец года
1	2	3
<i>III. Капитал и резервы</i>		
Уставный капитал	8	8
Собственные акции, выкупленные у акционеров	-	-
Добавочный капитал	-	-
Резервный капитал	-	-
в том числе:		
резервы, образованные в соответствии с законодательством	—	—
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	—	—
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	5492	5184
ИТОГО по разд. III	5500	5192
<i>IV. Долгосрочные обязательства</i>		
Займы и кредиты		
Отложенные налоговые обязательства		
Прочие долгосрочные обязательства		
ИТОГО по разд. IV		
<i>V. Краткосрочные обязательства</i>		
Займы и кредиты	1295	1081
Кредиторская задолженность	1820	1963
в том числе:		
поставщики и подрядчики	172	164
задолженность перед персоналом организации	198	1644

1

задолженность перед государственными внебюджетными фондами	112	182
задолженность по налогам и сборам	275	767
авансы полученные	-	-
прочие кредиторы	1063	686
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	-	-
Доходы будущих периодов	-	-
Резервы предстоящих расходов	-	-
Прочие краткосрочные обязательства	-	-
ИТОГО по разд. V	3115	3044
БАЛАНС (сумма итога по разд. III, IV, V)	8615	8236

Форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» ООО «Факел», тыс. р.

Показатель	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период
<i>Доходы и расходы</i>			
<i>по обычным видам деятельности</i>			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	10 005	14 461
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	(7331)	(7693)
Валовая прибыль	029	2674	6768
Коммерческие расходы	030	-	-
Управленческие расходы	040	(2563)	(1970)
Прибыль (убыток) от продаж	050	111	4798

Продолжение

Показатель	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период
<i>Прочие доходы и расходы</i>			
Проценты к получению	060		
Проценты к уплате	070	-	-
Доходы от участия в других организациях	080	-	-
Прочие операционные доходы	090	3139	-
Прочие операционные расходы	100	(2621)	(46)
Внереализационные доходы	120	25	17
Внереализационные расходы	130	56	-
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	598	4769
Отложенные налоговые активы	141	-	-
Отложенные налоговые обязательства	142	-	-
Текущий налог на прибыль	150	-	
Чистая прибыль [нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода]	190	598	4769
СПРАВОЧНО:			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200		
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			

Определение доли уровня существенности по форме № 1
«Бухгалтерский баланс»- ООО «Факел», тыс. р.

Актив	На начало года	На конец года	Удельный вес, %	Доля существенности на конец года
1	2	3	4	5
<i>I Внеоборотные активы</i>				
Нематериальные активы	91	61	0,74	2
Основные средства	109	1004	12,19	24
Незавершенное строительство	-	233	2,83	6
Доходные вложения в материальные ценности	—	—	—	—
Долгосрочные финансовые вложения	-	-	-	-
Отложенные налоговые активы	-	-	-	-
Прочие внеоборотные активы	-	-	-	-
ИТОГО по разд. I	1182	1298	15,76	32
<i>II. Оборотные активы</i>				
Запасы	667	1918	23,29	47
в том числе:				
сырье, материалы и другие ана-	609	1904	23	46
животные на выращивании и откорме	—	—	—	—
затраты в незавершенном произ-	—	—	—	—
водстве (издержках обращения)				
готовая продукция и товары для перепродажи	—	—	—	—
товары отгруженные	-	-	-	-
расходы будущих периодов	58	14	0,29	1
прочие запасы и затраты	-	-	-	-
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	49	103	1,25	2
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)				

Продолжение

Актив	На начало года	На конец года	Удельный вес, %	Доля существенности на конец года
1	2	3	4	5
в том числе:				
покупатели и заказчики				
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	1715	4867	59,1	118
в том числе:				
покупатели и заказчики				
Краткосрочные финансовые вложения	—	—	—	—
Денежные средства	2	50	0,6	1
Прочие оборотные активы	-	-	-	-
ИТОГО по разд. II	7433	6938	84,24	168
БАЛАНС (сумма итогов по разд. I и II)	8615	8236	100	200
Пассив				
	На начало года	На конец года	Удельный вес, %	Доля существенности на конец года
III. Капитал и резервы				
Уставный капитал	8	8	0,1	2
Собственные акции, выкупленные у акционеров	—	—	—	—
Добавочный капитал	-	-	-	-
Резервный капитал	-	-	-	-
в том числе:				
резервы, образованные в соответствии с законодательством	-	-	-	-
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	-	-	-	-
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	5 492	5184	62,94	126
ИТОГО по разд. III	5 500	5192	63,04	128

Пассив	На начало года	На конец года	Удельный вес, %	Доля существенности на конец года
<i>IV. Долговечные обязательства</i>				
Займы и кредиты				
Отложенные налоговые обязательства				
Прочие долгосрочные обязательства				
ИТОГО по разд. IV				
<i>V. Краткосрочные обязательства</i>				
Займы и кредиты	1295	1081	13,13	26
Кредиторская задолженность	1820	1963	23,83	46
в том числе:				
поставщики и подрядчики	172	164	2,0	4
задолженность перед персоналом организации	198	164	2,0	4
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	112	182	2,23	4
задолженность по налогам и сборам	275	767	9,3	18
авансы полученные	-	-	-	-
прочие кредиторы	1063	686	8,3	16
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов	—	—	—	—
Доходы будущих периодов	-	-	-	-
Резервы предстоящих расходов	-	-	-	-
Прочие краткосрочные обязательства	-	-	-	-
ИТОГО по разд. V	3115	3044	36,96	72
БАЛАНС (сумма итогов по разд. III, IV, V)	8 615	8236	100	200

Значение коэффициента проверки,
используемого при определении элементов выборки

Значение коэффициента проверки	Состояние системы бухгалтерского учета	Оценка системы внутреннего контроля
0,7	Не выявлены ошибки по счетам бухгалтерского учета	Отвечает необходимым требованиям
	Обнаружены ошибки по счетам бухгалтерского учета	Отвечает необходимым требованиям
	Выявлены потенциальные ошибки по счетам бухгалтерского учета	Нет доверия СВК аудируемого лица

