В. И. Подольский, А. А. Савин

Аудит

УЧЕБНИК

3–е издание, переработанное и дополненное

Рекомендовано Министерством образования РФ
в качестве учебника для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по специальностям: 060400 «Финансы и кредит»,
060600 «Мировая экономика»,
351200 «Налоги и налогообложение»

МОСКВА • ЮРАЙТ • 2011

УДК 657
ББК 65.053я73
П 44

***Авторы*:**

Подольский Владимир Исакович — доктор экономических наук, профессор кафедры «Аудит» ВЗФЭИ — предисловие, гл. 1, 2, 9, параграфы 4.1, 4.3, 4.5, 4.6, 5.3, 7.1, 8.3;

Савин Александр Алексеевич — кандидат экономических наук, профессор кафедры «Аудит» ВЗФЭИ — гл. 3, 6, 10, 11, параграфы 4.2, 4.4, 5.1, 5.2, 7.2, 7.3, 8.1, 8.2.

***Рецензенты*:**

кафедра бухгалтерского учета и аудита Академии труда и социальных отношений (заведующая кафедрой, профессор *Корнева Г. В.*);

Полковский Л. М., доктор экономических наук, профессор (Российский государственный технологический университет им. К. Э. Циолковского — МАТИ).

Подольский, В. И.

П44 Аудит : учебник / В. И. Подольский, А. А. Савин. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт ; ИД Юрайт, 2011. — 605 с. — Серия : Основы наук.

ISBN 978-5-9916-1141-1 (Издательство Юрайт)
ISBN 978-5-9692-1108-7 (ИД Юрайт)

Данный учебник включает два раздела, в первом из которых рассматриваются понятие, сущность, цели и задачи аудита. Здесь приведены теоретико-методические основы аудиторской деятельности, нормативное регулирование аудиторской деятельности, понятие обязательного аудита и аудиторских услуг, этические нормы аудита, стандарты аудиторской деятельности, организация аудиторской проверки, методика проведения аудита и его документальное оформление. Второй раздел посвящен практическому аудиту, в нем раскрыты методики проведения аудиторских проверок общих документов предприятия, основных разделов и счетов бухгалтерского учета.

Все материалы учебника изложены в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», федеральными стандартами аудита и другими законодательными актами РФ.

Для студентов, аспирантов, преподавателей вузов, практикующих аудиторов, бухгалтеров и экономистов предприятий и организаций.

УДК 657
ББК 65.053я73

ISBN 978-5-9916-1141-1
(Издательство Юрайт)
ISBN 978-5-9692-1108-7
(ИД Юрайт)

© Подольский В. И., Савин А. А., 2010
© ООО «ИД Юрайт», 2011

Оглавление

Принятые сокращения **7**
Предисловие **9**

РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА

Глава 1. Аудиторская деятельность: понятие, цели, задачи **15**
1.1. Теоретико-методические основы аудиторской деятельности 15
1.2. Цели и задачи аудиторской деятельности 20
1.3. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации 26
1.4. Обязательный аудит 39
1.5. Аудиторские услуги 47
1.6. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности 58
1.7. Этические нормы аудита 64
1.8. Ответственность аудиторов и аудиторской организации 79
Вопросы для самоконтроля 84
Глава 2. Стандарты аудиторской деятельности **86**
2.1. Классификация стандартоваудиторской деятельности 86
2.2. Международные стандарты аудиторской деятельности 88
2.3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности 103
2.4. Стандарты саморегулируемых организаций аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов 119
Вопросы для самоконтроля 121
Глава 3. Организация аудиторской проверки **123**
3.1. Подготовка аудиторской проверки 123
3.2. Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется 137
3.3. Оценка рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской отчетности 152

3.4. Использование при проведении аудиторской проверки результатов работы третьих лиц 159
3.5. Планирование аудиторской проверки..... 172
3.6. Аудиторские доказательства..... 180
3.7. Аудиторская выборка и методы отбора элементов выборки 187
3.8. Взаимодействие руководства аудируемого лица с аудиторами. Общение аудиторов с руководством аудируемого лица..... 206
3.9. Контроль качества услуг в аудиторских организациях.... 217
Вопросы для самоконтроля..... 243

Глава 4. Методика проведения аудита и документальное оформление результатов аудиторской проверки 245
4.1. Методика проведения аудиторских проверок..... 245
4.2. Общие принципы документирования аудита..... 261
4.3. Аудиторское заключение..... 265
4.4. Информация по результатам проведения аудита..... 281
4.5. События после отчетной даты..... 286
4.6. Аудиторская проверкапо специальным аудиторским заданиям..... 291
Вопросы для самоконтроля..... 300

РАЗДЕЛ II. ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ

Глава 5. Аудит общих документов 303
5.1. Проверка учредительных документов расчетов с учредителями 303
5.2. Экспертиза хозяйственных договоровна соответствие законодательству РФ..... 317
5.3. Экспертиза учетной политики аудируемого лица 319
Вопросы для самоконтроля..... 337

Глава 6. Аудиторская проверка учета внеоборотных активов 338
6.1. Проверка учета основных средств 338
6.2. Проверка учета нематериальных активов..... 353
Вопросы для самоконтроля..... 375

Глава 7. Аудиторская проверка учета оборотных активов.... 376
7.1. Методика аудиторской проверки учета материально-производственных запасов 376
7.2. Методика аудиторской проверки операций по учету движения готовой продукции 388
7.3. Методика аудиторской проверки операций по учету наличных денежных средств..... 399
Вопросы для самоконтроля..... 407

Глава 8. Аудит расчетных и кредитных операций 409
8.1. Законодательные документы, источники информации, аудиторские процедуры 409
8.2. Методика аудиторской проверкиучета кредитных операций 425
8.3. Методика аудиторской проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда 430
Вопросы для самоконтроля 444
Глава 9. Аудиторская проверка учета финансовых результатов 446
9.1. Основные законодательные и нормативные документы 446
9.2. Источники информации. Методика аудиторской проверки учета финансовых результатов 448
9.3. Методика проверки отчета о прибылях и убытках 456
9.4. Проверка формирования чистой прибыли (убытка) отчетного периода 466
9.5. Аудиторская проверка декларации по налогу на прибыль 469
Вопросы для самоконтроля 474
Глава 10. Аудиторская проверка бухгалтерской отчетности 475
10.1. Аудиторская классификация отчетности 475
10.2. Проверка отчетности, представляемой в государственные органы и другим пользователям отчетности 478
10.3. Проверка отчетности на соответствие Закону о бухгалтерском учете 480
10.4. Проверка отчетности на соответствие Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) 481
10.5. Проверка налоговой отчетности на соответствие НК 482
10.6. Проверка отчетности при реорганизации и ликвидации экономических субъектов 488
10.7. Особенности проверки отчетности субъектов малого предпринимательства 491
Вопросы для самоконтроля 496
Глава 11. Аудит налогообложения 497
11.1. Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации 497

11.2. Источники информации для аудиторской проверки 501
11.3. Методика проверки основных элементов налогообложения 507
11.4. Аудиторские процедуры и методы, применяемые в ходе проверки 510
11.5. Основные ошибки и нарушения в области налогообложения 512
Вопросы для самоконтроля 513
Список литературы 515
Словарь аудиторских терминов 516
Приложения 558

Принятые сокращения

Нормативные правовые документы

Конституция РФ — Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.

ГК — Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ; часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ; часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ; часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ

КоАП — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ

НК — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ; часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ

ТК — Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ

УК — Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ

Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ — Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». В соответствии со ст. 26 данный документ вступил в силу с 1 января 2009 г., за исключением ч. 9 ст. 11, ст. 12 и 16, вступающих в силу с 1 января 2010 г., и ч. 1—8 ст. 11, вступающих в силу с 1 января 2011 г.

Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ — Документ утрачивает силу с 1 января 2011 г. в связи с принятием Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ

Закон о бухгалтерском учете – Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Закон о СРО — Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»

Прочие сокращения

абз. — абзац
г. — год, город
гл. — глава(-ы)

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

НДС — налог на добавленную стоимость

п. — пункт(-ы)

подп. — подпункт(-ы)

Росстат — Федеральная служба государственной статистики

РФ — Российская Федерация

СССР — Союз Советских Социалистических Республик

СРО — саморегулируемая организация

ст. — статья(-и)

утв. — утвержденное(-ые), (-ая), (-ый)

ЦБ РФ — Центральный банк Российской Федерации (Банк России)

ч. — часть(-и)

Предисловие

В настоящее время в экономике России происходят существенные изменения как на макроэкономическом, так и на микроэкономическом уровне. Складывается современная система рыночной экономики, изменяются характер и методы экономической деятельности предприятий и организаций в рамках этой системы.

Одним из важнейших элементов рыночных отношений был и остается финансовый контроль. Такой контроль может быть государственным и независимым. Последний носит название «аудит». Главная цель аудита — обеспечивать контроль за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности. Данные об использовании имущества и денежных средств, о проведении коммерческих операций и направлении инвестиций юридическими субъектами могут быть объективно подтверждены независимым аудитом.

За прошедший период развитие и становление аудита в России прошло несколько этапов.

Первый этап (1987—1993 гг.) характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций (например, в 1987 г. была создана первая аудиторская организация «Интераудит»), с другой — стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990—1993 гг.).

Второй этап (с декабря 1993 г. до принятия Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ) — период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, утв. Указом Президента РФ от 22.12.1993 № 2263, постановление Правительства РФ от 06.05.1996 № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности» и др.

Была начата и проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданы аудиторские общественные объединения и фирмы, начата

работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Третий этап аудиторской деятельности в России начался после принятия Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ и продолжается по настоящее время. Принятие Закона подтвердило окончательное становление аудита в России, позволило принять ряд нормативных правовых актов по регулированию аудиторской деятельности, сделать шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему.

Произошедшие изменения в экономике России привели к принятию нового Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ.

Аудит как самостоятельная дисциплина изучается в высших и средних профессиональных учебных заведениях. Это привело к необходимости создания учебников по аудиторской деятельности.

По дисциплине «Аудит» определен базовый объем знаний для получения теоретических и практических навыков современных специалистов. В результате изучения дисциплины студент должен знать законодательные и нормативные акты об аудиторской деятельности в Российской Федерации, методику ее проведения, правила (стандарты) аудита, этические нормы аудиторской деятельности, а также технологию проведения аудиторской проверки. Он должен уметь пользоваться методами и приемами проведения аудиторской проверки основных разделов бухгалтерского учета, анализировать полученные результаты аудиторской проверки.

В соответствии с этими требованиями в учебнике рассмотрены теоретические основы аудита (гл. 1—4) и практический аудит (гл. 5—12).

В разделе I, посвященном теоретическим основам аудиторской деятельности, приведены теоретико-методические основы аудита, раскрыты понятия, цели и задачи аудита как независимого вида контроля, рассмотрены организационные принципы аудиторской деятельности, включая нормативные документы, международные и российские аудиторские стандарты, а также виды аудиторских услуг: обязательный и инициативный аудит, сопутствующие аудиту услуги, этические нормы аудиторской деятельности.

Большое внимание уделено основным этапам проведения аудита: подготовке и планированию аудиторской проверки,

аудиторским доказательствам, составлению общего плана и программы аудита, технологии проведения аудиторской проверки, документальному оформлению ее результатов, оценке аудитором результатов проведенной проверки на основе составления аудиторского заключения.

Раздел II посвящен организации практического аудита. В нем раскрыта сущность проверки бухгалтерской отчетности предприятия, перечислены принципы проверки учредительных и других общих документов. Основное внимание уделено методике организации аудита по основным разделам и счетам бухгалтерского учета.

К каждой главе составлены вопросы для самоконтроля.

В словарь, помещенный в конце учебника, вошли термины и определения, используемые преимущественно в Федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, в законодательных актах, нормативной и методической литературе по аудиту, а также в международных стандартах аудита (термины из международных стандартов выделены знаком «*»).

Раздел I

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА

Глава 1

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: ПОНЯТИЕ, ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ

1.1. Теоретико-методические основы аудиторской деятельности

Аудит представляет собой функциональную науку о методах и приемах независимого финансового контроля. Он взаимосвязан с такими функциональными науками, как бухгалтерский учет (финансовый и управленческий), анализ хозяйственной деятельности по данным учета и отчетности, оперативное управление (регулирование, координация и мониторинг планов), финансовый контроль, включая разные его формы. В систему финансового контроля аудит входит как независимый финансовый контроль наряду с другими составляющими: общегосударственным финансовым контролем, бюджетно-финансовым, ведомственным финансовым контролем, общественным контролем.

Аудит как *наука* представляет собой систему знаний о методах и приемах независимого финансового контроля. Аудит как *практика* — вид управленческой деятельности, сводящийся к независимому финансовому контролю ведения бухгалтерского учета и оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности. Следовательно, именно принцип независимости определяет основную *сущность* аудита, этим он отличается от других видов контроля и является самостоятельной научной (и учебной) дисциплиной и практикой.

Предметом аудита является одна из основных функций управления, один из видов общественно необходимой деятельности по обеспечению пользователей достоверной информацией бухгалтерской (финансовой) отчетности

аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетности, т.е. обеспечивается обратная связь между экономическими субъектами и пользователями.

Объектом аудита является бухгалтерская (финансовая) отчетность организаций и отражение в ней итоговой производственно-хозяйственной деятельности организаций. Такая отчетность является наиболее важным объектом аудита, но не может ограничивать аудит при изучении хозяйственной деятельности аудируемых лиц.

Финансовый аудиторский контроль осуществляют *субъекты контроля* (аудиторские организации и индивидуальные аудиторы), общественный статус, права, обязанности и ответственность которых строго регламентированы законодательными актами.

Метод аудита как общий подход к исследованию базируется, как и в других науках, на диалектике. Ее основные черты — единство анализа и синтеза, изучение показателей в их взаимосвязи, в развитии и т.д., которые определяют методологию и методику аудита. *Методология аудита* как науки принимает форму предписаний и норм, в которых фиксируются содержание и последовательность как определенных видов деятельности, так и описаний фактически выполненной деятельности. *Методика аудита* — совокупность специальных приемов, т.е. конкретных процедур, расчетов, математических моделей, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо получить достаточные доказательства в целях формулирования обоснованных выводов, в которых содержится мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате выполнения процедур по существу и проведения тестов средств внутреннего контроля.

В отличие от комплексной проверки, т.е. аудита, исследование и изучение отдельных элементов, составных частей финансовой отчетности или разделов бухгалтерского учета можно определить как *методику проведения аудиторской проверки*. Следует также отличать собственно аудит именно бухгалтерской отчетности от таких видов «аудита», как экологический, управленческий (производственный), технический, аудит персонала, кадровый аудит, аудит эффективности, аудит интеллектуальной собственности и т.д.

К теоретическим положениям аудита относят также постулаты и принципы аудита. Наряду с понятием «аудит» различают и термин «аудиторская деятельность». В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ и мировым опытом *аудиторская деятельность* включает три компонента: аудит, сопутствующие аудиту услуги, прочие аудиторские услуги.

Аудит *— независимая проверка бухгалтерской* (*финансовой*) *отчетности организаций и ведения бухгалтерского учета.*

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Сущность аудита заключается не только в подтверждении или неподтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и в оценке эффективности хозяйственной деятельности аудируемых лиц, их способности продолжать дальнейшую деятельность, по крайней мере, в течение следующего за отчетным года.