Фрагмент таблицы случайных чисел

	1	2	3	4	5	6	7	8
1	0,4877	0,1343	0,4371	0,7054	0,9838	0,9414	0,5240	0,5206
2	0,0441	0,5300	0,0616	0,5101	0,7045	0,5329	0,9847	0,6880
3	0,2017	0,7063	0,5185	0,8028	0,3095	0,2646	0,9192	0,9669
4	0,1797	0,9902	0,4013	0,0843	0,4809	0,6569	0,1663	0,7891
5	0,7575	0,8386	0,0928	0,5362	0,2282	0,2804	0,7819	0,9710
6	0,9374	0,0161	0,2596	0,1927	0,5625	0,1687	0,6624	0,2007
7	0,3228	0,2190	0,4692	0,2469	0,5399	0,8099	0,2146	0,2075
8	0,0366	0,3267	0,1536	0,1853	0,0502	0,2797	0,6955	0,1638
9	0,8230	0,1714	0,1922	0,5197	0,0373	0,0714	0,5678	0,0052
10	0,9885	0,4319	0,6753	0,0345	0,6138	0,8522	0,2600	0,6095
11	0,6219	0,7436	0,1385	0,6963	0,5669	0,2011	0,6285	0,0037
12	0,0004	0,1691	0,2724	0,0050	0,4582	0,2495	0,0133	0,3456
13	0,5444	0,4473	0,2152	0,7963	0,3145	0,4782	0,9156	0,5706
14	0,4690	0,8859	0,7615	0,1984	0,9924	0,3529	0,8392	0,6127
15	0,4713	0,0391	0,5874	0,2385	0,2388	0,2496	0,6800	0,7167
16	0,8530	0,8592	0,2235	0,1688	0,5420	0,1803	0,2006	0,5942
17	0,3806	0,8352	0,9563	0,9527	0,2312	0,1317	0,1991	0,1893
18	0,0027	0,0289	0,4396	0,4252	0,4561	0,0315	0,3713	0,4906
19	0,6410	0,0235	0,6814	0,7514	0,6725	0,7627	0,9014	0,9629
20	0,4521	0,3148	0,2589	0,8075	0,7562	0,4135	0,3738	0,2077
21	0,9197	0,6614	0,5526	0,0560	0,6783	0,0922	0,7899	0,9723
22	0,6346	0,6543	0,5222	0,3912	0,6986	0,3023	0,2318	0,9818
23	0,3507	0,4098	0,8195	0,8552	0,0265	0,0409	0,6738	0,3913
24	0,0141	0,0961	0,0081	0,9140	0,2244	0,1688	0,9353	0,7218
25	0,4433	0,8934	0,1578	0,0246	0,7593	0,2567	0,6187	0,5021
26	0,9350	0,8790	0,0055	0,4941	0,5779	0,5565	0,6779	0,6264
27	0,6321	0,9521	0,4527	0,0302	0,4754	0,6876	0,4803	0,2931
28	0,4179	0,9811	0,4675	0,4287	0,0245	0,6654	0,5637	0,1326
29	0,4649	0,0563	0,3256	0,8543	0,6397	0,2856	0,9862	0,2378
30	0,4236	0,2303	0,8125	0,7675	0,1727	0,6458	0,1536	0,0185

Нормативные правовые акты, содержащие требования
по формированию уставного капитала

Документ	Назначение	Применение в аудите
1. Гражданский кодекс Российской Федерации	Регулирует имущественные отношения, права и обязанности лиц, является основой для последующего законодательства	Проверка соблюдения требований оформления взаимоотношений в процессе финансово-хозяйственной деятельности между различными лицами и влияния последствий от их несоблюдения
2. Налоговый кодекс Российской Федерации	Устанавливает систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации	Проверка соблюдения требований налогового законодательства, определение налоговых последствий от выявленных искажений
3. Федеральный закон от 23.07.1998 № 123-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Дает единые принципы и требования к организации и ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности на предприятиях различных форм собственности в Российской Федерации	Проверка соблюдения принципов и требований по организации и ведению бухгалтерского учета и отчетности экономическим субъектом в процессе деятельности
4. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»	Регламентирует порядок создания, реорганизации, ликвидации, правовое положение акционерных обществ, права и обязанности их акционеров, а также обеспечивает защиту прав и интересов акционеров	Проверка соблюдения требований законодательства Российской Федерации
5. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»	Определяет правовое положение общества с ограниченной ответственностью, права и обязанности его участников, порядок создания, реорганизации и ликвидации общества	То же
6. Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»	Определяет правовое положение государственного и муниципального унитарных предприятий, права и обязанности собственни-	То же

Документ	Назначение	Применение в аудите
7. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»	<p>ков их имущества, порядок создания, реорганизации и ликвидации унитарного предприятия</p> <p>Устанавливает основные правила ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности</p>	<p>Проверка соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, составления отчетности, обоснованности выбора метода оценки имущества</p>
8. Приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»	<p>Определяет состав и формы промежуточной, годовой бухгалтерской отчетности</p>	<p>Проверка соблюдения требований по заполнению бухгалтерской отчетности</p>
9. Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»	<p>Утверждает единые подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (кроме банков, бюджетных учреждений) и отражению однородных фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета</p>	<p>Проверка правильности отражения финансовых и хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета</p>

Учредительные документы юридического лица
в соответствии со ст. 52 ГК РФ*

Юридическое лицо	Учредительный договор	Устав
Хозяйственные товарищества (полное товарищество, товарищество на вере)		
Хозяйственные общества: <ul style="list-style-type: none">• акционерные общества;• общества с ограниченной ответственностью;• общества с дополнительной ответственностью		
Государственные и муниципальные унитарные предприятия		
Производственные кооперативы (артели)		
Потребительские кооперативы (союзы, общества)		
Общественные и религиозные организации (объединения)		
Объединения юридических лиц (ассоциации, союзы)		
Фонды		
Учреждения		
Или общие положения об организациях данного вида.		

* Источник [94].

Формы реорганизации, основные положения
по оформлению документов*

Форма реорганизации	Наличие государственной регистрации	Документ, подтверждающий реорганизацию
Слияние	Обязательно	Передаточный акт, баланс, результаты инвентаризации, договор
Присоединение	Делается отметка в государственном реестре	То же
Преобразование	Обязательно	То же
Разделение	Обязательно	Разделительный баланс, результаты инвентаризации, договор
Выделение	Обязательно	То же

* Аннотировано по [1].

Нормативные правовые акты, содержащие требования
по формированию учетной политики

Документ	Назначение	Применение в аудите
<i>1. Для бухгалтерского учета</i>		
1.1. Федеральный закон от 23.07.1998 № 123-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Дает единые принципы и требования к организации и ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности на предприятиях различных форм собственности	Проверка соблюдения принципов и требований по организации и ведению бухгалтерского учета и отчетности экономическим субъектом в процессе деятельности
1.2. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»	Устанавливает основные правила ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности	Проверка соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, составления отчетности, обоснованности выбора метода оценки имущества
1.3. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденные приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н	Вводят основные понятия, используемые в бухгалтерском учете, способы оценки активов, обязательств, амортизации активов, признания доходов и расходов, раскрытия информации в финансовой отчетности	Проверка правильности применения положений ПБУ для признания объекта в качестве соответствующего актива, обязательства, доходов, расходов, начисления амортизации, полноты раскрытия информации в финансовой отчетности
1.4. ПБУ 1/98 «Учетная политика», утвержденное приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, в ред. от 30.12.1999	Определяет основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (кроме кредитных организаций, бюджетных учреждений)	Проверка обоснованности выбранных способов ведения бухгалтерского учета и их применения, т.е. первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки, итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности
1.5. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденное приказом Минфина СССР от 29.07.1983 № 105	Регламентирует порядок создания, отражения в бухгалтерском учете первичных документов, а также их хранения	Проверка соблюдения процедуры оформления первичных документов, организации документооборота

Документ	Назначение	Применение в аудите
1.6. Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»	Утверждает единые подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (кроме банков, бюджетных учреждений) и отражению однородных фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета	Проверка правильности отражения финансовых и хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета
1.7. Постановление Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, МБП, работ в капитальном строительстве»	Устанавливает унифицированные формы первичной учетной документации для юридических лиц всех форм собственности, осуществляющих деятельность в Российской Федерации	Проверка соблюдения требований по применению унифицированных форм первичной учетной документации. В случае применения форм первичных документов, отличных от общеустановленных, они должны содержать обязательные реквизиты и быть включены как элемент учетной политики
1.8. Приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»	Определяет порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов (кроме банков)	Проверка соблюдения требований и процедур проведения инвентаризации, определения, оформления результатов, отражения в отчетности
<i>2. Для налогового учета</i>		
2.1. Налоговый кодекс Российской Федерации	Устанавливает систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации	Проверка соблюдения требований налогового законодательства, определение налоговых последствий от выявленных искажений

**Нормативные акты, используемые при аудите операций
с основными средствами**

Документ	Назначение	Применение в аудите
1. Гражданский кодекс Российской Федерации	Регулирует право собственности и другие вещные права, аренду, безвозмездное пользование и др.	Проверка правильности оформления договорной документации по форме и содержанию
2. Типовая классификация основных фондов (основных средств) в народном хозяйстве, утвержденная ЦСУ СССР от 30.04.1970 №9-113	Представляет классификацию по видам основных средств, в зависимости от функционального назначения	Проверка соблюдения единой группировки объектов основных средств в учете и отчетности
3. Общероссийский классификатор основных фондов, утвержденный постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359, в ред. от 14.04.1998	Дает единую систему классификации и кодирования основных фондов для организаций всех форм собственности	Проверка соблюдения группировки основных средств по признакам назначения в учете и отчетности
4. ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 265н, в ред. от 18.05.2002	Устанавливает методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах, находящихся в организации, в том числе понятие основных средств, оценки, амортизации, восстановления основных средств	Проверка соблюдения правил и требований ведения бухгалтерского учета основных средств и формирования показателей отчетности
5. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н	Определяет порядок организации бухгалтерского учета основных средств на основе ПБУ 6/97; отдельно раскрыты вопросы учета аренды, выбытия основных средств	То же
6. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное приказом Минфина России от 30.12.1993 № 160	Утверждает правила бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций и определения инвентарной стоимости объектов этих инвестиций (в том числе организация учета долгосрочных инвестиций, учет затрат по строительству объектов, приобретение земельных участков, объектов природопользования и т.д.)	Проверка соблюдения правил и требований по учету долгосрочных инвестиций

Документ	Назначение	Применение в аудите
7. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»	Определяет классификационные группы по видам основных средств	Проверка правильности классификации основных средств по видам

**Нормативные акты, используемые в аудите операций
с нематериальными активами**

Документ	Назначение	Применение в аудите
1. Патентный закон Российской Федерации от 23.09.1992 №3517-1	Регулирует имущественные и неимущественные отношения, возникающие в связи с созданием, правовой охраной и использованием изобретений, полезных моделей и промышленных образцов	Проверка соблюдения требований законодательства
2. Закон РФ от 23.09.1992 № 3523-1 «О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных»	Регламентирует отношения, связанные с созданием, правовой охраной и использованием программ для ЭВМ или баз данных	Проверка соблюдения требований законодательства при создании и использовании программ для ЭВМ или баз данных
3. Закон РФ от 23.09.1992 № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»	Упорядочивает отношения, возникающие в связи с регистрацией, правовой охраной и использованием товарных знаков, знаков обслуживания и наименований мест происхождения товаров	Проверка соблюдения требований законодательства при использовании товарных знаков, знаков обслуживания и наименований мест происхождения товаров
4. ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 №91н	Устанавливает методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах, находящихся в организации, в том числе понятие нематериальных активов, оценку, амортизацию, выбытие	Проверка соблюдения правил и требований ведения бухгалтерского учета нематериальных активов и формирования показателей отчетности
5. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н	Определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических расходах (НИОКТР), находящихся в организации, в том числе понятие НИОКТР, оценку, признание расходов, выбытие	То же

Содержание и использование первичных учетных документов
в аудите по операциям с внеоборотными активами*

Документ	Назначение	Применение в аудите
1. Акт (накладная) о приеме-передаче основных средств № ОС-1	Характеризует основные средства, стоимость, сумму амортизации и др.; оформляется при приемке, перемещении, выбытии основных средств	Проверка своевременности и полноты отражения операций по поступлению, перемещению, выбытию основных средств
2. Акт о приеме-передаче зданий № ОС-1а	То же	То же
3. Акт о приеме-передаче групп объектов № ОС-1б	То же	То же
4. Накладная на внутреннее перемещение № ОС-2	Предоставляет информацию об объекте основных средств, подлежащем перемещению, называет его причины	Проверка обоснованности использования объектов основных средств
5. Акт о приеме (поступлении) оборудования № ОС-14	Содержит характеристику основных средств, данные об отправителе, поставщике, сопроводительных документах, результатах осмотра	Проверка правильности оформления поступившего на склад оборудования для установки
6. Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж № ОС-15	Описывает основные средства, дает информацию о заказчике, монтажной организации	Проверка правильности оформления основных средств, переданных монтажным организациям
7. Акт о выявленных дефектах оборудования № ОС-16	Включает в себя информацию по основным средствам и обнаруженным дефектам, выявленным в процессе проверки, монтажа, испытания оборудования	Проверка правильности и своевременности документального оформления выявленных дефектов оборудования
8. Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов № ОС-3	Содержит наименование основных средств, инвентарный номер, первоначальную стоимость, стоимость ремонта, реконструкции, модернизации, роспись в приеме-сдаче объектов	Проверка соблюдения сроков проведения ремонтных работ, обоснованности использования средств организации

* Аннотировано по [59].