Сопутствующие аудиту услуги — это *отличные от аудита услуги, перечень которых устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности. К таким относятся обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой отчетности (федеральные стандарты № 24, 30, 31, 33).*

Примерный перечень прочих аудиторских услуг содержит ч. 7 ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ:

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

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

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

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

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

6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочная деятельность;

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

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

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Стандарты аудиторской деятельности представляют собой единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

В процессе создания системы российского аудита были разработаны концептуальные основы его развития, вошедшие в концепцию развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (см. приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180) отмечено, что аудит как форма независимой проверки бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов лицами, обладающими необходимой квалификацией и наделенными необходимыми полномочиями, должен стать основой системы финансового контроля.

Предпосылками действенности концепции аудита являются:

— качественные стандарты аудиторской деятельности, соответствующие международным стандартам аудита;

— четкие правила независимости аудиторских организаций и аудиторов;

— непреложное следование аудиторских организаций и аудиторов Кодексу этики аудиторов России (одобренный

Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол от 31.05.2007 № 56);

— единые квалификационные требования к аудиторам независимо от того, в какой отрасли или сфере экономики они ведут деятельность;

— высокий квалификационный уровень (в том числе в области международных стандартов финансовой отчетности) аудиторов, обеспечиваемый системой аттестации и повышения квалификации, включая квалификационный экзамен;

— контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов со стороны прежде всего профессиональных общественных объединений;

— эффективная система государственно-общественного надзора за аудиторскими организациями и аудиторами.

Аудиторские стандарты являются основной нормативной правовой базой аудиторской деятельности. В настоящее время существуют две группы таких стандартов: международные и национальные.

Рассмотренные основы теории аудита не являются исчерпывающими, однако определяют основные направления его реформирования, позволяющие избежать противоречий и ошибок в ходе развития всей системы финансового контроля в Российской Федерации.

Аудиторская деятельность — деятельность по проведению аудита и оказанию аудиторских услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Аудитор (от лат. *auditor* — слушатель, ученик, последователь) — лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период. Аудитор отличается от ревизора по своей сущности: по подходу к проверке документации; взаимоотношениям с клиентом; выводам, сделанным по результатам проверки, и т.д. Аудит значительно шире таких понятий, как ревизия и контроль. Он обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и, что не менее важно, разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности в целях рационализации расходов и увеличения прибыли. Аудиторская деятельность, помимо проверок, предполагает оказание сопутствующих и прочих услуг: ведение и восстановление учета, консультации по вопросам ведения учета, налогообложения, обучение и др. (см. 1.5).

Известный американский специалист в области теории и практики аудита проф. Дж. Робертсон подчеркивает, что аудит — это деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска. По его мнению, аудит способствует уменьшению до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов. Можно примерно подсчитать (спрогнозировать) этот риск и определить вероятность благоприятных событий. В то же время предпринимательский риск компании (фирмы, организации) прямого влияния на аудиторов не оказывает.

Аудит отличается и от судебно-бухгалтерской экспертизы. Отличие состоит в том, что аудит — это независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов. Специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется в ее процессуально-правовой форме, обеспечивающей получение источника доказательств, и применении экспертных знаний в области бухгалтерского учета в ходе судебного исследования совершенных хозяйственных операций. Аудит существует независимо от наличия или отсутствия уголовного или гражданского процесса, в то время как судебно-бухгалтерская экспертиза не может существовать вне уголовного или арбитражного дела, поскольку представляет собой процессуально-правовую форму (правовую сторону данного вида экспертизы).

Аудитор может быть привлечен в качестве эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Эксперт как самостоятельная процессуальная фигура, квалифицированный специалист в области бухгалтерского учета и контроля самостоятельно определяет методы исследования, так как несет ответственность за обоснованность своих выводов. УК не предусматривает каких-либо ограничений для аудиторов-специалистов в выполнении своих профессиональных обязанностей.

1.2. Цели и задачи аудиторской деятельности

Цели и задачи аудиторской деятельности весьма многогранны. Общая классификация аудиторской деятельности представлена на схеме (рис. 1.2.1).

Исходя из приведенной классификации целесообразно подробнее рассмотреть цель и задачи аудиторской деятельности. Преимущество в этом отношении принадлежит именно

Рис. 1.2.1. Общая классификация аудиторской деятельности в Российской Федерации

внешнему аудиту. Его цель и основные задачи определены в Федеральном законе от 30.12.2008 № 307-ФЗ и Федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.

Главная цель внешнего аудита — дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте.

Достижению главной цели способствуют сложившиеся ныне требования к аудиторской деятельности. Прежде всего — это независимость и объективность при проведении проверок, а также конфиденциальность, профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора. Он использует методы статистики и экономического анализа, применяет новые информационные технологии. Аудитор обязан уметь принимать грамотные решения, давать рациональные рекомендации по данным аудиторской проверки.

Доброжелательность и лояльность аудитора по отношению к клиентам, ответственность за последствия рекомендаций и заключений — обязательное условие его деятельности. Всегда и везде он обязан заботиться о росте авторитета аудиторской профессии. Все эти требования определяют особенности и нормы поведения аудитора (см. подробнее 1.6).

Задачами аудита является установление следующего:

1) фактического наличия по состоянию на отчетную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности (реальность существования активов и обязательств);

2) принадлежности аудируемому лицу (проверяемому предприятию или организации) по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности (наличие прав и обязательств);

3) отношения к деятельности аудируемого лица хозяйственной операции или события, имевшего место в течение соответствующего отчетного периода (возникновение);

4) отсутствия не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета (полнота);

5) отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства (стоимостная оценка);

6) точности отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени (точное измерение и правильная периодизация);

7) объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности (представление и раскрытие).

В ходе аудиторской проверки устанавливается правильность составления баланса, отчета о прибыли и убытках, других форм отчетности, установленных Законом о бухгалтерском учете, и достоверности данных пояснительной записки. При этом определяется:

— полнота отражения активов и пассивов в бухгалтерском балансе;

— правильность исчисления балансовой и налогооблагаемой прибыли и отражения ее в отчете о прибыли и убытках;

— подтверждение отраженных в бухгалтерском учете и отчетности хозяйственных операций и фактов хозяйственной жизни первичными документами;

— соблюдение принятой на предприятии учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества и соответствие самой учетной политики нормативным документам, регулирующим бухгалтерский учет в Российской Федерации;

— тождество данных синтетического и аналитического учета по счетам актива и пассива баланса;

— правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

— разграничение в учете текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений.

Кроме того, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в процессе своей деятельности оказывают сопутствующие аудиту и прочие услуги, каждая из которых имеет свою цель и задачи.

Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки положения дел в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности экономического субъекта. В качестве экономических субъектов могут выступать предприятия, кредитно-финансовые учреждения, страховые компании, инвестиционные фонды, унитарные предприятия, биржи, внебюджетные фонды и др.

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность по проверке и оценке работы организации в интересах ее руководителей. Цель внутреннего аудита — помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Такую работу проводят аудиторы, работающие непосредственно в данной фирме. В небольших организациях может не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме на договорных началах.

Аудит может быть инициативным (добровольным), когда он проводится по решению руководства предприятия или его учредителей, или обязательным, если его проведение обусловлено прямым указанием в федеральном законе или постановлении Правительства РФ.

Основная цель *инициативного аудита* — выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, в налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации

учета и отчетности. Он проводится обычно по решению руководства экономического субъекта. Цели инициативного аудита могут быть самыми различными, например: контроль за состоянием бухгалтерского учета в целом или отдельных его разделов; изучение финансовой отчетности; организация делопроизводства по бухгалтерскому учету; оценка применяемых средств и методов автоматизации учета; оценка состояния расчетов по налогообложению и др.

Можно назвать несколько причин проведения инициативного аудита. Так, многие предприятия, особенно экгосударственные, ранее подвергавшиеся тщательному внутриведомственному контролю, пройдя в последние годы процедуру приватизации и акционирования и превратившись в акционерные общества, лишились привычного контроля со стороны специальных органов. Важной причиной является текучесть бухгалтерских кадров, порожденная многими обстоятельствами. Среди них — недостаточно высокая оплата, нежелание руководства новых экономических структур принимать главного бухгалтера как одного из основных контролеров за законностью хозяйственных операций и др. Сюда добавляется низкая квалификация бухгалтерских кадров на некоторых предприятиях, особенно на вновь образованных. Не случайно руководители предприятий и организаций, сталкивающиеся с такими проблемами, сами обращаются в аудиторские фирмы с просьбами о помощи.

Инициативный аудит может быть как *комплексным*, так и *тематическим*. В последнем случае контролю и анализу подвергаются только отдельные разделы и участки учета. Различной может быть и *глубина* проверки. Наиболее трудоемка и ответственна полная и сплошная проверка данных учета, начиная с первичных документов. Иное дело — проведение инвентаризации активов и обязательств, выборочная проверка данных первичного учета или только данных, содержащихся в учетных регистрах и отчетности. Если же инициативный аудит носит комплексный характер, то охватывает все приведенные выше цели.

Методика проведения инициативного аудита не отличается от проведения обязательного аудита.

Обязательный аудит в нашей стране проводится в соответствии со ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», в которой представлена сущность ежегодной обязательной аудиторской проверки ведения учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Аудит по специальным аудиторским заданиям проводится при проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, качественного состояния имущества, при необходимости юридической и экономической экспертизы договоров (контрактов), регулирующих гражданско-правовые отношения, при анализе эффективности использования капитала и в других случаях, непосредственно связанных с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта.

В последовательном развитии аудита можно выделить три стадии: подтверждающую, системно-ориентированную и стадию, базирующуюся на риске.

На *подтверждающей стадии аудита* при проведении проверки аудитор проверял и подтверждал практически каждую хозяйственную операцию, параллельно с бухгалтером создавал собственные учетные регистры. В настоящее время такую услугу назвали бы восстановлением или ведением учета.

Системно-ориентированный аудит предусматривает наблюдение систем, которые контролируют операции по функции учета. Развитие аудита на данной стадии привело к тому, что аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля. При хорошей работе системы внутреннего контроля облегчается проведение внешнего аудита.

Аудит, базирующийся на риске, — такой вид аудита, когда проверка, исходя из условий работы предприятия, проводится выборочно. Анализируются в основном узкие места (критические точки) в его работе. Сосредоточив аудиторскую проверку на областях с высоким риском, можно сэкономить время за счет отказа от проверки областей деятельности предприятия с низким риском. Те, кто полагается на суждение аудиторов, считают, что это обеспечивает эффективную проверку при экономии затрат на оплату аудитора.

По ***объекту изучения*** принято выделять три вида аудита: финансовый, на соответствие и операционный.

Финансовый аудит (аудит финансовой отчетности) предусматривает оценку достоверности финансовой информации. В качестве критериев оценки обычно выступают общепринятые принципы организации бухгалтерского учета. Такой аудит проводится преимущественно независимыми аудиторами, результатом работы которых является заключение относительно финансовых отчетов. По форме и содержанию финансовый аудит наиболее близок к аудиту, осуществляемому в России.

Аудит на соответствие предназначен для выявления того, как соблюдаются предприятием конкретные правила,

нормы, законы, инструкции, договорные обязательства, которые оказывают воздействие на результаты операции или отчеты. В процессе проверки на соответствие устанавливают, отвечает ли деятельность предприятия требованиям его устава, правильно ли начисляются средства на оплату труда, безупречно ли производится начисление и уплата налогов и др. Проверки на соответствие требуют установления подходящих критериев для оценки финансовой отчетности.

Операционный аудит используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия, оценки производительности и эффективности. Его можно успешно использовать для проверки выполнения бизнес-планов, смет, различных целевых программ, работы персонала и др. Иногда его называют аудитом эффективности работы предприятия или деятельности администрации.

В зависимости от намеченных целей операционный аудит проводится на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровнях, внешними или внутренними аудиторами, в интересах внешних либо внутренних пользователей.

По ***периодичности осуществления аудиторских проверок*** различают первоначальный и периодический аудит. *Первоначальный аудит* — это такая проверка, которая впервые осуществляется на данном предприятии (в организации). *Периодический (повторяющийся) аудит* проводится на данном предприятии, как правило, ежегодно. Это позволяет установить длительное сотрудничество между аудитором и клиентом, повысить качество проверок, дать более объективную оценку состояния экономического субъекта и характера его деятельности.

Приведенная классификация не является исчерпывающей. Расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг позволит определить новые виды и направления аудиторской деятельности.

1.3. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

Правовое регулирование. В соответствующих правовых и законодательных документах сосредоточены положения по организации аудиторской деятельности, проведению аттестации и повышению квалификации аудиторов. К основным документам, обеспечивающим нормативное регулирование и функционирование системы аудиторской деятельности

в Российской Федерации, относятся: ГК; НК; Закон о бухгалтерском учете; Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ; Федеральный закон от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»; Временное положение о системе обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 12.09.2002 № 93н; Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике, в которой можно выделить две различные концепции регулирования аудиторской деятельности.

Первая получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, Германия. Здесь аудиторская деятельность строго регламентируется административными органами. На них фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью.

Вторая концепция характерна для англоязычных стран (США, Великобритания), где аудиторская деятельность в определенном смысле саморегулируется. Аудит в этих странах ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность в этих странах регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями.

В России система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии становления. Среди представленных концепций и систем регулирования наиболее целесообразной представляется многоуровневая система нормативного регулирования аудиторской деятельности. Эта система включает в себя четыре основных уровня (табл. 1.3.1). На схеме эти уровни расположены сверху вниз и показывают виды документов, область регулирования и степень их разработанности.

Уровень I включает в себя Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ, который является одним из основных законодательных актов и определяет место аудита в финансово-хозяйственной деятельности в качестве ее необходимого равноправного элемента. Для России это особенно важно, поскольку исторически государственный финансовый контроль превалировал над другими видами контроля. Принятие Закона позволяет считать, что становление аудита в России состоялось.

Таблица 1.3.1

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации

Уровни регулирования	Виды и наименования нормативных документов	Область регулирования и использования	Степень разработанности
I	Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ	Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе	Закон принят
II	Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности	Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг	Федеральные стандарты (разработано и утверждено 33 правила (стандарта). Намечено разработать 6—8 федеральных стандартов в течение 2009—2010 г.
	Законодательные и подзаконные нормативные акты	Устанавливают общие положения по регулированию аудиторской деятельности для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	Разработаны в соответствии с федеральным законодательством нормативные документы в области аттестации и лицензирования аудиторской деятельности и др.
III	Внутренние правила (стандарты) саморегулируемых аудиторских организаций	Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне саморегулируемых аудиторских организаций	Разрабатываются саморегулируемыми аудиторскими организациями
	Нормативные документы министерств и федеральных служб	Регулирование специфических особенностей аудита по видам: общий, страховой, инвестиционных институтов, банковский	Министерствами и федеральными службами принят и разрабатывается ряд документов по видам аудита

Окончание табл. 1.3.1

Уровни регулирования	Виды и наименования нормативных документов	Область регулирования и использования	Степень разработанности
IV	Внутренние регламенты (аудиторские стандарты)	При проведении обязательного аудита и сопутствующих аудиту и прочих услуг	Разрабатываются аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами

К документам уровня II, регулирующим аудиторскую деятельность в Российской Федерации, относятся те, которые определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения субъектами рынка. Сюда включаются и федеральные стандарты. В настоящее время разработано и утверждено 33 федеральных стандарта.

Уровень III системы нормативного регулирования аудиторской деятельности представлен внутренними стандартами саморегулируемых аудиторских организаций. Основное назначение стандартов — установление норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности и прежде всего арбитражным судом. К уровню III относятся нормативные акты министерств и федеральных служб, устанавливающие правила аудиторской деятельности и проведение аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права и др.

Уровень IV включает в себя внутренние (внутрифирменные) регламенты (стандарты) аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе федеральных стандартов и практики аудита. Содержание и форма таких документов являются прерогативой аудиторских фирм, их ноу-хау. Они определяют качество и престиж аудиторских фирм.