Документ	Назначение	Применение в аудите
9. Акт на списание основных средств № ОС-4	Определяет наименование основных средств, год выпуска, время эксплуатации, стоимость основных средств, сумму амортизации, причину ликвидации, инвентарный номер, содержит подпись членов ликвидационной комиссии	Проверка достоверности информации о выбытии основных средств, обоснованности списания, затратах, связанных со списанием
10. Акт на списание автотранспортных средств № ОС-4а	Содержит наименование основных средств, год выпуска, время эксплуатации, стоимость основных средств, сумму амортизации, причину ликвидации, инвентарный номер, информацию об оприходованных деталях и узлах, подпись членов ликвидационной комиссии	Проверка достоверности информации о выбытии основных средств, обоснованности списания
11. Акт на списание групп объектов основных средств № ОС-4б	Включает в себя наименование групп основных средств, год выпуска, время эксплуатации, стоимость основных средств, сумму амортизации, причину ликвидации, инвентарный номер, подпись членов ликвидационной комиссии	Проверка достоверности информации о выбытии групп основных средств, обоснованности списания, затратах, связанных со списанием
11. Инвентарная карточка учета основных средств № ОС-6	Характеризует основные средства, содержит инвентарный номер, стоимость основных средств, сумму и норму амортизации, ремонта, переоценки, выбытия	Проверка наличия и состояния объектов основных средств
12. Инвентарная карточка учета групп основных средств № ОС-6а	Описывает группы основных средств, инвентарные номера, стоимость основных средств, сумму и норму амортизации, ремонта, переоценки, выбытия	Проверка наличия и состояния группы объектов основных средств
13. Инвентарная книга учета основных средств № ОС-6б	Включает в себя характеристику основных средств, инвентарный номер, стоимость основных средств,	Проверка наличия и состояния объектов основных средств

Документ	Назначение	Применение в аудите
14. Карточка учета нематериальных активов № НМА-1	сумму и норму амортизации, ремонта, переоценки, выбытия Определяет нематериальные активы, стоимость, сумму и норму амортизации, даты постановки на учет, выбытия	Проверка наличия и использования нематериальных активов

Нормативные акты, используемые в аудите операций
с материально-производственными запасами

Документ	Назначение	Применение в аудите
1. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденное приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44п	Устанавливает методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах	Проверка соблюдения правил и требований по учету, оценке, отпуску, отражению в отчетности
2. Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении методических указаний по учету материально-производственных запасов»	Содержит требования к организации аналитического учета материалов, документального оформления операций	Проверка соблюдения принципов учета материалов
3. Положение о поставках продукции производственно-технического назначения от 25.07.1988 № 888	Регулирует отношения по поставкам продукции производственно-технического назначения	Проверка соблюдения требований при оформлении операций по поставкам продукции производственно-технического назначения
4. Инструкция о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по количеству, утвержденная постановлением Госарбитража при Совете Министров СССР от 15.06.1965 № П-6, в ред. от 14.11.1974 № 98	Определяет порядок, сроки, документальное оформление поступления материально-производственных запасов по количеству; процедуры оформления отклонений, предъявления претензий	Проверка соблюдения требований при количественной приемке
5. Инструкция о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по качеству, утвержденная постановлением Госарбитража при Совете Министров СССР от 25.04.1966 № П-7, в ред. от 14.11.1974 № 98	Регламентирует порядок, сроки, документальное оформление поступления материально-производственных запасов по качеству, процедуры оформления отклонений, предъявления претензий	Проверка соблюдения требований при качественной приемке
6. Инструкция Минфина СССР от 14.01.1967 № 17 «О порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности»	Устанавливает порядок использования доверенности при оформлении операций, получении, отпуске товарно-материальных ценностей по доверенности	Проверка соблюдения требований при использовании доверенностей, определение ответственных лиц за полученные товарно-материальные ценности

Документ	Назначение	Применение в аудите
7. Постановление Российского статистического агентства от 09.08.1999 № 66 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету товарно-материальных ценностей в местах хранения»	Определяет формы первичных документов, оформляемых на товарно-материальные ценности в местах хранения	Проверка соблюдения требований по документальному оформлению товарно-материальных ценностей в местах хранения

Содержание и использование в аудите первичных документов по операциям с материально-производственными запасами

Документ	Назначение	Применение в аудите
1. Доверенности № М-2, М-2а	Удостоверяет конкретное лицо на получение ТМЦ от поставщиков для покупателя	Проверка полноты и своевременности оприходования товарно-материальных ценностей, поступивших по доверенности
2. Приходный ордер № М-4	Учитывает материалы, поступающие от поставщиков, из переработки	Проверка полноты оприходования товарно-материальных ценностей па складе
3. Акт о приемке материалов № М-7	Подтверждает поступление товарно-материальных ценностей, имеющих количественное, качественное расхождение с данными сопроводительных документов или поступивших без документов; является основанием для предъявления претензий поставщику	Проверка правильности документального оформления поступивших товарно-материальных ценностей, своевременности предъявления претензии
4. Лимитно-заборная карта № М-8	Учитывает отпуск товарно-материальных ценностей со склада в пределах установленного лимита на выпуск продукции (работ, услуг)	Проверка отпуска товарно-материальных ценностей, соблюдение установленных норм расхода
5. Требование-накладная № М-11	Оформляет движение товарно-материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами	Проверка достоверности данных по движению товарно-материальных ценностей внутри организации
6. Накладная на отпуск материалов на сторону № М-15	Отпускает товарно-материальные ценности производственным единицам, которые находятся за пределами предприятия, сторонним организациям	Проверка полноты учетных данных по отпуску товарно-материальных ценностей на сторону
7. Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений № М-35	Оформляет оприходование материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования	Проверка достоверности данных первичных документов, учета по оприходованию материальных ценностей

Документ	Назначение	Применение в аудите
8. Карточка учета материалов № М-17	Учитывает движение материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру, заполняется на каждый номенклатурный номер материала	Проверка достоверности данных движения материалов, соблюдения процедуры заполнения, сохранности материалов

Нормативные акты, используемые в аудите расчетов
по оплате труда

Документ	Назначение	Применение в аудите
1. Трудовой кодекс Российской Федерации	Регулирует трудовые отношения	Проверка соблюдения трудового законодательства
2. Федеральный закон от 19.06.2000 №82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда», в ред. от 29.04.2002	Определяет сумму минимальной заработной платы, сроки введения в действие	Проверка правильности и своевременность применения минимального размера оплаты труда
3. Федеральный закон от 04.02.1999 № 22-ФЗ «Об упорядочении оплаты труда работников организаций бюджетной сферы»	Устанавливает тарифные ставки (оклады) в соответствии с разрядом Единой тарифной сетки по оплате труда	Проверка соблюдения тарифных ставок (окладов) в соответствии с требованиями законодательства
4. Приложение к письму Госкомтруда СССР от 27.04.1973 № 75-АБ/89/10-80 «Основные положения по учету труда и заработной платы в промышленности и строительстве»	Утверждает методику учета труда и заработной платы в промышленности и строительстве	Проверка состояния учета труда и заработной платы в организации
5. Положение о порядке обеспечения пособиями по государственному социальному страхованию, утвержденное постановлением Президиума ВЦСПС от 12.11.1984 №13-6, в ред. от 18.02.1999	Определяет виды пособий, условия их назначения, размер пособия, порядок выплаты	Проверка соблюдения требований законодательства при определении размера пособия по государственному социальному страхованию
6. Правила исчисления непрерывного трудового стажа рабочих и служащих при назначении пособий по государственному социальному страхованию, утвержденные постановлением Совмина СССР от 13.04.1973 №252, в ред. от 01.07.1991	Устанавливает порядок определения непрерывного трудового стажа	Проверка правильности исчисления непрерывного трудового стажа
7. Постановление Госкомстата России от 24.11.2000 № 116 «Об утверждении инструкции о составе фонда	Определяет состав фонда заработной платы и выплат социального характера	Проверка соблюдения ирравил и требований по включению расходов в состав фонда заработной платы

Документ	Назначение	Применение в аудите
заработной платы и выплат социального характера при заполнении форм федерального государственного статистического наблюдения»		и выплат социального характера

Содержание и использование первичных документов
в аудите расчетов по оплате труда*

Документ	Назначение	Применение в аудите
<i>1. Учет кадров</i>		
1.1. Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу № Т-1, работников на работу № Т-1а	Регламентирует порядок принятия вновь принятых на работу	Проверка соблюдения трудового законодательства
1.2. Личная карточка работника № Т-2, Личная карточка государственного служащего № Т-2ГС	Содержит профессиональную, социальную характеристику работника	Проверка качественных показателей работника
1.3. Штатное расписание № Т-3	Включает в себя перечень утвержденных должностей работников в организации	Проверка соблюдения трудового законодательства, соответствия организационной структуре
1.4. Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу № Т-5, работников на другую работу № Т-5а	Определяет порядок перемещения работников внутри предприятия	Проверка соблюдения трудового законодательства
1.5. Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику № Т-6, работникам № Т-6а	Позволяет оформить отпус-ка в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации, графиком отпусков	То же
1.6. График отпусков № Т-7	Определяет сроки предоставления отпусков работникам организации	То же
1.7. Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) с работником № Т-8, с работниками № Т-8а	Устанавливает порядок прекращения трудовых отношений с работником	То же
1.8. Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку № Т-9, работников в командировку № Т-9а	Утверждает сроки, цель, место командирования работника организации	То же

* Подготовлено в соответствии с постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1 [60].

Документ	Назначение	Применение в аудите
1.9. Командировочное удостоверение № Т-10	Определяет место командирования, содержит отметки о прибытии, убытии работника	Проверка соблюдения законности, реальности командировки
1.10. Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении № Т-10а	Перечисляет задания, выполняемые в течение командировки, устанавливает их фактическое выполнение	Проверка соблюдения законности, реальности командировки, выполнения возложенных обязанностей
1.11. Приказ (распоряжение) о поощрении работника № Т-11, о поощрении работников №Т-11а	Обосновывает поощрение работника, сумму, порядок расчета	Проверка соблюдения трудового законодательства
<i>2. Учет использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда</i>		
2.1. Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы № Т-12	Ежедневный учет рабочего времени и расчет заработной платы за период	Проверка соблюдения требований по учету и использованию рабочего времени
2.2. Табель учета использования рабочего времени № Т-13	Ежедневный учет рабочего времени	То же
2.3. Расчетно-платежная ведомость № Т-49	Начисление, удержание и выплата заработной платы по всем категориям работающих	Проверка соблюдения трудового законодательства
2.4. Расчетная ведомость № Т-51	Расчет заработной платы по всем категориям работающих	То же
2.5. Платежная ведомость № Т-53	Выплата аванса, заработной платы за период	То же
2.6. Журнал регистрации платежных ведомостей № Т-53а	Содержит регистрационный номер платежного поручения, дату, сумму	Проверка соблюдения требования полноты отражения операций
2.7. Лицевой счет № Т-54, Т-54а	Учет заработной платы работника за весь период работы на предприятии (рекомендуется применять в крупных организациях)	Проверка соблюдения трудового законодательства
2.8. Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику № Т-60	Дает сведения о работнике, доход по месяцам, используемый при расчете среднего заработка для определения суммы отпускных	То же

Документ	Назначение	Применение в аудите
2.9. Записка-расчет о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником № Т-61	Включает в себя сведения о работнике, доход по месяцам, используемый при расчете среднего заработка для определения суммы, причитающейся при прекращении трудовых отношений	То же
2.10. Акт о приеме работ, выполненных по трудовому договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы № Т-73	Содержит сведения о работнике, объеме выполненных работ, сумме оплаты	То же
<i>3. Разрабатываются и утверждаются соответствующим министерством, ведомством</i>		
3.1. Наряды на выполнение работ	Учет выполненных работ и их оплаты	Проверка соблюдения трудового законодательства

Нормативные акты, используемые в аудите расходов

Документ	Назначение	Применение в аудите
ПБУ 10/99 «Расходы организации!», утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, в ред. от 30.03.2001	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах организаций (кроме кредитных организаций), раскрытия информации в отчетности	Проверка соблюдения требований по признанию расходов в учете от обычной деятельности, прочих поступлений, составления отчетности
Налоговый кодекс Российской Федерации	Определяет правила формирования затрат в целях налогообложения	Проверка соблюдения требований по формированию затрат в целях налогообложения

Нормативные акты, используемые при аудите операций
цикла получения доходов

Документ	Назначение	Применение в аудите
ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, в ред. от 30.03.2002	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах организаций (кроме кредитных организаций), раскрытия информации в отчетности	Проверка соблюдения требований по признанию доходов в учете от обычной деятельности, прочих поступлений, составления отчетности
Налоговый кодекс Российской Федерации	Определяет правила формирования финансовых результатов в целях налогообложения	Проверка соблюдения требований по формированию финансовых результатов в целях налогообложения

**Нормативные акты, используемые при аудите операций
с денежными средствами**

Документ	Назначение	Применение в аудите
1. Федеральный закон от 11.03.1997 № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе»	Регламентирует порядок составления, форму простого и переводного векселя, их обращение	Проверка соблюдения требований законодательства
2. Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»	Определяет принципы осуществления валютных операций в Российской Федерации, ответственность за нарушение действующего законодательства	Проверка соблюдения требований законодательства при осуществлении валютных операций
3. Положение ЦБ РФ от 05.01.1998 № 14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации»	Устанавливает порядок организации обращения наличных денежных средств	Проверка соблюдения правил обращения наличных денежных средств
4. Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный письмом ЦБ РФ от 04.10.1993 № 18, в ред. от 26.02.1996	Регламентирует порядок хранения, учета, приемки, выдачи денежных средств, документирование кассовых операций	Проверка оформления первичных документов на поступление, выдачу денежных средств, хранения, материальной ответственности
5. Письмо ЦБ РФ от 03.10.2002 № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации»	Определяет порядок ведения безналичных расчетов между юридическими, физическими лицами, осуществляемых учреждениями банка	Проверка достоверности, обоснованности расчетных операций в соответствии с правилами ведения безналичных расчетов
6. Инструкция Госбанка СССР от 30.10.1986 № 28 *О текущих, расчетных, бюджетных счетах, открываемых в учреждениях банка», в ред. от 31.08.1990	Дает правила пользования расчетными, текущими, бюджетными счетами в учреждениях банка	Проверка использования безналичных денежных средств
7. Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники (ККТ) при расчетах с населением»	Регламентирует порядок применения ККТ, требования, штрафные санкции	Проверка соблюдения правил использования ККТ при расчетах с населением
8. Указание ЦБ РФ от 14.11.2001 № 1050-У «Об установлении предель-	Определяет предельную сумму расчетов наличными денежными средствами	Проверка соблюдения правил расчетов наличными денежными средствами