Первый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» был принят в августе 2001 г., что подтвердило окончательное становление системы российского аудита и определило перспективы его дальнейшего развития.

Аудит занял свою нишу среди других видов финансового контроля. Россия приобрела непременный атрибут рыночной экономики — аудит как неотъемлемый элемент

социально-экономических преобразований. От качества аудиторских услуг во многом зависит успешная деятельность народнохозяйственного комплекса, эффективность осуществления экономических реформ в Российской Федерации.

За прошедший период произошли изменения в экономике России, отдельные положения Закона была уточнены, но жизнь потребовала внесения кардинальных изменений, что и привело к принятию нового федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ.

В табл. 1.2.1 приведено сравнение состава статей Федеральных законов «Об аудиторской деятельности».

Таблица 1.3.2

Сопоставление структуры законов «Об аудиторской деятельности»

Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ		**Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ**	
№ статьи	**Наименование статьи**	**№ статьи**	**Наименование статьи**
1	Аудиторская деятельность	1	Понятие аудиторской деятельности
2	Законодательство Российской Федерации и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность	2	Законодательство Российской Федерации и иные акты об аудиторской деятельности
3	Аудиторская организация	4	Аудиторская организация
4	Аудитор	3	Аудитор
5	Обязательный аудит	7	Обязательный аудит
6	Аудиторское заключение	10	Аудиторское заключение
7	Стандарты аудиторской деятельности и кодекс профессиональной этики аудиторов	9	Правила (стандарты) аудиторской деятельности
8	Независимость аудиторских организаций, аудиторов	12	Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов
9	Аудиторская тайна	8	Аудиторская тайна
10	Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов	14	Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Продолжение табл. 1.3.2

Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ		Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ	
№ статьи	**Наименование статьи**	**№ статьи**	**Наименование статьи**
11	Квалификационный аттестат аудитора	15	Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности
12	Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора	16	Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора
13	Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора	5	Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов
14	Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг	6	Права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг
15	Государственное регулирование аудиторской деятельности	18	Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности
16	Совет по аудиторской деятельности	19	Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе
17	Саморегулируемая организация аудиторов	20	Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения
18	Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов	20	Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения
19	Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций	18	Частично вопросы ведения реестров отражены в п. 1 ст. 18
20	Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов	21	Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите
21	Ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов	18	Частично вопросы ведения реестров отражены в п. 1 ст. 18

Окончание табл. 1.3.2

Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ		Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ	
№ статьи	**Наименование статьи**	**№ статьи**	**Наименование статьи**
22	Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов		
23	Заключительные положения		
24	О внесении изменения в Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности»		
25	О признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации		
26	Вступление в силу настоящего Федерального закона	22	Порядок вступления в силу настоящего Федерального закона

Анализ данных табл. 1.2.1 показывает, что все основные статьи Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ вошли в содержание нового Закона; исключение составляют ст. 13 «Страхование при проведении обязательного аудита» и ст. 17 «Лицензирование аудиторской деятельности», которые в новый Закон не попали.

В связи с принятием Закона о СРО в Федеральном законе от 30.12.2008 № 307-ФЗ серьезное внимание уделено СРО аудиторов и связанным с этим организационными вопросам, ведению реестров аудиторов и СРО аудиторов и др.).

Остановимся на некоторых положениям данного Закона.

Закон представляет собой концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения аудиторской деятельности в Российской Федерации. Он должен рассматриваться в контексте других важнейших правовых документов: ГК, НК, Закона о бухгалтерском учете, Закона о СРО и др.

Закон включает 26 статей, в которых отражены основные понятия: аудиторская деятельность, сопутствующие аудиту

услуги, прочие аудиторские услуги, аудитор, аудиторская организация, саморегулируемая аудиторская организация и др.

В Законе установлены:

— права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг;
— критерии проведения обязательного аудита;
— понятие аудиторской тайны;
— сущность стандартов аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное;
— понятие Кодекса профессиональной этики аудиторов.

Кроме того, в Законе разъяснено, что следует понимать под независимостью аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, как осуществляется контроль за работой аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, что такое квалификационный аттестат аудитора, каковы основания и порядок его аннулирования.

Семь статьей Закона посвящены вопросам управления аудиторской деятельностью, включая сущность государственного регулирования аудиторской деятельностью, Совета по аудиторской деятельности, СРО аудиторов, требований к членству в такой организации, ведению реестров аудиторов и др.

Отметим некоторые принципиальные отличия нового Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от прежнего.

1. Проведение обязательного аудита. Согласно Федеральному закону от 30.12.2008 № 307-ФЗ обязательный аудит может проводится и индивидуальными аудиторами — кроме организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торговых фондовых биржах и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, а также консолидированной отчетности. Для этих организаций обязательный аудит проводится только аудиторскими организациями (ч. 3 ст. 5).

2. Численность аудиторской организации. Теперь численность аудиторов, являющихся работниками такой организации, должна быть не менее трех (ч. 2 ст. 18).

3. Общественные организации аудиторов. Такие организации создаются в виде саморегулируемых некоммерческих организаций аудиторов. Квота для создания такой

организации включает не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций (ч. 3 ст. 17).

4. Обязательность членства аудиторов и аудиторских организациях в саморегулируемой некоммерческой организации аудиторов. По существу такое членство заменяет собой лицензирование аудиторской деятельности (ст. 3, 4, 17, 18). При этом членами СРО должны быть как физические лица (аудиторы), так и юридические лица (индивидуальные аудиторы и аудиторские организации).

5. Состав услуг, оказываемых аудиторами и аудиторскими организациями. Теперь они подразделяются на аудит, сопутствующие аудиту услуги и прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги. Аудит (имеется в виду внешний аудит) подразделяется на обязательный, инициативный и аудит по специальным заданиям. Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (ч. 4 ст. 1).

6. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ будут утверждаться уполномоченным федеральным органом. В соответствие Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ такие стандарты утверждались Правительством РФ.

До утверждения уполномоченным федеральным органом федеральных стандартов аудиторской деятельности, предусмотренных федеральным законом, обязательными для аудиторских организаций, аудиторов являются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные до дня вступления в силу федерального закона, т.е. федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696. Кроме того, при осуществлении аудиторской деятельности применяются правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией при Президенте РФ по аудиторской деятельности (с учетом решения Совета по аудиторской деятельности при Минфине России от 25.09.2008).

Приведенный перечень изменений касается преимущественно общих положений. Отметим также, что по ряду статей Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ должны быть дополнительно приняты новые законодательные документы и проведены определенные мероприятия.

В этой связи нам представляется, что Минфин России как уполномоченный федеральный орган совместно

с создаваемыми СРО (очевидно, в первую очередь получают возможность перейти в СРО действующие профессиональные аудиторские объединения) должны направлять свои усилия на решение следующих первоочередных задач:

— определить порядок «пересдачи» квалификационных экзаменов на квалификационный аттестат аудитора в упрощенном порядке;

— решить вопросы для осуществления профессиональной аудиторской деятельности ранее аттестованными аудиторами в соответствии с ранее выданными (до 1 января 2011 г.) квалификационными аттестатами аудиторов;

— определить формирование, наполнение и сохранность компенсационного фонда СРО, а также правила и условия осуществления выплат из него, гарантии возврата выплаченных средств;

— установить возможность действительного, а не формального волеизлияния членов СРО (недопущение манипуляции их голосами);

— более четко определить перспективы создания и регистрации СРО аудиторов;

— дать рекомендации по установлению размеров «сборов» с аудиторов и аудиторских организаций (взносы в СРО и компенсационный фонд СРО, оплата стоимости контроля качества и т.п.).

Нормативная поддержка Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ обеспечивается в основном действующими федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, приказами Минфина России и другими документами (см. табл. 1.3.3).

Таблица 1.3.3

Нормативная правовая поддержка Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ

Номер, наименование статьи Закона		Нормативные и законодательные акты в поддержку данной статьи
1	Аудиторская деятельность	ст. 264 НК федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»

Продолжение табл. 1.3.3

Номер, наименование статьи Закона		Нормативные и законодательные акты в поддержку данной статьи
1	Аудиторская деятельность	№ 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»; № 31 «Компиляция финансовой информации»; № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности» Международный стандарт финансовой отчетности № 1 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н
2	Законодательство Российской Федерации и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность	Конституция РФ ГК НК Законы о СРО, о бухгалтерском учете, Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и др. указы Президента РФ постановления Правительства РФ нормативные акты федеральных органов исполнительной власти нормативные акты субъектов РФ федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности
3	Аудиторская организация	ст. 1, 5, 8, 10, 13, 18, 19, 20 Закона
4	Аудитор	Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации Кодекс этики аудиторов России ст. 8, 10, 11, 12, 13, 20 Закона № 307-ФЗ
5	Обязательный аудит	Федеральные законы «О учете», «О банках и банковской деятельности», «Об организации страхового дела в Российской Федерации», «О негосударственных пенсионных фондах», «О потребительской кооперации», «Об акционерных обществах» ст. 1, 6 Закона

Продолжение табл. 1.3.3

Номер, наименование статьи Закона		Нормативные и законодательные акты в поддержку данной статьи
5	Обязательный аудит	федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита»; № 3 «Планирование аудита»; № 5 «Аудиторские доказательства»; № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»; № 10 «События после отчетной даты»; № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника»
6	Аудиторское заключение	федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности № 6; № 10; № 22 Российское правило (стандарт) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям»
7	Стандарты аудиторской деятельности и Кодекс профессиональной этики аудиторов	федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности Российские правила (стандарты) аудиторской деятельности Международные стандарты аудита Кодекс этики аудиторов России Кодекс этики профессиональных бухгалтеров — членов ИПБ России, утв. решением Президентского совета Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, протокол от 26.09.2007 № 09/-07)
8	Независимость аудиторской организации, аудиторов	ст. 13, 17, 18, 20 Закона
9	Аудиторская тайна	федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 22 Кодекс этики аудиторов России
10	Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов	федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности № 7; № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» ст. 17, 19, 20, 23 Закона

Продолжение табл. 1.3.3

Номер, наименование статьи Закона		Нормативные и законодательные акты в поддержку данной статьи
10	Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов	приказ Минэкономразвития России и Росстата России от 26.08.2008 № 205 «Об утверждении форм федерального статистического наблюдения для организации статистического наблюдения за деятельностью, осуществляемой в сфере услуг, на 2009 год»
11	Квалификационный аттестат аудитора	ст. 4, 12 Закона Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 12.09.2002 № 93-н Российское правило (стандарт) аудиторской деятельности «Образование аудитора»
12	Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора	ст. 11 Закона
13	Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора	ст. 4, 8, 18, 20, 23 Закона
14	Права и обязанности аудируемого лица и лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг	ст. 13, 5, 6, 9 Закона
15	Государственное регулирование аудиторской деятельности	ст. 16—18, 21—23 Закона приказ Минфина России от 07.03.2002 № 47 «Об утверждении Положения о Департаменте организации аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации»
16	Совет по аудиторской деятельности	ст. 15, 23 Закона Положение о Совете по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации
17	Саморегулируемые организации аудиторов	ст. 2—4, 7, 10, 11, 15, 18, 19—23 Закона

Окончание табл. 1.3.3

Номер, наименование статьи Закона		Нормативные и законодательные акты в поддержку данной статьи
18	Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов	ст. 17 Закона
19	Ведение реестра аудиторов и аудиторских организации	ст. 3, 4, 17 Закона
20	Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов	ст. 3, 4 Закона Закон о СРО КоАП
21	Ведение государственного регестра саморегулируемых организаций аудиторов	ст. 5, 17 Закона
22	Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов	ст. 17, 15 Закона

Знание Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ необходимо прежде всего аудиторам, руководителям аудиторских организаций, бухгалтерам предприятий, юристам, экономистам и другим специалистам, которым адресованы его нормы, сотрудникам государственного аппарата, финансовых и налоговых органов.

1.4. Обязательный аудит

Обязательная аудиторская проверка проводится в случаях, прямо установленных актами законодательства РФ, инициативная аудиторская проверка — по решению руководства экономического субъекта. Тот факт, что необходимость аудита в ряде случаев установлена актами законодательства, а не желанием руководителей экономических субъектов, имеет свои причины и определенные последствия как для аудиторов, проводящих аудит, обязательный для экономических субъектов, так и для этих экономических субъектов.

Рассмотрим причины необходимости проведения обязательного аудита. Субъекты обязательного аудита, как правило, работают с денежными средствами населения. Это банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, открытые акционерные общества. Население не всегда умеет квалифицированно читать бухгалтерскую отчетность, анализировать финансовые показатели, делать адекватные выводы. Аудитор в случае проверки таких экономических субъектов выступает посредником между проверяемым экономическим субъектом и заинтересованным в его деятельности, но не квалифицированным пользователем бухгалтерской отчетности. Кроме того, устанавливая обязательность подтверждения отчетности предприятий, имеющих большие объемы выручки от реализации и размеры имущества, государство в лице аудитора контролирует деятельность этих предприятий как крупных налогоплательщиков.

К аудиторской организации, проводящей обязательную аудиторскую проверку, предъявляются определенные требования. Такая проверка в отличие от контроля по специальному аудиторскому заданию может быть только комплексной, охватывающей все сферы деятельности предприятия, все разделы и счета бухгалтерского учета, все виды имущества, оценку деятельности всех филиалов, подразделений и представительств экономического субъекта. Помимо этого обязательная аудиторская проверка требует однозначности главного вывода — можно ли и в какой степени полагаться на информацию, содержащуюся в представленной бухгалтерской отчетности.

Обязательная аудиторская проверка имеет следующие особенности:

— согласно Федеральному закону от 30.12.2008 № 307-ФЗ обязательный аудит проводится аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами;

— аудиторская проверка аудируемых лиц, в финансовой (бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется аудиторскими организациями, которые имеют допуск к сведениям, составляющим государственную тайну.

— должны неукоснительно применяться (соблюдаться) положения федеральных стандартов аудита, определяющие действия аудиторов в конкретных ситуациях, возникающих при проведении аудита;

— руководство экономического субъекта, подлежащего обязательному аудиту, не может определять круг вопросов, по которым оно нуждается в помощи аудитора, а также создавать ограничения тематики проверки;

— руководство экономического субъекта, имея аудиторское заключение по результатам проведения обязательного аудита, должно ознакомить с его итоговой частью всех желающих пользователей бухгалтерской финансовой отчетности;

— получив перечень выявленных ошибок и нарушений, а также рекомендации по их устранению, руководство экономического субъекта обязано принять меры к их исправлению.

В настоящее время в соответствии со ст. 13 Закона о бухгалтерском учете бухгалтерская отчетность коммерческих организаций включает в себя бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложения к ним, предусмотренные нормативными актами, аудиторское заключение или заключение ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающие достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии, и пояснительную записку.

Согласно ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ обязательный аудит предусматривает ежегодную обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Обязательный аудит осуществляется в следующих случаях:

1) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, страховой организацией или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством РФ обязательные исчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

3) объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения

работ, оказания услуг) за предшествовавший отчетному год превышает 50 млн руб. или сумма активов баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 млн руб.;

5) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Перечень федеральных законов, помимо Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ, согласно которым организации подлежат обязательному аудиту, представлен в табл. 1.4.1.

Таблица 1.4.1

Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности»	**Статья 42. Аудиторская проверка кредитной организации, банковских групп и банковских холдингов** Отчетность кредитной организации подлежит ежегодной проверке аудиторской организацией, имеющей в соответствии с законодательством Российской Федерации лицензию на осуществление таких проверок. Отчетность банковских групп и отчетность банковских холдингов подлежат ежегодной проверке аудиторской организацией, имеющей в соответствии с законодательством Российской Федерации лицензию на осуществление проверок кредитных организаций и осуществляющей аудиторскую проверку кредитных организаций не менее двух лет. Лицензии на осуществление аудиторских проверок кредитных организаций выдаются в соответствии с федеральными законами аудиторским организациям, осуществляющим аудиторскую деятельность не менее двух лет. Аудиторская проверка кредитной организации, банковских групп и банковских холдингов осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аудиторская организация обязана составить заключение о результатах аудиторской проверки, содержащее сведения о достоверности финансовой отчетности кредитной организации. Аудиторское заключение направляется в Банк России в трехмесячный срок со дня представления в Банк России годовых отчетов кредитной организации, банковских групп и банковских холдингов

Продолжение табл. 1.4.1

Закон РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации»	**Статья 29. Опубликование страховщиками годовых бухгалтерских отчетов** 1. Страховщики опубликовывают годовые бухгалтерские отчеты в порядке и в сроки, которые установлены нормативными правовыми актами Российской Федерации, после аудиторского подтверждения достоверности содержащихся в этих отчетах сведений. 2. Опубликование годовых бухгалтерских отчетов должно осуществляться в средствах массовой информации, в том числе распространяющихся на территории, на которой осуществляется деятельность страховщика. Сведения об опубликовании сообщаются страховщиком в орган страхового надзора
Федеральный закон от 07.05.1998 № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах»	**Статья 22. Аудиторская проверка** Фонды обязаны ежегодно по итогам финансового года проводить независимую аудиторскую проверку. Ежегодному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации об аудиторской деятельности и требованиями настоящего Федерального закона подлежат ведение бухгалтерского учета, пенсионных счетов негосударственного пенсионного обеспечения и пенсионных счетов накопительной части трудовой пенсии, ведение бухгалтерской отчетности фондов, осуществление выплат негосударственных пенсий, выкупных сумм, накопительной части трудовых пенсий, выплат правопреемникам, выплат профессиональных пенсий, а также ведение бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности управляющих компаний и специализированных депозитариев по формированию и размещению средств пенсионных резервов и формированию, передаче и инвестированию средств пенсионных накоплений. Аудитор, осуществляющий проверку деятельности фонда, не может являться аффилированным лицом фонда, его управляющей компании (управляющих компаний) и специализированного депозитария. Аудиторское заключение представляется фондом в уполномоченный федеральный орган не позднее 30 июня

Продолжение табл. 1.4.1

Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»	**Статья 87. Заключение ревизионной комиссии (ревизора) общества или аудитора общества** По итогам проверки финансово-хозяйственной деятельности общества ревизионная комиссия (ревизор) общества или аудитор общества составляет заключение, в котором должны содержаться: подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчетах, и иных финансовых документов общества; информация о фактах нарушения установленных правовыми актами Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также правовых актов Российской Федерации при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности. **Статья 88. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность общества (п. 3)** Достоверность данных, содержащихся в годовом отчете общества, годовой бухгалтерской отчетности, должна быть подтверждена ревизионной комиссией (ревизором) общества. Перед опубликованием обществом указанных в настоящем пункте документов в соответствии со статьей 92 настоящего Федерального закона общество обязано привлечь для ежегодной проверки и подтверждения годовой финансовой отчетности аудитора, не связанного имущественными интересами с обществом или его акционерами
Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии в Российской Федерации	**Статья 9**. Аудит субъектов отношений по формированию и инвестированию средств пенсионных накопителей. 1.Ведение бухгалтерского учета Пенсионным фондом Российской Федерации, учет пенсионных накопителей в специальных частях индивидуальных лицевых счетов застрахованных лиц, а также финансовая (бухгалтерская) отчетность Пенсионного фонда Российской Федерации подлежит ежегодной проверке Счетной палатой Российской Федерации

Продолжение табл. 1.4.1

Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии в Российской Федерации	Ведение бухгалтерского учета специализированным депозитарием и управляющими компаниями, их финансовая (бухгалтерская) отчетность по формированию и инвестированию накоплений подлежат ежегодному аудиту в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации. 2. Аудитор, осуществляющий деятельность в соответствии с пунктом 1 настоящей статьи, не может являться аффилированным лицом специализированного депозитария или управляющей компании, с которыми Пенсионным фондом Российской Федерации заключены договоры в соответствии со ст. 17 или ст. 18 настоящего Федерального закона, либо аффилированными лицом аффилированных лиц указанных специализированного депозитария или управляющих компаний. 3. Необходимость проведения аудита в соответствии с требованиями настоящей статьи не освобождает субъектов отношений по формированию и инвестированию средств пенсионных накоплений от обязанности предоставлять всю необходимую информацию и отчетность для проверок, проводимых Счетной палатой Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации
Федеральный закон от 11.11.2003 № 138-ФЗ «О лотереях»	**Статья 23. Аудиторская проверка организатора лотереи и оператора лотереи** Ведение бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организатором лотереи (за исключением организатора лотереи, который выступает от имени Российской Федерации, субъекта Российской Федерации или муниципального образования) и оператором лотереи подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Аудиторская проверка проводится в соответствии с законодательством Российской Федерации об аудиторской деятельности

Окончание табл. 1.4.1

Федеральный закон от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах»	**Статья 50. Ежегодные аудиторские проверки** 1. Аудитор в соответствии с заключенным договором обязан проводить ежегодные аудиторские проверки. 2. Аудиторской проверке подлежат: бухгалтерский учет, ведение учета и составление отчетности в отношении имущества, принадлежащего акционерному инвестиционному фонду, имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд, и операций с этим имуществом; состав и структура активов акционерного инвестиционного фонда и имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд; расчет стоимости чистых активов акционерного инвестиционного фонда, оценка расчетной стоимости одного инвестиционного пая, цены размещения и цены выкупа акции или суммы, на которую выдается один инвестиционный пай, и суммы денежной компенсации, подлежащей выплате в связи с погашением инвестиционного пая; соблюдение требований, предъявляемых к порядку хранения имущества, принадлежащего акционерному инвестиционному фонду, имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд, и документов, удостоверяющих права на имущество, принадлежащее акционерному инвестиционному фонду, и имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд; сделки, совершенные с активами акционерного инвестиционного фонда и активами паевого инвестиционного фонда. 3. Заключение аудитора по результатам ежегодной аудиторской проверки является обязательным приложением к отчетности акционерного инвестиционного фонда, управляющей компании паевого инвестиционного фонда

В соответствии со ст. 9 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых

лиц и лиц, которым оказывались прочие и сопутствующие аудиту услуги. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществлялся аудит и оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ.

Отметим еще две особенности проведения обязательного аудита. Первая состоит в том, что индивидуальные аудиторы могут проводить обязательный аудит — кроме организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торговых фондовых биржах и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, а также консолидированной отчетности. Для этих организаций обязательный аудит проводится только аудиторскими организациями (п. 3 ст. 5 Закона).

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

1.5. Аудиторские услуги

Помимо проведения аудита, аудиторская деятельность включает прочие и сопутствующие аудиту услуги. Эти услуги занимают все больший удельный вес по количеству, видам и объемам реализации в аудиторских организациях. И это не случайно. Именно в аудиторских фирмах работают наиболее квалифицированные специалисты в области

бухгалтерского учета, права, налогообложения, анализа хозяйственной деятельности.

Рассмотрим сущность некоторых прочих видов аудиторских услуг.

Ведение учета. В соответствии со ст. 6 Закона о бухгалтерском учете в организации, не имеющей бухгалтерской службы, бухгалтерский учет может осуществляться специализированной организацией или соответствующим специалистом на договорных началах. Аудиторские организации (индивидуальные предприниматели) с успехом могут выполнять роль указанной специализированной организации. Единственным ограничением для данного вида услуг является невозможность выдачи в таких случаях заключения о достоверности отчетности предприятия, на котором аудиторская организация (индивидуальный аудитор) ведет учет.

Для ведения учета аудиторская организация разрабатывает клиентам учетную политику, формирует рабочий план счетов бухгалтерского учета, перечень субсчетов, проектирует состав аналитических счетов и регистров, рекомендует форму счетоводства. Сотрудники аудиторской организации, если предприятие на момент заключения договора не располагает необходимой оргтехникой (компьютерами, средствами связи), могут дать рекомендации по выбору приемлемого для клиента комплекса технических средств, произвести подбор, установку и настройку программного обеспечения, выполнить работу по наполнению баз данных.

По желанию клиента сотрудники аудиторской организации работают непосредственно в офисе у заказчика, который берет на себя обязательства по предоставлению необходимого оборудования, организации рабочего места аудитора и др. Если клиент не располагает достаточными средствами для приобретения оргтехники или считает нецелесообразным ее приобретение, не имеет условий для работы сотрудников аудиторской организации в своем офисе, то он может взять на себя обязательство только по своевременному предоставлению первичных документов. Все остальные функции — по доставке первичных документов в аудиторскую организацию (индивидуальному аудитору), обеспечению сохранности документов, обработке документов с помощью программного обеспечения, ведению регистров аналитического и синтетического учета, доставке первичных документов и составленных регистров бухгалтерского учета клиенту и др. — берет на себя аудиторская организация (индивидуальный аудитор).

Учет может вестись как по всем видам и участкам учета, так и по отдельным его участкам или разделам (наиболее сложным или трудоемким), например, расчетов по оплате труда, движению материальных ценностей (такая услуга может потребоваться, если заказчик имеет складские помещения, отдаленные от центрального офиса) и др.

Поскольку у предприятия-заказчика отсутствует бухгалтерская служба, у него нет квалифицированного сотрудника, которому можно было бы поручить составление отчетности, заполнение налоговых деклараций, защиту бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций в Инспекции ФНС России (ИФНС России) и других учреждениях. Поэтому клиент включает в договор и такие виды услуг, как составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, защита бухгалтерской (финансовой) отчетности и налоговых деклараций в ИФНС России и т.п.

Восстановление бухгалтерского учета. Данная услуга, как правило, носит разовый характер. Залогом того, что такая работа будет выполнена своевременно и качественно, является предоставление заказчиком всех первичных и прочих необходимых документов, а также использование программного обеспечения с гибкой системой настройки для выполнения всего комплекса работ по восстановлению учета на персональных компьютерах. Гибкая система настройки позволяет устанавливать рациональные виды учетных решений на определенных этапах восстанавливаемого периода. Это относится, в частности, к определению момента начисления выручки, а также к вопросу о предъявлении к вычету НДС.

Восстановление учета — довольно сложная процедура. Поэтому методика ее проведения у каждого конкретного клиента разрабатывается наиболее квалифицированными специалистами аудиторских организаций. Кроме того, для введения в память компьютера типовых хозяйственных операций привлекаются специалисты-операторы.

Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данный вид работ может быть или следствием уже проведенного аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) комплекса работ по ведению бухгалтерских регистров, либо самостоятельным видом работ аудиторской организации (индивидуального аудитора), когда составляется отчетность по данным бухгалтерских регистров, представленных заказчиком. Этот вид услуг предполагает также составление отчетов во внебюджетные социальные

государственные фонды и статистической отчетности, необходимой для каждого конкретного клиента.

Защита бухгалтерской (финансовой) отчетности и налоговых деклараций в ИФНС России. Сдача отчетности в ИФНС России — процедура, требующая соответствующей квалификации специалиста и затрат времени. Так как бухгалтерская (финансовая) отчетность не принимается в ИФНС России без отметки о сдаче в органы статистики установленных статистических отчетных форм, а также отчетов во внебюджетные государственные фонды, то защита отчетности в ИФНС России предполагает предварительно сдачу и защиту отчетов во всех государственных социальных внебюджетных фондах и сдачу статистической отчетности в органы статистики. Этот вид услуг неразрывно связан с предыдущим и выполняется в случаях, если отчетность предварительно составлена для заказчика данной аудиторской организацией (индивидуальным аудитором). Успешные сдача и защита отчетности свидетельствуют о хорошей работе аудиторской организации (индивидуального аудитора) по составлению отчетности, повышают ее авторитет, что придает процессу сотрудничества аудиторской организации (индивидуального аудитора) с клиентом законченность, а также служит залогом дальнейшей совместной работы. Однако в последние годы данная услуга постепенно утрачивает свою актуальность и востребованность, так как многие организации в Российской Федерации обязаны представлять отчетность в электронном виде[1].

Совершенствование (модернизация) действующей системы учета. Этот вид аудиторской услуги предполагает ознакомление с действующей у клиента системой бухгалтерского учета. Аудитор изучает обоснованность используемой учетной политики, принятых учетных решений по ее реализации. В соответствии с этим предлагается ее модернизация (в случае необходимости). К подобным услугам прибегают, как правило, рачительные хозяева и квалифицированные бухгалтеры предприятий и организаций, которые в условиях калейдоско-

[1] В соответствии со ст. 80 НК налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые должны прилагаться к налоговой декларации (расчету).

Налогоплательщики вправе представить документы, которые должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), в электронном виде.

пического изменения законодательства испытывают чувство неуверенности. В этом случае сотрудники аудиторской организации (аудиторы-предприниматели) после тщательного исследования организации учета могут предложить переход к более совершенной форме учета, подобрать систему его автоматизации, внедрить передовые и малоизвестные пока в отечественной учетной практике методы учета.

Постановка бухгалтерского учета. Этот вид услуг включает в себя комплекс мероприятий и, прежде всего, определение долговременной учетной политики, выбор формы бухгалтерского учета, подбор комплекса технических средств, формирование структуры бухгалтерской службы, разработку графика документооборота и должностных инструкций для бухгалтерского персонала и др. В результате проведения этих мероприятий принимается решение об организации рациональной системы бухгалтерского учета у заказчика. Сама по себе данная услуга носит разовый характер, поэтому разработанная отдельными аудиторскими организациями (аудиторами-предпринимателями) типовая технология организации бухгалтерского (финансового, управленческого, налогового) учета пользуется наибольшим спросом у вновь создаваемых предприятий.

Проведение экономического и финансового анализа. В последнее время спрос на данный вид услуг значительно возрос. Это связано с тем, что вновь созданные предприятия, хозяйствующие уже достаточное время в новых экономических условиях, и старые (бывшие государственные предприятия) желают разобраться в своем финансовом состоянии, наметить пути выхода из кризиса, определить, какой вид продукции (работ, услуг) приносит доходы или убытки и т.д. Некоторые предприятия (в большинстве своем бывшие государственные, а в настоящее время акционерные общества) находятся в бедственном положении и балансируют на грани банкротства. Работники экономических служб предприятий не владеют методами проведения анализа финансового состояния в условиях рыночной экономики, не имеют опыта составления бизнес-планов.

Консультационные услуги. Это наименее поддающийся точному определению вид услуг. Данные услуги включают в себя подготовку разъяснений (в устной и письменной форме) по вопросам налогообложения, правильности наложения и расчета размеров штрафных санкций за нарушения налогового законодательства, рекомендаций по

организации первичного учета, учетных решений, соответствующих заключенным предприятием (организацией, учреждением) хозяйственным договорам (контрактам).

В настоящее время все больший спрос наблюдается не на аудит как последующий вид контроля, а на предварительный и текущий (оперативный) виды контроля (например, консультирование по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения). Возрастание спроса на подобные услуги наблюдается перед сдачей отчетности и сразу после сдачи годовой отчетности. Дело в том, что по результатам проверок годовых балансов аудиторами обычно выявляются существенные ошибки в учете, которых можно было бы избежать. Но для этого следовало бы пригласить аудитора для совместной работы заблаговременно, до сдачи отчетности. Тогда можно было бы правильно отразить в учете существо сделок, не допустить отступлений от выбранной учетной политики, правильно исчислить и начислить налоги и т.д. Поэтому в большинстве случаев фирмы и предприятия, которые пришли на отечественный рынок надолго, а не с явно видимым желанием «урвать и скрыться», и желающие качественно, правильно и легитимно вести свой бизнес, заинтересованы в том, чтобы вновь заключаемые ими договоры, контракты и планируемые сделки были подвергнуты предварительной экспертизе.