Документ	Назначение	Применение в аудите
ного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке»	между юридическими лицами	
9. ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденное приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н	Устанавливает особенности бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Проверка соблюдения требований законодательства Российской Федерации
10. Постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм учетной первичной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации», в ред. от 03.05.2000	Устанавливает формы первичных документов по учету кассовых операций, результатов инвентаризации	Проверка соблюдения требований по оформлению первичных документов по учету кассовых операций

Содержание и использование первичных документов в аудите
по операциям с денежными средствами

Документ	Назначение	Применение в аудите
1. Приходный кассовый ордер № КО-1	Является основанием поступления денежных средств в кассу	Проверка соблюдения законодательства, правил оформления операций
2. Расходный кассовый ордер № КО-2	Позволяет оформлять выдачу денежных средств из кассы	То же
3. Журнал регистрации приходных, расходных кассовых ордеров № КО-3	Содержит дату, номер документа, сумму, данные получателя	Проверка движения денежных средств
4. Кассовая книга № КО-4	Включает в себя номер документа, от кого получено, кому выдано, номер корреспондирующего счета, сумму, итогов обороты по отчету, остаток на начало, конец периода	То же
5. Книга учета принятых, выданных денежных средств № КО-5	Позволяет проводить учет денег, выданных кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу (раздатчику), возврата наличных денежных средств, документов по проведенным операциям	То же
6. Акт инвентаризации наличных денег в кассе № инв-15	Удостоверяет фактическое наличие денежных средств в кассе, учетные данные, результат инвентаризации, объяснения о причинах отклонений	Проверка сохранности денежных средств, соблюдения порядка ведения кассовых операций
7. Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности № инв-16	Содержит наименование, серию, номинал, количество, суммы по факту, данным учета, результат инвентаризации, объяснения о причинах отклонений	Проверка сохранности ценных бумаг, бланков строгой отчетности, соблюдения порядка учета, хранения

**Нормативные акты, используемые при аудите расчетов
с дебиторами, кредиторами**

Документ	Назначение	Применение в аудите
1. Федеральный закон от 11.03.1997 № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе»	Устанавливает порядок составления, форму простого и переводного векселя, их обращение	Проверка соблюдения требований законодательства
2. Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»	Определяет принципы осуществления валютных операций в Российской Федерации, ответственность за нарушение законодательства	Проверка соблюдения требований законодательства при осуществлении валютных операций
3. Письмо ЦБ РФ от 03.10.2002 № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации»	Регламентирует порядок ведения безналичных расчетов между юридическими, физическими лицами, осуществляемых учреждениями банка	Проверка достоверности, обоснованности расчетных операций в соответствии с правилами ведения безналичных расчетов
4. Инструкция Госбанка СССР от 30.10.1986 № 28 «О текущих, расчетных, бюджетных счетах, открываемых в учреждениях банка», в ред. от 31.08.1990	Устанавливает правила пользования расчетными, текущими, бюджетными счетами в учреждениях банка	Проверка использования безналичных денежных средств
5. Указание ЦБ РФ от 14.11.2001 № 1050-У «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке»	Определяет предельную сумму расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами	Проверка соблюдения правил расчетов наличными денежными средствами
6. ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденное приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н	Устанавливает особенности бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Проверка соблюдения требований законодательства
7. Инструкция Минфина СССР от 07.04.1988 № 62 «О служебных командировках в пределах СССР»	Регламентирует порядок оформления, оплаты, продолжительность командировки	Проверка соблюдения процедур оформления, принятия к учету, оплаты командировочных расходов

Правила определения стоимости актива¹ при принятии его к бухгалтерскому учету

Способ поступления	Правило оценки актива
1. Расчеты денежными средствами	<p>Фактической стоимостью признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).</p> <p>К фактическим затратам на приобретение активов относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> • суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования; • суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением активов; • таможенные пошлины, регистрационные сборы, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя (данное положение не применяется в отношении объектов основных средств с 01.01.2006); • невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением активов (данное положение не применяется в отношении объектов основных средств с 01.01.2006); • невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств (данное положение применяется в отношении объектов основных средств с 01.01.2006); • вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены активы; • затраты по заготовке и доставке активов до места их использования, начисленные до принятия к бухгалтерскому учету активов; проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих активов; • затраты по доведению активов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях; • иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов. <p>Не включаются в фактические затраты на приобретение активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов</p>

* Под активом понимаются объекты основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов.

Способ поступления	Правило оценки актива
2. Расчеты неденежными средствами	<p>Фактической себестоимостью активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.</p> <p>При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость таких активов, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные активы</p>
3. Получение по договору дарения или безвозмездно	<p>Фактическая себестоимость активов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.</p> <p>Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов</p>
4. Внесение в счет вклада в уставный капитал	<p>Фактическая стоимость активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации</p>
5. Изготовление актива самой организацией	<p>Фактическая стоимость активов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных активов. Учет и формирование затрат на производство таких активов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции</p>
6. Поступление актива, не принадлежащего аудируемому лицу, но находящегося в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора	<p>Активы принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре</p>

7. Приобретение актива, стоимость которого определена в иностранной валюте

Оценка актива производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия этого актива к бухгалтерскому учету

Сравнительная характеристика требований законодательства (бухгалтерского, налогового)
по учету объектов основных средств

Показатель	Для целей бухгалтерского учета (ПБУ 6/01 и Методические указания по учету основных средств)	Для целей налогового учета (НК РФ)
1. Условия признания актива	<p>При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> • использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации; • использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; • организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов; • способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем 	<p>Статья 257 НК РФ. Под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.</p> <p>Статья 256 НК РФ. Амортизируемым имуществом признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ), используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 р.</p>
2. Инвентарный объект	<p>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.</p> <p>В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования, которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект</p>	<p>Понятие инвентарного объекта отсутствует</p>

3. Первоначальная стоимость
- Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.
- При других вариантах поступления основных средств определение их стоимости в соответствии с действующим законодательством представлено в прил. 27
- Статья 257 НК РФ. Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, — как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ
4. Изменение первоначальной стоимости
- Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости
- Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.
- При проведении налогоплательщиком после вступления в силу гл. 25 НК РФ переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств на рыночную стоимость положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемой для целей налогообложения в соответствии с гл. 25 НК РФ
5. Объекты, по которым амортизация не начисляется
- Объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.)
- Статья 256 НК РФ:
- земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), объекты незавершенного капитального строительства;
 - имущество бюджетных организаций, за исключе-

Показатель

Для целей бухгалтерского учета
(ПБУ 6/01 и Методические указания
по учету основных средств)

Для целей налогового учета (НК РФ)

нием имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности; имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования; объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожно-хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

- продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. 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;