Повышение квалификации бухгалтерского персонала предприятий (учреждений, организаций). В этих целях предусматривается проведение курсов лекций, семинаров, практических занятий, «круглых столов» специалистами-аудиторами. К тому же аудиторскими организациями привлекаются ведущие специалисты ФНС России, Минфина России, преподаватели и сотрудники ведущих учебных заведений страны. В отличие от услуг, связанных с обучением бухгалтерского персонала, такой род услуг предполагает наличие у участников семинаров определенной квалификации. Аудиторы-организаторы обращают внимание участников семинаров и курсов на произошедшие за определенный период изменения в гражданском, налоговом и другом законодательстве, дают комментарии по нормативным актам, касающимся ведения бухгалтерского учета, производят разбор типичных ошибок при ведении учета и составлении отчетности, отвечают на вопросы участников семинара.

Обучение бухгалтерского персонала. В отличие от предыдущего данный вид услуг не предполагает наличия

у обучающихся специальных знаний в области бухгалтерского учета или налогообложения. Он является скорее продолжением такого вида услуг, как постановка бухгалтерского учета.

За определенный срок сотрудники аудиторской организации (аудитора-предпринимателя) подбирают и подготавливают для бухгалтерии предприятия штат сотрудников, начиная от бухгалтеров по отдельным участкам учета и кончая главным бухгалтером и финансовым директором. Естественно, что подбор осуществляется в основном по деловым качествам. Для проверки будущего коллектива бухгалтерии на психологическую совместимость аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) привлекают специалистов-психологов. Данный вид услуг предназначен для подготовки и обучения бухгалтеров (начальный курс); обучения персонала ведению бухгалтерского учета на персональных компьютерах; подготовки специалистов к сдаче экзаменов в целях получения квалификационного аттестата аудитора.

Издание методических пособий. Такие пособия издаются по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу и аудиту. Этот вид услуг оказывается обычно наиболее крупными аудиторскими фирмами, имеющими коллективы авторов для разработки методической, учебной и популярной литературы по заданной тематике и полиграфическую базу. Обычно в регионе (городе, области) достаточно одной-двух фирм для удовлетворения потребностей в специальной литературе. Например, в Москве в этом направлении успешно работают аудиторские организации «ФБК», «ЦБА» и др.

Аудиторские организации оказывают клиентам услуги по подбору оптимального набора пособий. Таковы, к примеру, рекомендации по подписке на периодическую литературу (еженедельники «Экономика и жизнь», «Финансовая газета», региональные выпуски этих изданий, отраслевых и специализированных изданий АКДИ «Экономика и жизнь»). Это могут быть подборы справочных правовых компьютерных систем — «Гарант», «КонсультантПлюс» и др.

Автоматизация бухгалтерского учета. Это одно из перспективных направлений деятельности аудиторских организаций. Автоматизация учета предполагает прежде всего выбор систем автоматизации бухгалтерского, налогового и управленческого учета из имеющихся на рынке программных средств и их адаптацию с учетом специфики

деятельности клиента. Следующий этап — участие в адаптации системы автоматизации учета к требованиям и особенностям деятельности конкретного клиента. Как правило, услуги по подбору, внедрению и наладке системы автоматизации учета тесно связаны с такими услугами, как обучение персонала работе в данной системе.

Мы рассмотрели основные, наиболее часто встречающиеся виды прочих аудиторских услуг. Приведенная характеристика свидетельствует о полезности и целесообразности проведения таких работ как для аудиторских организаций, так и для экономических субъектов.

Однако помимо вышеперечисленных услуг, перечень которых указан в Федеральном законе от 30.12.2008 № 307-ФЗ, Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 24 «Основные принципы Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами», к таким услугам относятся ***сопутствующие аудиту услуги***. К сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, относятся:

а) обзорные проверки;

б) согласованные процедуры;

в) компиляция финансовой информации.

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

Федеральное правило (стандарт) № 24 не применяется к другим видам сопутствующих аудиту услуг, предоставляемых аудиторами, а именно: к услугам по налоговому консультированию, автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий, оценке стоимости имущества, оценке предприятий как имущественных комплексов, оценке предпринимательских рисков, проведению маркетинговых исследований, обучению специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью, проведению научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространению их результатов, постановке, восстановлению

и ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерскому консультированию, анализу финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическому и финансовому консультированию, управленческому консультированию, правовому консультированию, представительству в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам, разработке и анализу инвестиционных проектов, а также составлению бизнес-планов. При оказании данных услуг аудиторам надлежит выполнять общие требования к их качеству.

При аудите и оказании сопутствующих ему услуг аудитор обеспечивает различные уровни уверенности. При этом уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями.

Для обеспечения такой уверенности аудитор оценивает доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и делает выводы об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Степень достигнутой убежденности и, следовательно, уровень уверенности, который может быть предоставлен, определяются на основе результатов выполненных процедур.

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

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

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

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

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

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

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

В случае выполнения *согласованных процедур* аудитора нанимают для проведения процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьими сторонами (например, организацией, являющейся собственником или

потенциальным покупателем проверяемого хозяйствующего субъекта, кредитной организацией, рассматривающей надежность потенциального заемщика, и т.п.), а также для подготовки отчета об отмеченных фактах. Получатели отчета должны сформировать собственные выводы по данным работы аудитора. Отчет предоставляется только сторонам, договорившимся о выполнении данных процедур, поскольку другие стороны, не осведомленные о причинах проведения процедур, могут неверно истолковать их результаты.

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

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

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

Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг представлена в табл. 1.5.1.

Таблица 1.5.1

Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг

Услуга	**Аудит**	**Сопутствующие аудиту услуги**		
		обзорная проверка	**согласованные процедуры**	**компиляция финансовой информации**
Уровень уверенности, обеспечиваемый аудитором	разумная, но не абсолютная уверенность	ограниченная уверенность	уверенность не обеспечивается	уверенность не обеспечивается
Вид предоставляемого отчета (заключения)	позитивная уверенность по предпосылкам	негативная уверенность по предпосылкам	факты, отмеченные в результате процедур	указание на компилированную информацию

1.6. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности

Согласно определению, данному Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ, аудитор — физическое лицо, (1) получившее квалификационный аттестат аудитора и (2) являющееся членом одной из СРО аудиторов. Однако ст. 11 «Квалификационный аттестат аудитора» данного Закона в ч. 1—8 вступает в силу с 1 января 2011 г., а в части 9 — с 1 января 2010 г. Также с 1 января 2010 г. вступает в силу и ст. 12 «Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора». В течение 2009 г., таким образом, действует прежний порядок аттестации на право осуществления аудиторской деятельности (см. приказ Минфина России от 12.09.2002 № 93н «Об утверждении временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации»).

В установленном законодательством РФ порядке систему аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации организует Минфин России.

Аттестация, обучение и повышение квалификации аудиторов проводятся в учебно-методических центрах (УМЦ), включенных в государственный реестр УМЦ.

Порядок проведения аттестации. Аттестация проводится в целях проверки квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, в форме квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора, по итогам которого выдаются квалификационные аттестаты аудиторов следующих типов в области:

а) общего аудита;

б) аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

в) аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков);

г) аудита кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов (банковского аудита).

Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора соответствующего типа без ограничения срока действия по форме, утв. приказом Министерства финансов РФ от 25.04.2002 № 34н «Об утверждении формы бланка квалификационного аттестата аудитора».

К аттестации допускают лиц, имеющих высшее экономическое и (или) юридическое образование, полученное в российских учреждениях высшего профессионального образования с государственной аккредитацией, либо имеющих документ о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельство об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца о высшем экономическом и (или) юридическом образовании; и также стаж работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет из последних пяти на территории РФ (либо в российских или совместных с российскими организациях и учреждениях на территории иностранных государств).

Порядок обучения и повышения квалификации аудиторов. Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения аттестата (продления на неограниченный срок либо обмена), проходить обучение по программам повышения квалификации аудиторов, утверждаемым Минфином России.

КВАЛИФИКАЦИОННЫЙ АТТЕСТАТ АУДИТОРА <*>
№ _____

<*> На оборотной стороне бланка аттестата печатается порядковый номер бланка (со звездочкой).

В соответствии с _____
(решение уполномоченного органа
об аттестации аудитора)

_____

от _____ г. _____ N _____

_____
(фамилия, имя, отчество аудитора в дательном падеже)

_____
(идентификационный номер налогоплательщика)

предоставляется право осуществления аудиторской деятельности в области _____
(наименование типа квалификационного аттестата аудитора)

с _____ 20__ г. на неограниченный срок.

_____

Министр финансов
Российской Федерации или
лицо, им уполномоченное _____
(подпись)

Печать

На обороте

СВЕДЕНИЯ О ПРОХОЖДЕНИИ АУДИТОРОМ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО ЕЖЕГОДНОГО ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ <*>

<*> Заполняется с периодичностью в три года на основании сведений, представляемых аудитором.

Период действия квалификационного аттестата аудитора	Номера и даты выдачи документов о прохождении ежегодного повышения квалификации	Отметка о соблюдении требования о ежегодном повышении квалификации
с 200_ г. — по 200_ г.	_____ _____ _____ _____	
с 200_ г. — по 200_ г.	_____ _____ _____ _____	
с 20__ г. — по 20__ г.	_____ _____ _____ _____	
с 20__ г. — по 20__ г.	_____ _____ _____ _____	
с 20__ г. — по 20__ г.	_____ _____ _____ _____	
с 20__ г. — по 20__ г.	_____ _____ _____ _____	
с 20__ г. — по 20__ г.	_____ _____ _____ _____	
с 20__ г. — по 20__ г.	_____ _____ _____ _____	
с 20__ г. — по 20__ г.	_____ _____ _____ _____	

В соответствии со ст. 11 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ квалификационный аттестат аудитора выдается при условии, что лицо, претендующее на его получение (претендент):

1) сдало квалификационный экзамен;

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

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

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

Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми СРО аудиторов в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом.

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

За прием квалификационного экзамена с претендента будет взиматься плата, размер и порядок взимания которой устанавливается единой аттестационной комиссией.

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

1) претендент не соответствует предъявляемым к нему указанным выше требованиям;

2) после сдачи квалификационного экзамена обнаруживается несоответствие претендента требованию о том, что к квалификационному экзамену допускается претендент,

получивший высшее образование в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его форма утверждаются уполномоченным федеральным органом. Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора может быть оспорено в суде.

Начиная с 1 января 2011 г. аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым СРО аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается СРО аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Также с 1 января 2010 г. квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован в случаях:

1) получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным ст. 11 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ;

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

3) несоблюдения аудитором требований ст. 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» и ст. 9 «Аудиторская тайна» Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ;

4) систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований законодательства;

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

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

а) лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов СРО аудиторов, лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных

органов СРО аудиторов, а также лиц, исполняющих в СРО аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;

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

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

г) иных лиц, предусмотренных законодательством;

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

8) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора будет приниматься СРО аудиторов, членом которой является аудитор. Данное решение можно будет оспорить в судебном порядке в течение трех месяцев со дня его получения.

Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основанию получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов, также не вправе будут повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основанию, указанному в законодательстве, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

1.7. Этические нормы аудита

Этика — это система норм нравственного поведения человека или какой-либо общественной или профессиональной группы.

Издавна известно такое понятие, как врачебная этика, а аудитор — это тоже своеобразный врач, только объектом его благотворного воздействия является не человек, а хозяйствующий субъект — организация.

На практике общественные профессиональные организации разрабатывают кодексы профессиональной этики аудиторов очень подробно и скрупулезно, пытаясь предусмотреть все возможные нюансы их поведения.

Международная федерация бухгалтеров (МФБ) опубликовала Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который использован профессиональными объединениями бухгалтеров и аудиторов разных стран для создания национальных кодексов.

В период возникновения аудита в России были разработаны и применялись кодексы таких профессиональных объединений, как общественная организация «Российская коллегия аудиторов», Некоммерческое партнерство «Аудиторская палата России» и др.

В августе 2003 г. Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол от 28.08.2003 № 16) был принят Кодекс этики аудиторов России, который действовал до июня 2007 г. В настоящее время в Российской Федерации принят новый Кодекс этики аудиторов России.

Данный Кодекс этики аудиторов России является сводом норм профессиональной этики аудитора, т.е. сложившихся и широко применяемых при ведении аудиторской деятельности правил поведения аудитора и аудиторской организации, не предусмотренных законодательством. Поскольку не представляется возможным определить нормы профессиональной этики для всех ситуаций и обстоятельства, с которыми может столкнуться аудитор при ведении аудиторской деятельности, Кодекс содержит лишь базовые нормы, которые действительны для всех аудиторов, за исключением случаев, предусмотренных Кодексом.

Как отмечено в ч. 3 и 4 ст.7 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ, кодекс профессиональной этики аудиторов представляет свод правил поведения, обязательный для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности.

В свою очередь, каждая СРО аудиторов принимает одобренный Советом по аудиторской деятельности кодекс профессиональной этики аудиторов. СРО аудиторов вправе включать в принимаемый ею кодекс профессиональной этики аудиторов дополнительные требования.

Кодекс подготовлен на основе Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принятого Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants), и включает предисловие и девять разделов. В разд. 1 приведены основные принципы профессиональной этики аудитора и руководство по применению этих принципов на практике (модель поведения аудитора и аудиторской организации). Аудиторы должны применять данную модель для выявления угроз нарушения основных принципов, оценки серьезности таких угроз, а в случаях, когда угроза оценивается иначе, чем явно незначительная, — для принятия мер предосторожности в целях устранения угрозы или сведения ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности. В последующих разделах описан порядок применения указанной модели поведения в конкретных ситуациях. Приведены примеры мер предосторожности против угроз нарушения основных принципов. Кроме того, рассмотрены примеры ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.

Приведенные примеры не дают исчерпывающего перечня всех обстоятельств работы аудиторов, при которых могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов поведения, и не должны рассматриваться в качестве таковых. Следовательно, аудитору недостаточно просто следовать приведенным примерам; необходимо применять модель поведения к конкретным условиям работы.

Аудитор не должен участвовать в деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию профессии и в результате стать несовместимой с предоставлением профессиональных услуг.

В Кодексе приведены основные принципы поведения, которые аудитор обязан соблюдать: честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональность поведения.

Рассмотрим сущность этих принципов более подробно.

Честность означает, что аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость. Аудитор не должен быть связан с отчетностью, документами, сообщениями

или иной информацией, если есть основания полагать, что они содержат в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения; или если эти утверждения или данные подготовлены небрежно; в них пропущены или искажены необходимые данные там, где пропуски или искажения могут вводить в заблуждение. Аудитор не будет считаться нарушившим вышеприведенные положения, выдав модифицированное заключение (отчет).

Объективность предполагает, что аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов влияли на объективность его профессиональных суждений. Аудитор иногда оказывается в ситуации, которая может повредить его объективности, ему следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

Профессиональная компетентность и должная тщательность заключается в том, что аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве. При оказании профессиональных услуг аудитор должен действовать с должным усердием и в соответствии с техническими и профессиональными стандартами. Квалифицированная профессиональная услуга предполагает наличие обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления такой услуги. Обеспечение профессиональной компетентности можно разделить на два самостоятельных этапа:

1) достижение должного уровня профессиональной компетентности;

2) поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания технических, профессиональных и деловых новшеств. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие аудитору компетентно работать в профессиональной среде. Под усердием понимается обязанность действовать в соответствии с требованиями задания (договора) внимательно, тщательно и своевременно.

Аудитор должен принимать меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели надлежащую подготовку и должное руководство. Когда это уместно, аудитор должен ставить клиентов, работодателей или иных пользователей профессиональных услуг в известность об ограничениях, присущих этим услугам, чтобы избегать толкования выраженного аудитором мнения как утверждения факта.

Конфиденциальность — важнейший принцип аудиторской деятельности. Аудитор должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязан раскрыть такую информацию. Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться аудитором для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

Аудитор должен соблюдать конфиденциальность даже вне профессиональной среды и помнить о возможности неумышленного разглашения информации, особенно в условиях поддержания длительных связей с деловыми партнерами либо их близкими родственниками или членами семьи. Аудитор также должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или работодателем, и иметь в виду необходимость соблюдать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации или в отношениях с работодателями. При этом он должен принимать все разумные меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

Необходимость соблюдать принцип конфиденциальности сохраняется и после окончания отношений между аудитором и клиентом или работодателем. Меняя место работы или приступая к работе с новым клиентом, аудитор имеет право использовать предыдущий опыт. Однако аудитор не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, собранную или полученную в результате профессиональных или деловых отношений.

Аудитор должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию, либо такое раскрытие может быть уместным в следующих обстоятельствах:

— раскрытие разрешено законом и (или) санкционировано клиентом или работодателем;

— раскрытие требуется законом, например: при подготовке документов или представлении доказательств в иной форме в ходе судебного разбирательства; при сообщении ставших известными фактов нарушения закона надлежащим органам государственной власти;

— раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законом) при проверке качества работы, проводимой внутри аудиторской организации или СРО аудиторов;

— при ответе на запрос или в ходе расследования внутри аудиторской организации, СРО аудиторов или надзорного органа; при защите аудитором своих профессиональных интересов при юридическом разбирательстве; для соответствия правилам (стандартам) и нормам профессиональной этики.

При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации аудитор должен учитывать следующее: будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты, при наличии разрешения клиента или работодателя на раскрытие информации; является ли информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда используются необоснованные факты, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения, в каком виде раскрывать информацию (если необходимо раскрывать); характер предполагаемого сообщения и его адресат. В особенности аудитор должен быть уверен, что лица, которым адресовано сообщение, являются надлежащими получателями.

Профессиональное поведение означает, что аудитор должен соблюдать законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как отрицательно влияющие на хорошую репутацию профессии. При предложении и продвижении своей кандидатуры

и услуг аудитор не должен дискредитировать профессию. Он должен быть честным, правдивым и не делать заявлений, преувеличивающих уровень услуг, которые он может предоставить, его квалификацию и приобретенный им опыт, давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

Условия, в которых работает аудитор, могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Невозможно описать все ситуации, в которых возникают такие угрозы, и определить надлежащие действия, направленные на их устранение. Кроме того, характер задания (договора) может существенно различаться от случая к случаю, и, следовательно, возможно возникновение различных угроз, которые требуют защитных мер. Аудитор не просто должен следовать заданному набору правил, которые могут быть оспорены, а определять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов, служить общественным интересам.

В Кодексе приведена модель, имеющая цель помочь аудитору выявлять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов. Если выявленная угроза не является явно незначительной, то аудитор должен, если это уместно, принять меры предосторожности, направленные на устранение такой угрозы или сведение ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности.

Угрозы и меры предосторожности. Соблюдению основных принципов может угрожать широкий круг обстоятельств. Большинство угроз можно разделить на следующие категории:

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

— самоконтроля, которые могут возникнуть, когда предыдущее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее вынесшим это суждение;

— заступничества, которые могут возникнуть, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;

— близкого знакомства, которые могут возникнуть, если в результате близких отношений аудитор начинает

с излишним сочувствием относиться к интересам других лиц;

— шантажа, которые могут возникнуть, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудитору пытаются помешать действовать объективно.

Характер и значимость угроз могут различаться в зависимости от того, возникают ли они в связи с оказанием клиенту услуг по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, услуг по проверке достоверности информации, не являющейся аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности, услуг, не связанных с проверкой достоверности информации.

Аудитор может также столкнуться с тем, что некоторые особые обстоятельства ведут к возникновению уникальных угроз нарушения одного или более основных принципов. Очевидно, что такие уникальные угрозы не могут быть классифицированы. При профессиональных либо деловых отношениях аудитор должен всегда помнить о возможности таких угроз.

Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или ослабить их до приемлемого уровня, подразделяются на две общие группы:

1) предусмотренные профессией, законом или нормативными актами, обусловленные рабочей средой;

2) предусмотренные профессией, законом или нормативными актами, включают, в частности, требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией; требования постоянного повышения профессиональной квалификации; руководство по корпоративному поведению (управлению); профессиональные правила (стандарты); контроль процедуры со стороны профессии и надзорных органов, а также качества работы и соблюдения дисциплинарных процедур; внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором.

Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Они включают общие меры, относящиеся к деятельности, и конкретные, относящиеся к заданию. Аудитор должен вынести суждение о том, как лучше реагировать на выявленную угрозу. При этом он должен рассмотреть, что именно признало бы приемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией

(в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности). При таком рассмотрении должны учитываться существенность угрозы, характер задания и структура аудиторской организации.

Характер мер предосторожности, подлежащих принятию, изменяется в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения аудитор должен рассмотреть, что признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности).

Разрешение этических конфликтов. При оценке соблюдения основных принципов аудитору, возможно, потребуется разрешить конфликт, возникающий из-за применения основных принципов поведения.

Приступая к формальному или неформальному процессу разрешения конфликта, аудитор в качестве части такого процесса должен самостоятельно или совместно с другими лицами рассмотреть уместные факты, имеющиеся этические проблемы, основные принципы, относящиеся к вопросу, установленные внутренние процедуры, альтернативные действия.

Рассмотрев указанное, аудитор должен определить образ действий, совместимый с основными принципами поведения. Он также должен взвесить последствия каждого возможного образа действий. Если проблема остается неразрешенной, аудитор должен проконсультироваться с официальными лицами в аудиторской организации в целях получения помощи для разрешения конфликта. В интересах аудитора может быть проведено документирование сути проблемы, деталей любых обсуждений ее и принятых решений по этой проблеме.

Если конфликт не поддается разрешению, аудитор может обратиться за профессиональным советом в СРО аудиторов или к юридическим консультантам и, таким образом, получить рекомендации по разрешению этической проблемы, не нарушая при этом конфиденциальности. Например, аудитор может столкнуться со случаем мошенничества, сообщая о котором он вправе нарушить обязательство соблюдать конфиденциальность. В таком случае аудитор должен рассмотреть возможность юридической консультации, чтобы определить, обязан ли он сообщать о данном факте компетентным органам.

Если все уместные возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, аудитор должен (когда это возможно) отказаться быть ассоциированным с предметом, ставшим причиной этого конфликта. Аудитор может решить, что в данных обстоятельствах следует выйти из состава проверяющей группы, или отказаться от конкретных обязательств, или полностью сложить с себя обязанности в рамках задания (договора) или нанявшей его аудиторской организации.

В Кодексе содержатся и другие важные аспекты, касающиеся профессиональной деятельности аудиторов и аудиторских организаций. Так, в разд. 2 Кодекса освещены положения, относящиеся к заключению договора об оказании профессиональных услуг. Отмечены вопросы, касающиеся отношений с клиентом (аудируемым лицом), приемлемости заданий, выполняемых аудитором, изменения условий договора об оказании профессиональных услуг.

Раздел 3 посвящен рассмотрению конфликта интересов. Аудитор должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интересов. Такие обстоятельства могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Например, в случае, когда аудитор является непосредственным конкурентом клиента либо участвует в совместном бизнесе или аналогичной деятельности с основным конкурентом клиента, может возникнуть угроза нарушения принципа объективности. Угроза нарушения принципа объективности или принципа конфиденциальности может также возникнуть, если аудитор оказывает услуги клиентам, у которых существует конфликт интересов или спор, имеющие отношение к предмету услуг.

В разд. 4 обращается внимание на ситуации, связанные со вторым мнением. Когда к аудитору обращаются с просьбой высказать второе мнение по поводу применения правил (стандартов) бухгалтерского учета, аудита, бухгалтерской (финансовой) отчетности, или других правил (стандартов) или принципов в конкретных обстоятельствах, или в отношении конкретных операций компании (или от ее имени), не являющейся клиентом аудитора, могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов. Например, если такое мнение не основывается на тех же фактах, что известны обслуживающему клиента аудитору,

или же основано на неадекватных доказательствах, может возникнуть угроза нарушения принципа профессиональной компетентности и должной тщательности. Серьезность такой угрозы зависит от обстоятельств и всех прочих доступных фактов и допущений, уместных при вынесении профессионального суждения.

Аудитор должен оценивать значимость таких угроз и, если такие угрозы не являются явно незначительными, должен предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для устранения такой угрозы или свести ее до приемлемого уровня. Такие меры могут включать запрос клиенту на разрешение пообщаться с обслуживающим его аудитором; ограничения, присущие любому мнению, выражаемому при общении с данным клиентом; представление копии (в письменной форме) своего мнения аудитору, обслуживающему данного клиента.

Если компания, запрашивающая такое мнение, не даст разрешения на общение с обслуживающим ее аудитором, он должен, взвесив все обстоятельства, решить, уместно ли для него представлять искомое мнение.

Вопросы, посвященные гонорару и другим видам вознаграждения, приведены в разд. 5. При ведении переговоров о профессиональных услугах аудитор может назначать любой гонорар, который он считает соответствующим его услугам. Если один аудитор назначает гонорар ниже, чем другие, это само по себе не считается неэтичным поступком. Однако назначенный гонорар может создать угрозу нарушения основных принципов. Например, если назначен низкий гонорар, то может возникнуть угроза личной заинтересованности, направленная против принципа профессиональной компетентности и должного усердия, так как назначенный гонорар столь низок, что это может вызвать трудности при выполнении задания в соответствии с техническими и профессиональными правилами (стандартами).

В разд. 6 рассмотрены вопросы, относящиеся к рекламе и предложениям по оказанию профессиональных услуг. Если аудитор ищет новые заказы на предоставление своих услуг посредством рекламы и других методов работы на рынке, могут возникнуть угрозы нарушения основных принципов. Например, если предложение услуг, профессиональных достижений и продуктов ведется с помощью методов, несовместимых с принципом профессионального

поведения, возникает угроза личной заинтересованности в отношении соблюдения этого принципа.

При предложении и продвижении своих услуг на рынке аудитор не должен дискредитировать профессию. Он должен быть честным и правдивым и не должен делать заявлений, преувеличивающих уровень услуг, которые он может представить, его квалификацию или приобретенный им опыт; давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов. При сомнениях относительно предлагаемой формы рекламы или методов работы на рынке аудитор должен проконсультироваться в СРО аудиторов.

В разд. 7 идет речь о подарках и знаках внимания, которые могут предлагать аудитору. Клиент может предлагать подарки и оказывать знаки внимания аудитору или его близким родственникам и членам семьи. Подобное предложение, как правило, может привести к возникновению угроз нарушения основных принципов. Например, принятый от клиента подарок может породить угрозу личной заинтересованности в отношении принципа объективности, а если само предложение такого подарка сделано публично, то может возникнуть угроза шантажа.

Важно содержание разд. 8, в котором идет речь о применении принципа объективности при всех видах услуг, оказываемых аудиторами. Предоставляя любые профессиональные услуги, аудитор должен учитывать возможность угрозы нарушения принципа объективности, которая может быть результатом наличия заинтересованности в клиенте его сотрудников, иных должностных лицах или работниках, либо в близких личных или деловых отношениях с ними. Например, семейные или тесные деловые отношения могут создать угрозу близкого знакомства.

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

В разд. 9 приводятся конкретные правила *соблюдения независимости аудиторов* при выполнении задания по проверке. Угрозы нарушения принципа объективности при предоставлении любых профессиональных услуг будут

зависеть от конкретных обстоятельств задания и характера работы, выполняемой аудитором.

Аудитор должен оценить серьезность таких угроз и, если они не относятся к явно незначительным, должен предусмотреть и по мере необходимости принять надлежащие меры предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня. К таким мерам относятся: исключение из состава группы, выполняющей задание; осуществление процедур надзора; прекращение финансовых или деловых отношений, вызывающих угрозу; обсуждение проблем со старшим руководством аудиторской организации; обсуждение проблемы с уполномоченными лицами клиента.

Понятие «независимость» подразумевает независимость мышления и независимость поведения. Независимость мышления — это образ мышления, который позволяет выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных скомпрометировать его, и позволяет аудитору действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм. Независимость поведения — это линия поведения, которая позволяет избежать фактов и обстоятельств, которые настолько значимы, что разумное и хорошо информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, в том числе и о применяемых мерах предосторожности, может обоснованно посчитать, что честность, порядочность или профессиональный скептицизм аудиторской организации или члена проверяющей группы были скомпрометированы.

Употребление понятия «независимость» без наполнения его конкретным содержанием может привести к неправильному его пониманию. Если это понятие употребляется вне контекста, посторонний наблюдатель может решить, что лицо, выносящее профессиональное суждение, должно быть полностью свободно от всех экономических, финансовых и прочих связей. Это невозможно, поскольку каждый член общества связан взаимоотношениями с другими. Следовательно, существенность экономических, финансовых и прочих отношений следует оценивать в свете того, что именно разумное и информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, обоснованно сочло бы неприемлемым.

Концептуальный подход к независимости. Члены проверяющих групп, работники аудиторских организаций

должны применять модель поведения аудитора и аудиторской организации к конкретным рассматриваемым обстоятельствам. Помимо определения характера отношений между работниками аудиторской организации членами проверяющей группы и клиентом по проверке, необходимо учитывать, не могут ли создать угрозу независимости также отношения между лицами, не входящими в состав проверяющих групп, и клиентом.

Задания по проверке достоверности информации, основанной на утверждениях. Задание по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности имеет отношение к широкому кругу пользователей. Поэтому помимо соблюдения независимости мышления особую важность приобретает соблюдение независимости поведения. Соответственно, если рассматривать данное задание с точки зрения отношений с клиентом по аудиту, то очевидно, что члены проверяющей группы, работники аудиторской организации должны оставаться независимыми от такого клиента. Данное требование к соблюдению независимости накладывает запрет на определенные отношения между членами проверяющей группы и лицами, входящими в совет директоров, должностными лицами и работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на информацию о предмете проверки (бухгалтерскую (финансовую) отчетность). Следует также уделить внимание тому, могут ли угрозы независимости возникать вследствие отношений с работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на сам предмет проверки (финансовое положение проверяемой организации, ее эффективность и движение денежной наличности).

Прочие проверки информации, основанной на утверждениях клиента. При прочих заданиях по проверке информации, основанной на утверждениях клиента (при которых данный клиент не является клиентом по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности), члены проверяющих групп и работники аудиторской организации должны сохранять независимость от клиента по проверке (от стороны, ответственной за информацию о предмете проверки или за сам предмет проверки). Данное требование к соблюдению независимости накладывает запрет на определенные отношения между членами проверяющей группы и членами совета директоров, должностными лицами и работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на информацию о предмете проверки.

Следует также уделить внимание тому, может ли возникнуть угроза независимости вследствие отношений с работниками клиента, способными оказывать прямое и существенное влияние на сам предмет проверки. При наличии оснований следует проанализировать возможность угроз, возникающих вследствие интересов и отношений с дочерними обществами аудиторской организации.