6. Объекты, исключаемые из состава амортизируемого имущества

Переведенные по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.
По используемым для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объектов основных средств, которые законсервированы и не используются 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, амортизация не начисляется (положения данного абзаца действуют с 01.01.2006).
По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом в соответствии с п. 19 ПБУ 6/01 (положения данного абзаца действуют с 01.01.2006)

7. Срок полезного использования

Определяется исходя:
• из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
• ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

• имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с п. 14, 19, 22 и 23 п. 1 ст. 251 НК РФ, а также имущество, указанное в п. 6 и 7 п. 1 ст. 251 НК РФ

Переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование; переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев; находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев**

Определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.
Допускается увеличение срока полезного использования объекта основных средств после реконструк-

Показатель	Для целей бухгалтерского учета (ПБУ 6/01 и Методические указания по учету основных средств)	Для целей налогового учета (НК РФ)
8. Способы начисления амортизация	<ul style="list-style-type: none"> • нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды). <p>В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту</p> <ul style="list-style-type: none"> • Линейный способ; • способ уменьшаемого остатка; • способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; • способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). <p>Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 р. 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) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен</p>	<p>ции, модернизации или технического перевооружения такого объекта, если произошло увеличение срока его полезного использования (может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Линейный метод; • нелинейный метод. <p>Линейный метод начисления амортизации — к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую — десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов.</p> <p>Ускоренная амортизация не применяется к основным средствам, относящимся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по ним начисляется нелинейным методом.</p> <p>Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации,</p>

быть организован надлежащий контроль за их движением (положения данного абзаца действуют до 31.12.2005)

9. Применение понижающих (повышающих) коэффициентов при начислении амортизации

При способе уменьшаемого остатка в соответствии с законодательством Российской Федерации субъекты малого предпринимательства могут применять коэффициент ускорения, равный 2; по движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств, может применяться коэффициент ускорения в соответствии с условиями договора финансовой аренды не выше 3 (данная норма действует до 31.12.2005).

При способе уменьшаемого остатка сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией (положения данного абзаца действуют с 01.01.2006)

технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ (положения данного абзаца действуют с 01.01.2006)

- По основным средствам, используемым в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации можно применять коэффициент, но не выше 2;
- по основным средствам, которые являются предметом договора финансовой аренды (лизинга), к основной норме амортизации можно применять коэффициент, но не выше 3. Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом;
- сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики и т.д.) вправе в отношении собственных основных средств применять к основной норме амортизации коэффициент, но не выше 2;
- по основным средствам организации, имеющей статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, налогоплательщик вправе в отношении собственных основных средств к основной норме амортизации применять специальный коэффициент, но не выше 2 (положение данного пункта действует с 01.01.2006);
- по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 300 000 и 400 000 р., основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5;

Показатель	Для целей бухгалтерского учета (ПБУ 6/01 и Методические указания по учету основных средств)	Для целей налогового учета (НК РФ)
10. Содержание и восстановление	<p>Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.</p> <p>Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания могут увеличивать первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств</p>	<p>• организации, получившие (передавшие) указанные легковые автомобили и пассажирские микроавтобусы в лизинг, включают это имущество в состав соответствующей амортизационной группы и применяют основную норму амортизации (с учетом применяемого налогоплательщиком по такому имуществу коэффициента) со специальным коэффициентом 0,5</p> <p>Расходы на ремонт основных средств признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат как прочие расходы. Для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящий ремонт основных средств в соответствии с порядком, установленным ст. 324 НК РФ</p>
11. Резерв на ремонт объектов основных средств	<p>Может быть создан резерв расходов на ремонт основных средств.</p> <p>При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств излишне зарезервированные суммы в конце отчетного года сторнируются и отражаются в бухгалтерском учете <u>методом</u> красного стор-</p>	<p>Для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящий ремонт основных средств в соответствии со ст. 324 НКРФ.</p>

но по дебету счета учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета резервов предстоящих расходов. В случаях когда окончание ремонтных работ по объектам основных средств с длительным сроком их производства и существенным объемом указанных работ происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств, образованного в отчетном году, допускается не сторнировать. По окончании таких ремонтных работ излишне начисленная сумма резерва отражается по дебету счета учета резервов предстоящих доходов и расходов в корреспонденции с кредитом счета прибылей и убытков в качестве внереализационных доходов

Резерв предстоящих расходов на ремонт формируется за счет отчислений в такой резерв, исходя из совокупной стоимости основных средств, рассчитанной в соответствии с требованиями НК РФ, и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. Для расчета совокупной стоимости амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу гл. 25 НК РФ, принимается восстановительная стоимость, определенная в соответствии с п. 1 ст. 257 НК РФ.

При определении нормативов отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств налогоплательщик обязан определить их предельную сумму, исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств и сметной стоимости этого ремонта. При этом предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего отчетного периода.

Показатель

Для целей бухгалтерского учета
(ПБУ 6/01 и Методические указания
по учету основных средств)

Для целей налогового учета (НК РФ)

Сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств резерва. Если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном периоде превышает сумму созданного резерва, остаток затрат включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Если на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения включается в состав доходов налогоплательщика.

Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений па финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные виды ремонта не осуществлялись.

12. Выбытие объектов

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; иных случаях.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они

Если в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения и на основании графика проведения капитального ремонта основных средств налогоплательщик осуществляет накопление средств для финансирования указанного ремонта в течение более одного налогового периода, то на конец текущего налогового периода остаток таких средств не подлежит включению в состав доходов для целей налогообложения

Если остаточная стоимость амортизируемого имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), отражаются в составе внереализационных расходов согласно ст. 265 НК РФ

Показатель

Для целей бухгалтерского учета
(ПБУ 6/01 и Методические указания
по учету основных средств)

Для целей налогового учета (НК РФ)

относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов

* 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.

** 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.

Сравнительная характеристика требований законодательства (бухгалтерского, налогового)
по учету объектов нематериальных активов

Показатель	Для целей бухгалтерского учета (ПБУ 14/2000)	Для целей налогового учета (НК РФ)
1. Условия признания актива	<p>Единовременное выполнение следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> • отсутствие материально-вещественной (физической) структуры; • возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества; • использование при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации; • использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; • не предполагается последующая перепродажа данного имущества; • способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем; • наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности [патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.] 	<p>Статья 257 НК РФ. Нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).</p> <p>Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности [в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака]</p>
2. Объекты, не относящиеся к нематериальным активам	<ul style="list-style-type: none"> • Не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы; 	<ul style="list-style-type: none"> • Не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

Показатель	Для целей бухгалтерского учета (ПБУ 14/2000)	Для целей налогового учета (НК РФ)
3. Инвентарный объект	<ul style="list-style-type: none"> • не законченные и не оформленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы; • материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных. В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них <p>Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому идентифицируются инвентарные объекты, служит осуществление им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации</p>	<ul style="list-style-type: none"> • интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду <p>Не определен</p>
4. Первоначальная стоимость	<p>Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).</p>	<p>Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.</p>

	<p>При других вариантах поступления нематериальных активов определение их стоимости в соответствии с законодательством Российской Федерации представлено в прил. 27</p>	<p>Стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ</p>
5. Изменение первоначальной стоимости	<p>Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации</p>	<p>Не предусмотрено</p>
6. Срок полезного использования	<p>Определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя:</p> <ul style="list-style-type: none"> • из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации; • ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход). <p>Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.</p> <p>По нематериальным активам, для которых невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации).</p>	<p>Статья 258 НК РФ. Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта, амортизируемого имущества, в соответствии с положениями НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ</p>

Показатель	Для целей бухгалтерского учета (ПБУ 14/2000)	Для целей налогового учета (НК РФ)
7. Способы начисления амортизации	Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации	<ul style="list-style-type: none"> • Линейный метод; • нелинейный метод, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 259 НК РФ
8. Период начисления амортизации	Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета	Статья 259 НК РФ. Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию. Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям
9. Способы отражения амортизации в бухгалтерском учете	Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете одним из способов:	Ведение налоговых регистров

- путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете;
- путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

Амортизационные отчисления по организационным расходам организации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Применение одного из способов отражения в бухгалтерском учете амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования

10. Выбытие объектов

Стоимость нематериальных активов, использование которых прекращено для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации [в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов, уступкой (продажей) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности либо по другим основаниям], подлежит списанию.

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

Статья 323 НК РФ. Налогоплательщик определяет прибыль (убыток) от реализации или выбытия амортизируемого имущества на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода (расхода).

Учет доходов и расходов по амортизируемому имуществу ведется пообъектно.

На дату совершения операции налогоплательщик определяет в соответствии с п. 3 ст. 268 НК РФ прибыль (убыток) от реализации амортизируемого имущества.

Прибыль, полученная налогоплательщиком, подлежит включению в состав налоговой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества.

Убыток, полученный налогоплательщиком, отражается в аналитическом учете как прочие расходы налогоплательщика в соответствии с порядком, установленным ст. 268 НК РФ

Сравнительная характеристика требований законодательства (бухгалтерского, налогового) по учету научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ

Показатель	Для целей бухгалтерского учета (ПБУ 17/02)	Для целей налогового учета (ст. 262 НК РФ)
1. Условия признания актива	<p>В составе НИОКТР признаются объекты, если по ним получены результаты:</p> <ul style="list-style-type: none"> • подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке; • не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами законодательства Российской Федерации 	<p>Расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, а также расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР), зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»</p>
2. Объекты, не относящиеся к НИОКТР	<ul style="list-style-type: none"> • Незаконченные научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, а также научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов; • расходы организации на освоение природных ресурсов [проведение геологического изучения недр, разведка (доразведка) осваиваемых месторождений, работы подготовительного характера в добывающих отраслях и т.п.], затраты на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы), затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенные 	<p>В случае, если в результате произведенных расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки организация-налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации в соответствии с п. 2 ст. 258 НК РФ</p>

	<p>для серийного и массового производства, а также затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса</p>	
3. Инвентарный объект	<p>Инвентарным объектом является совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации</p>	<p>Не определен</p>
4. Признание расходов	<p>Расходы по НИОКТР признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> • сумма расхода может быть определена и подтверждена; • имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.); • использование результатов НИОКТР для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода); • применение результатов НИОКТР может быть продемонстрировано. <p>В случае невыполнения хотя бы одного из указанных условий расходы организации, связанные с выполнением НИОКТР, признаются внереализационными расходами отчетного периода.</p> <p>Признаются внереализационными расходами отчетного периода также расходы по НИОКТР, которые не дали положительного результата</p>	<p>Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются для целей налогообложения после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки в порядке, предусмотренном НК РФ.</p> <p>Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет в размере, не превышающем 70% фактически осуществленных расходов, в порядке, предусмотренном НК РФ. Данная норма действует до 01.01.2006.</p> <p>С 01.01.2006 расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские</p>

Показатель	Для целей бухгалтерского учета (ПБУ 17/02)	Для целей налогового учета (ст. 262 НК РФ)
5. Состав расходов по НИОКТР	<ul style="list-style-type: none"> • 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 специальных оборудования и 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; • прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКТР, включая расходы по проведению испытаний 	<p>разработки, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение двух лет в полной сумме</p> <ul style="list-style-type: none"> • Расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, осуществленные им самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем его доле расходов), равно как на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика таких исследований или разработок; • расходы налогоплательщика на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКТР, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», признаются для целей налогообложения в пределах 0,5% доходов (валовой выручки) налогоплательщика. <p>Действие данного положения не распространяется на расходы отраслевых и межотраслевых фондов</p>

6. Срок полезного использования	Срок списания расходов по НИОКТР определяется организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов НИОКТР, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более пяти лет. При этом указанный срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации	финансирования НИОКР, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития Расходы равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение трех лет при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг). С 01.01.2006 данные расходы включаются равномерно в состав прочих расходов в течение двух лет
7. Способы списания расходов	<ul style="list-style-type: none"> • Линейный способ; • способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг). Изменение принятого способа списания расходов по конкретным НИОКТР в течение срока применения результатов конкретной работы не производится	Равномерно в течение трех лет
8. Период списания расходов	Расходы по НИОКТР подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд организации	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований)
9. Выбытие объектов	В случае прекращения использования результате в конкретной НИОКТР в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, а также когда становится очевидным не получение экономических выгод в будущем от применения результатов указанной работы, сумма расходов по такой НИОКТР,	После списания расходов

Продолжение

Показатель

Для целей бухгалтерского учета (ПБУ 17/02)

не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, подлежит списанию на внереализационные расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результата в данной работы

Для целей, налогового учета (ст. 262 НК РФ)

Юдина Галина Александровна,
Черных Марина Николаевна

ОСНОВЫ АУДИТА

Учебное пособие

Редактор *Л.В. Топочкова*
Корректор *М.Л. Иванова*
Компьютерная верстка: *С.А. Гостева*

Санитарно-эпидемиологическое заключение
Мз 77.99.02.953, Д.0070.21.10.05 от 27.10.2005 г.

Подписано в печать 21.06.2006. Формат 60х90Vis.
Бумага газетная. Печать офсетная. Гарнитура «Petersburg».
Усл. печ. л. 18,5. Уч.-изд. л. 14,3. Тираж 3000 экз. Заказ 4448.

ЗАО «КНОРУС», 129110, Москва, ул. Большая Переяславская, 46
Тел.: (495) 680-7254, 680-0671, 680-1278
E-mail: office@knorus.ru <http://www.book.ru>

Отпечатано в ГУП «Брянское областное полиграфическое объединение»
241019, г. Брянск, пр-т Ст. Димитрова, 40

Качество печати соответствует предоставленной заказчиком
электронной версии оригинал-макета.