Задания по непосредственной проверке отчетности. При непосредственной проверке отчетности члены проверяющей группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от клиента по проверке (стороны, ответственной за предмет проверки).

Отчеты для ограниченного пользования. В случае, если отчет о достоверности информации (не при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности) предназначен только для определенных пользователей, пользователи должны быть осведомлены о цели, предмете проверки и ограничениях, присущих отчету вследствие участия пользователей в установлении характера и рамок для действий аудиторской организации при предоставлении таких услуг (в том числе относительно стандартов, в соответствии с которыми производится оценка или измерение). Такая осведомленность пользователей и более широкие возможности аудиторской организации по общению со всеми пользователями относительно мер предосторожности увеличивают эффективность мер, направленных на сохранение независимости поведения. Аудиторская организация при оценке угрозы независимости и рассмотрении мер предосторожности для устранения ее или сведения до приемлемого уровня должна принять эти обстоятельства во внимание. Как минимум, это применяется к оценке независимости членов проверяющей группы, их близких родственников и членов семей. Более того, если аудиторская организация имеет существенную финансовую заинтересованность в клиенте по проверке (прямую либо косвенную), то возникающая угроза личной заинтересованности окажется столь значимой, что никакие меры предосторожности не смогут свести ее до приемлемого уровня. Рассмотрение потенциальных угроз, создаваемых интересами и отношениями дочерних обществ аудиторской организации, может быть ограничено в пределах необходимого.

Прочие положения. Угрозы и меры предосторожности в целом рассматриваются в контексте заинтересованности

и отношений аудиторской организации, ее дочерних обществ, членов проверяющих групп и клиента по проверке. Если клиентом по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности является листинговая компания, аудиторская организация и ее дочерние общества должны учитывать интересы и отношения со связанными компаниями клиента по проверке. В идеальном случае заранее должны быть определены эти компании и существующие в связи с ними интересы и отношения. При работе с иными клиентами по проверке, если проверяющая группа имеет основания полагать, что связанная компания клиента может оказать влияние на независимость аудиторской организации, при оценке независимости и принятии мер предосторожности эту связанную компанию следует также принимать во внимание.

Период выполнения задания. Члены проверяющей группы и работники аудиторской организации должны быть независимы от клиента по проверке в течение всего периода выполнения задания. Период выполнения задания начинается с момента начала оказания проверяющей группой услуг по проверке и заканчивается в момент подписания заключения о результатах проверки, за исключением случая, когда в задании предусмотрены повторные периодические проверки. Если предполагается, что в будущем проверки будут повторяться, то период выполнения задания заканчивается в момент уведомления одной из сторон о прекращении профессиональных отношений либо подписания итогового заключения о проверке (в зависимости от того, какой их этих документов оформлен последним по времени).

Применение положений Кодекса этики будет способствовать улучшению качества проведения аудита, повышению престижа аудиторской профессии.

1.8. Ответственность аудиторов и аудиторской организации

Ответственность аудиторской организации и аудитора возникает вследствие нарушения принятых на себя по договору об аудите обязательств. Статья 401 ГК указывает общие основания ответственности за нарушение обязательства

по любому заключенному договору. В ней определяется, что лицо, не исполнившее обязательства либо исполнившее его ненадлежащим образом, несет ответственность при наличии вины (умысла или неосторожности). Исключение составляют случаи, когда законом или договором предусмотрены иные основания ответственности. Лицо признается невиновным, если по характеру обязательства оно приняло все меры для надлежащего его исполнения.

Если иное не предусмотрено законом или договором, лицо, не исполнившее или ненадлежащим образом исполнившее свое обязательство в ходе предпринимательской деятельности, несет ответственность, если оно должным образом не докажет, что надлежащее исполнение было невозможным вследствие обстоятельств непреодолимой силы (т.е. чрезвычайных и непредотвратимых в данных условиях). К таким обстоятельствам не относятся нарушение своих обязательств контрагентами должника. Не принимается во внимание и отсутствие на рынке нужных для исполнения товаров, отсутствие у должника необходимых денежных средств.

В некоторых случаях в соответствии со ст. 400 ГК предусмотрена ограниченная ответственность, т.е. частичное возмещение убытков, понесенных пострадавшим. ГК предусматривает и полное освобождение от ответственности. Так, обязательство (а следовательно, и ответственность) прекращается полностью (или частично) по следующим основаниям. Допустим, обязательство исполнено. Тогда отпадает и сама возможность ответственности. Обязательство может прекратиться в случае его замены другим обязательством между теми же лицами, когда предусматривается иной предмет или способ исполнения. Обязательство исчезает в случае невозможности его исполнения. Такая ситуация нередко обусловливается обстоятельством, за которое ни одна из сторон не отвечает. Оно может быть вызвано и виновными действиями кредитора. Тогда он не вправе требовать исполнения обязательства.

Распространенной формой прекращения обязательства является акт государственного органа. После смерти физического лица обязательство утрачивает силу. То же происходит и при ликвидации юридического лица.

Кроме общих условий ответственности, предусмотренных за невыполнение любого договора, в российском законодательстве существуют и нормы, относящиеся непосредственно

к договорам об аудиторской деятельности. Так, в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ аудиторские фирмы и аудиторы несут в установленном порядке ответственность за нарушение законодательства РФ при осуществлении аудиторской деятельности. Имущественные споры экономических субъектов и аудиторов (аудиторских фирм) разрешаются судом общей юрисдикции, арбитражным или третейским судом.

За нарушение этических норм аудиторской деятельности могут быть аннулированы лицензии на осуществление аудиторской деятельности выдавшими их органами. Подобная санкция используется в случае представления учредителями аудиторской организации недостоверных сведений для ее получения. Такое же наказание применяется, если фирма занималась деятельностью, не предусмотренной выданной ей лицензией. Аналогично обстоит дело при предоставлении аудиторской фирмой полученных ею в ходе аудита сведений третьим лицам без разрешения собственника (руководителя) хозяйствующего субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ. То же касается случаев умышленного сокрытия аудиторской фирмой обстоятельств, исключающих возможность проведения аудиторской проверки экономического субъекта.

Аннулирование лицензий по иным основаниям не допускается.

Аудиторская деятельность юридического лица без полученной в установленном порядке лицензии влечет за собой взыскание на основании решения суда (арбитражного суда) по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, органами государственной налоговой службы и органами налоговой полиции. Тогда полученные в результате незаконной деятельности доходы изымаются в пользу введенных в заблуждение заказчиков в размерах понесенных этими заказчиками расходов. Кроме того, орган, уполномоченный выдавать лицензии на осуществление аудиторской деятельности, вправе обратиться в арбитражный суд с иском о ликвидации указанного юридического лица.

В УК также предусмотрена ответственность аудиторов. Согласно ст. 202 УК использование «частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам

граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства, — наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от пяти до восьми месяцев, либо арестом на срок от трех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет».

Остановимся подробнее на таком весьма распространенном нарушении этических норм аудиторской деятельности, как *нарушение принципа конфиденциальности*.

За предоставление аудитором (аудиторской фирмой) полученных им в ходе аудита сведений третьим лицам без разрешения собственника или руководителя экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ, аудитор или аудиторская фирма могут быть лишены лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью. В этой связи очень важно знать, за разглашение каких именно сведений аудитор может быть подвергнут столь строгому наказанию, кем данное нарушение должно быть установлено, какие сведения составляют коммерческую тайну предприятия, а какие — нет.

Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» регулирует отношения, возникающие при: 1) осуществлении права на поиск, получение, передачу, производство и распространение информации; 2) применении информационных технологий; 3) обеспечении защиты информации. В соответствии с этим Законом, *информация* — это сведения (сообщения, данные) независимо от формы их представления.

Статья 129 ГК подчеркивает, что объекты гражданских прав могут свободно отчуждаться или переходить от одного лица к другому любым способом, если они не изъяты из оборота или не ограничены в обороте. Виды объектов гражданских прав (в том числе информация), нахождение которых в обороте не допускается (объекты, изъятые из оборота), должны быть прямо указаны в законе. Виды объектов гражданских прав (информация), которые могут принадлежать лишь определенным участникам оборота или если нахождение их в обороте допускается по специальному разрешению (объекты, ограниченно оборотоспособные), определяются в порядке, установленном законом.

Информация может быть открытой или общедоступной, составляющей государственную тайну, конфиденциальной. Отнесение информации к государственной тайне осуществляется в соответствии с Законом РФ от 21.07.1993 № 5485-1 «О государственной тайне». Причисление информации к конфиденциальной осуществляется в порядке, установленном законодательством РФ.

Вторая категория информации совершенно изъята из оборота, третья имеет ограниченный оборот. По первой категории никаких ограничений относительно ее оборота данным Законом не установлено. Наша задача состоит в том, чтобы разграничить конфиденциальную и открытую (общедоступную) информацию.

Согласно ст. 3 Федерального закона от 29.07.2004 № 98-ФЗ информация составляет коммерческую или иную охраняемую законом тайну в случае, когда налицо одновременно три условия. Во-первых, информация имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам. Во-вторых, к этой информации нет свободного доступа на законном основании. В-третьих, обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности.

Сведения, которые не составляют коммерческой тайны, определяются законом и иными правовыми актами. В частности, такой правовой акт был принят, когда в нашей стране начался процесс разгосударствления собственности. Это было постановление Правительства РСФСР от 05.12.1991 № 35 «О перечне сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну», согласно которому коммерческую тайну экономического субъекта не могут составлять: учредительные документы (решение о создании предприятия или договор учредителей) и устав; документы, дающие право заниматься предпринимательской деятельностью документы, подтверждающие факт внесения записей о юридических лицах в Единый государственный реестр юридических лиц, свидетельства о государственной регистрации индивидуальных предпринимателей, лицензии, патенты); сведения по установленным формам отчетности о финансово-хозяйственной деятельности; документы об уплате налогов и обязательных платежах; документы о платежеспособности экономического субъекта.

В коммерческую тайну не входят также сведения: о численности и составе работающих, их заработной плате

и условиях труда; наличии свободных рабочих мест; загрязнении окружающей среды; нарушении антимонопольного законодательства; несоблюдении безопасных условий труда; реализации продукции, причиняющей вред здоровью населения; об участии должностных лиц в иных организациях, занимающихся предпринимательской деятельностью; других нарушениях законодательства РФ и размерах причиненного при этом ущерба.

Руководители экономических субъектов обязаны предоставлять все перечисленные сведения по требованию органов власти, органов управления, контролирующих и правоохранительных органов, других юридических лиц, имеющих на это право в соответствии с законодательством РФ, к каковым относятся и аудиторы фирмы трудового коллектива предприятия.

Действие названного постановления не распространяется на сведения, относимые в соответствии с международными договорами к коммерческой тайне, а также сведения о деятельности предприятия, которые составляют государственную тайну. Отдельные положения указанного постановления явно относятся исключительно к процессу приватизации. Такова, в частности, норма о представлении сведений по требованию трудового коллектива, а также положение, что сведения о заработной плате работников не должны составлять коммерческую тайну.

Информация, составляющая коммерческую или иную охраняемую законом тайну, защищается способами, предусмотренными ГК и другими законами, в частности Федеральным законом «Об информации, информационных технологиях и защите информации». При этом режим защиты конфиденциальной документированной информации устанавливается собственником информационных ресурсов или уполномоченным лицом.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные теоретико-методические признаки, характеризующие аудиторскую деятельность.
2. Приведите основные цели и задачи аудиторской деятельности.
3. Приведите классификацию системы нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.
4. Перечислите основные критерии проведения обязательного аудита.
5. В каких случаях осуществляется обязательный аудит?

6. Какие организации подлежат обязательному аудиту?
7. Приведите характеристику сопутствующих аудиту услуг.
8. Дайте общую характеристику проведения аттестации аудиторов.
9. Приведите виды и характеристику сопутствующих аудиту видов услуг.
10. Назовите основные этические нормы аудита.

Глава 2

СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1. Классификация стандартов аудиторской деятельности

Стандарты распространяются на различные сферы деятельности: науку, технику, промышленность и сельское хозяйство, производство, строительство, здравоохранение, транспорт и др. Коснулась стандартизация и сферы бухгалтерского учета и финансового контроля, включая и аудит.

Стандарт (от англ. standard — норма, образец, мерило) в широком смысле слова — образец, модель, принимаемая за исходные для сопоставления с ними других объектов; нормативно-технический документ по стандартизации, устанавливающий комплекс норм, правил, требований к объекту стандартизации и утвержденный компетентным органом[1].

Аудиторские стандарты подразделяются на международные и национальные.

Международные стандарты аудита (МСА) разрабатываются Международной федерацией бухгалтеров (МФБ). В предисловии к МСА отмечается, что их следует применять только к существенным аспектам, что свидетельствует о возможности использования национальных нормативных актов, регулирующих аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране. В этой связи целесообразно разрабатывать национальные стандарты аудита и сопутствующих услуг для более полного учета особенностей национальных систем законодательства, налогообложения, бухгалтерского учета и других аспектов финансово-хозяйственной деятельности организаций и предприятий.

[1] Большая советская энциклопедия. Т. 24. Кн. 1. М. : Советская энциклопедия, 1976. С. 411.

Страны — члены МФБ могут применять МСА в качестве своих национальных стандартов. С этой целью Комитет по международной аудиторской практике (КМАП) подготовил текст заявления, который может быть использован для определения юридической силы принимаемых стандартов и возможности их использования в конкретной стране.

Возможны несколько вариантов использования МСА и национальных стандартов. Первый вариант предусматривает применение только МСА. Второй — создание и использование национальных стандартов аудита. И наконец, третий, так называемый комбинированный вариант предусматривает как разработку национальных (по основным направлениям), так и использование международных стандартов (по общим проблемам).

Россия выбрала второй вариант, предусматривающий разработку полной гаммы национальных стандартов.

В соответствии со ст. 7 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ национальные стандарты аудиторской деятельности подразделяются на две группы: федеральные и стандарты саморегулируемой организации аудиторов.

Федеральные стандарты аудиторской деятельности определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, они разрабатываются в соответствии с МСА и являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также СРО аудиторов и их работников.

Стандарты СРО аудиторов определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг. Такие стандарты не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности, не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности. Они являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной СРО аудиторов.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе разрабатывать для своих нужд регламенты, инструкции, собственные стандарты аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. Требования

правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности СРО объединения, членами которого они являются.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов РФ и федеральных стандартов аудиторской деятельности вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

2.2. Международные стандарты аудиторской деятельности

В настоящее время разработкой Международных стандартов аудита занимается МФБ, которая является международным объединением лиц, имеющих профессию бухгалтера. Эта международная организация была основана в октябре 1977 г. в целях координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудита. Членами МФБ являются более 150 профессиональных организаций из 130 стран. Российская Федерация в МФБ представлена полноправным членом — Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБиА) и членом-наблюдателем — общественной организацией «Российская коллегия аудиторов» (РУФ-аудит).

За 2001—2005 гг. Международные стандарты были частично переработаны.

В табл. 2.2.1 приведен перечень МСА и положений по международной аудиторской практике.

Из содержания таблицы можно сделать некоторые выводы.

Изменения МСА связаны с тем, что в начале 2000-х гг. западную экономику потрясли корпоративные скандалы. Были обнаружены факты существенного искажения рядом

крупнейших международных корпораций своей отчетности (как правило, в сторону завышения прибыли и стоимости активов), и это стало возможным при прямом попустительстве некоторых аудиторских фирм.

Таблица 2.2.1

Международные стандарты аудита и положения по международной аудиторской практике (издание 2005 г.)[1]

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
	International Standards on Quality Control (ISQCs)	Международные стандарты контроля качества (МСКК)	
1	Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements	Контроль качества для фирм, которые проводят аудиты и обзорные проверки исторической финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам	Написан заново. Вступил в силу с 15 июня 2005 г.
	Framework	Основные принципы	
	International Framework for Assurance Engagements	Международные принципы для заданий, обеспечивающих уверенность	Написан заново. Вступил в силу с 1 января 2005 г.
	Audits and reviews of historical financial information	Аудит и обзорные проверки исторической финансовой информации	
	100–999 International Standards on Auditing (ISAs)	100–999 Международные стандарты аудита (МСА)	

[1] International Federation of Accountants (IFAC); Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. 2005. New York : IFAC, 2005.

Продолжение табл. 2.2.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
120	Framework of International Standards on Auditing	Основные принципы Международных стандартов аудита	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу международных принципов для заданий, обеспечивающих уверенность
200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements	Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению со старой версией в связи с подготовкой новых МСА 315 и 330 и с подготовкой новых версий МСА 500, в приложении приведены изменения, которые вступают в действие с 31 декабря 2006 г. (вызваны новой версией МСА 700)
210	Terms of Audit Engagements	Условия аудиторских заданий	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новыми версиями МСА 500 и 700
220	Quality Control for Audit Work	Контроль качества работы в аудите	Утратил силу с 15 июня 2005 г.
220R	Quality Control for Audits of Historical Financial Information	Контроль качества для аудитов исторической финансовой информации	Вступил в силу с 15 июня 2005 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 220 в редакции 2001 г.

Продолжение табл. 2.2.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
230	Documentation	Документирование	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements	Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 240 в редакции 2001 г.
240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements	Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 240 в редакции 2001 г.
250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
260	Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance	Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новыми версиями МСА 240 и 500
300	Planning an Audit of Financial Statements	Планирование аудита финансовой отчетности	Действует с 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 300 в редакции 2001 г.

Продолжение табл. 2.2.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
310	Knowledge of the Business	Знание бизнеса	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой редакции МСА 500
315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement	Понимание субъекта и его окружения и оценка рисков существенного искажения	Написан заново. Действует с 15 декабря 2004 г.
320	Audit Materiality	Существенность в аудите	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новыми версиями МСА 240 и 500
330	The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks	Процедуры аудитора, выполненные в ответ на оцененные риски	Написан заново. Действует с 15 декабря 2004 г.
400	Risk Assessments and Internal Control	Оценка рисков и внутренний контроль	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой редакции МСА 500
401	Auditing in a Computer Information Systems Environment	Аудит в среде компьютерных информационных систем	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой редакции МСА 500

Продолжение табл. 2.2.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations	Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
500	Audit Evidence	Аудиторские доказательства	Действует 15 декабря 2004 г. Существенно переработан по сравнению с МСА 500 в редакции 2001 г.
501	Audit Evidence—Additional Considerations for Specific Items	Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
505	External Confirmations	Внешние подтверждения	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
510	Initial Engagements—Opening Balances	Первичные задания — начальные сальдо	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500

Продолжение табл. 2.2.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
520	Analytical Procedures	Аналитические процедуры	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
530	Audit Sampling and Other Means of Testing	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
540	Audit of Accounting Estimates	Аудит оценочных значений	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures	Аудит измерений и раскрытий информации о справедливой стоимости	Действует с 15 декабря 2004 г. Написан заново после 2001 г., содержит также редакционные изменения, вызванные новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
550	Related Parties	Связанные стороны	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500

Продолжение табл. 2.2.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
560	Subsequent Events	Последующие события	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500, в приложении приведены изменения, которые вступают в действие с 31 декабря 2006 г. (вызваны новой версией МСА 700)
570	Going Concern	Непрерывность деятельности	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
580	Management Representations	Заявления руководства	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новыми версиями МСА 240 и 500
600	Using the Work of Another Auditor	Использование работы другого аудитора	Пока остается в первоначальной редакции
610	Considering the Work of Internal Auditing	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500

Продолжение табл. 2.2.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
620	Using the Work of an Expert	Использование работы эксперта	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500, в приложении приведены изменения, которые вступают в действие с 15 июня 2005 г. (связаны с новой редакцией МСА 200 и МСКК 1)
700	The Auditor's Report on Financial Statements	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности	Действует в редакции 2001 г., но будет отменен после вступления в действие МСА 700R
700R	The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements	Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения	Вступит в силу с 31 декабря 2006 г. Существенно переработан по сравнению с предыдущей версией МСА 700
701	Modifications to the Independent Auditor's Report	Модификации отчета (заключения) независимого аудитора	Написан заново. Вступит в силу с 31 декабря 2006 г.
710	Comparatives	Сопоставимые значения	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500

Продолжение табл. 2.2.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность	Действует с 15 декабря 2004 г. с редакционными изменениями, вызванными новыми МСА 315 и 330 и новой версией МСА 500
800	The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements	Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей	С 31 декабря 2006 г. вступают в силу редакционные изменения, вызванные новой версией МСА 700
	1000—1100 International Auditing Practice Statements (lAPSs)	1000—1100 Положения по международной аудиторской практике (ПМАП)	
1000	Inter-Bank Confirmation Procedures	Процедуры межбанковского подтверждения	Пока остается в первоначальной редакции
1001	IT Environments — Stand-alone Personal Computers	Среда ИТ Автономные персональные компьютеры	Отменен с декабря 2004 г.
1002	IT Environments — On-line Computer Systems	Среда ИТ Онлайновые компьютерные системы	Отменен с декабря 2004 г.
1003	IT Environments — Database Systems	Среда ИТ Системы баз данных	Отменен с декабря 2004 г.
1004	The Relationship Between Banking Supervisors and Banks' External Auditors	Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами	Пока остается в первоначальной редакции

Продолжение табл. 2.2.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
1005	The Special Considerations in the Audit of Small Entities	Особенности аудита малых предприятий	Пока остается в первоначальной редакции. С 2003 г. все вновь создаваемые (редактируемые) МСА включают новые разделы «Особенности аудита малых предприятий». Можно ожидать, что со временем данный ПМАП перестанет существовать как самостоятельный документ
1006	Audits of Financial Statements of Banks	Аудит финансовой отчетности банков	Пока остается в первоначальной редакции
1007	Communications with Management	Контакты с руководством клиента	Отменен с июня 2001 г.
1008	Risk Assessment and Internal Control — CIS Characteristics and Considerations	Оценка рисков и система внутреннего контроля — характеристики КИС** и связанные с ними вопросы	Отменен с декабря 2004 г. в связи со вступлением в силу новых МСА 315, 330 и новой редакции МСА 500
1009	Computer-assisted Audit Techniques	Методы аудита с помощью компьютеров	Отменен с декабря 2004 г.
1010	The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности	Пока остается в первоначальной редакции

Продолжение табл. 2.2.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
1011	Implication for management and Auditors of the Year 2000 Issue	Выводы для руководства клиента и аудиторов по вопросу 2000 г.	Отменен с июня 2001 г.
1012	Auditing Derivative Financial Instruments	Аудит производных финансовых инструментов	Пока остается в первоначальной редакции
1013	Electronic Commerce — Effect on the Audit of Financial Statements	Электронная коммерция — влияние на аудит финансовой отчетности	Написан заново после 2001 г.
1014	Reporting by Auditors on Compliance with International Financial Reporting Standards	Отчеты аудиторов о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности	Написан заново после 2001 г.
	2000—2699 International Standards on Review Engagements (ISREs)	2000—2699 Международные стандарты по заданиям по обзорной проверке	
2400	Engagements to Review Financial Statements	Задания по обзорной проверке финансовой отчетности	Перенумерован, ранее назывался MCA 910
	Assurance engagements other than audits or reviews of historigal financial information	Задания, обеспечивающие уверенность, иные, нежели аудиты или обзорные проверки исторической финансовой информации	
	3000—3699 International Standards on Assurance Engagements (ISAEs)	3000—3699 Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность	

Окончание табл. 2.2.1

Код документа	Название документа на английском языке	Перевод названия	Комментарии
3000R	Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information	Задания, обеспечивающие уверенность, иные, нежели аудиты или обзорные проверки исторической финансовой информации	Заменил МСА 100
3400	The Examination of Prospective Financial Information	Исследование ожидаемой финансовой информации	Перенумерован, ранее назывался МСА 810
	Related services	Сопутствующие услуги	
	4000—4699 International Standards on Related Services (ISRSs)	4000—4699 Международные стандарты по сопутствующим услугам	
4400	Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information	Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации	Перенумерован, ранее назывался МСА 920
4410	Engagements to Compile Financial Information	Задания по компиляции финансовой информации	Перенумерован, ранее назывался МСА 930

Изменения пошли по двум направлениям[1]. Были предприняты меры по ужесточению контроля за аудиторами. Так, в США был принят Закон Сарбанеса—Оксли (COSO), предусмотревший для этого целый ряд мер. В ряде других экономически развитых стран Запада, где традиционно регулирование аудита проводилось самими общественными организациями или объединениями аудиторов, в настоящее время наблюдается тенденция усиления государственного влияния на такое регулирование. В то же время

[1] Ремизов, Н. А. Международные стандарты аудита сегодня и завтра / Н. А. Ремизов, Е. А. Сквирская // ФБК. 2005. № 5.

и Международная федерация бухгалтеров интенсифицировала свою законотворческую деятельность и внесла целый ряд изменений в МСА.

Одним из основных постулатов COSO является прямая ответственность как совета директоров, так и менеджмента за создание и обеспечение эффективного осуществления ориентированного на риски внутреннего контроля предприятия.

Принципы COSO и легли в основу новой редакции МСА, появившихся после 2001 г. Внесение изменений в МСА потребовалось для того, чтобы повысить эффективность работы аудиторов и несколько снизить их трудозатраты без снижения качества работы, что позволило бы избежать слишком резкого скачка аудиторских гонораров.

В новом сборнике МСА изменена структура. В сборнике 2001 г. все документы были размешены в двух разделах — Международные стандарты аудита и Положения по международной аудиторской практике (в начале сборника был напечатан Кодекс профессиональной этики аудиторов); сейчас появились дополнительные разделы по Международным стандартам контроля качества, по основным принципам регламентирующих документов, по заданиям, обеспечивающим уверенность, и по сопутствующим услугам. Несколько МСА (810, 910, 920 и 930) перешли из общего раздела по стандартам во вновь образованные разделы, и поменялась их нумерация (код).

Основное отличие состоит в том, что использование подходов COSO к аудиту привело к созданию новых МСА 315 и 330. В этих стандартах по-новому изложена концепция аудиторских рисков; приведены иные, чем прежде, описание и классификация системы внутреннего контроля и контрольной среды, порядок проведения аудиторских процедур и получения аудиторских доказательств. Заново подготовлен МСА 500 по аудиторским доказательствам: поменялись состав и классификация предпосылок подготовки финансовой отчетности, расширены состав и классификация способов получения аудиторских доказательств. Эти серьезные изменения и повлекли за собой ряд изменений в других стандартах и положениях по международной аудиторской проверке. Претерпел изменения МСА 200, посвященный целям и задачам аудита, его объем возрос почти втрое, сейчас он включает в себя материал с определением понятий существенности и компонентов аудиторских

рисков. Значительно изменился и МСА 300, посвященный планированию, в части процедур планирования. Новые подходы, термины, определения повлекли за собой массу редакционных изменений, которые потребовалось внести в следующие стандарты: МСА 210, 230, 250, 260, 320, 402, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 545, 550, 560, 570, 580, 610, 620, 710 и 720. Кроме того, утратили силу прежние МСА 310 (знание деятельности клиента), 400 (аудиторские риски), 401 и прежняя версия МСА 500.

Важное нововведение состоит в переработке МСА 220, посвященного качеству аудита. Вместо него разработан отдельный Международный стандарт контроля качества № 1 и дополнительно подготовлена новая версия МСА 220. В области контроля качества перемены оказались не столь радикальны, как в области аудиторских рисков. Изменились некоторые термины, классификация понятий, пришлось внести редакционные поправки в МСА 620.

Поскольку радикальные изменения МСА были связаны с необходимостью решительной борьбы со случаями корпоративного мошенничества, они затронули МСА 240, посвященный рассмотрению аудитором случаев мошенничества и ошибок. Подготовка новой версии МСА 240 повлекла за собой необходимость внесения редакционных поправок в МСА 260, 320 и 580.

Претерпел изменения и главный стандарт аудиторов — аудиторское заключение по результатам проверки. С 2006 г. введена новая версия МСА 700, посвященная аудиторскому заключению; подготовлен самостоятельный МСА 701, в котором рассмотрены вопросы модификации аудиторских заключений (раньше это было включено в МСА 700). Эти изменения потребуют внесения дополнительных поправок в МСА 200, а также в МСА 210, 560 и 800. Их фрагменты уже опубликованы в сборнике МСА издания 2005 г. в качестве приложений к МСА в той редакции, которая вступила в силу годом раньше.

После публикации российского перевода сборника был подготовлен МСА 545, посвященный аудиту статей отчетности, подготовленных с использованием концепции справедливой стоимости. Более того, появление МСА 315 и 330 привело к необходимости внести редакционные правки и в этот, новый для нас стандарт. Намеченные в общих чертах в издании 2001 г. подходы по регламентированию аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность (assurance

engagements), получили дальнейшее развитие в отдельной группе документов, получивших коды 3000 и 3400.

В новой редакции упраздняются ПМАП 1001, 1002, 1003 и 1009, посвященные применениям компьютеров в бухгалтерском учете и аудите. Видимо, это связано с тем, что лет 10—15 назад применение вычислительной техники в учете считалось большим техническим новшеством, повлекшим за собой изменения в порядке оценки аудиторских рисков, в планировании аудита и в подходах к сбору аудиторских доказательств. Сейчас редким исключением являются случаи, когда бухгалтеры и аудиторы не используют в своей работе компьютеры, поэтому все аспекты, связанные с вычислительной техникой, было сочтено целесообразным просто включить в остальные стандарты общего назначения. Вместе с тем появилось новое ПМАП 1013, посвященное аудиту клиентов, осуществляющих торговые операции с помощью Интернета, и ПМАП 1014, посвященное отчетности, подготовленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Приведенный анализ МСА показывает, что изменения необходимо внести и в федеральные правила (стандарты), поскольку они создавались на основе МСА 2001 г. издания.

2.3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности

На основе МСА были разработаны Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 969 (табл. 2.3.1).

Таблица 2.3.1

Перечень утвержденных федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности	Введение, цель аудита, общие принципы аудита, объем аудита, разумная уверенность, ответственность за финансовую (бухгалтерскую) отчетность

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
2	Документирование аудита	Введение, форма и содержание рабочих документов, конфиденциальность, обеспечение сохранности рабочих документов и право собственности на них
3	Планирование аудита	Введение, планирование работы, общий план аудита, программа аудита, изменения в общем плане и программе аудита
4	Существенность в аудите	Введение, существенность, взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском, существенность и аудиторский риск при оценке аудиторских доказательств, оценка последствий искажений
5	Аудиторские доказательства	Введение, достаточные надлежащие аудиторские доказательства, процедуры получения аудиторских доказательств
6	Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности	Введение, основные элементы аудиторского заключения, аудиторское заключение, модифицированное аудиторское заключение, обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, не являющегося безоговорочно положительным
7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту	Введение, требования по обеспечению качества аудита, требования по обеспечению внутреннего качества работы в ходе аудиторской проверки, приложение.

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту	Некоторые принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита, осуществляемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором): а) профессиональные требования; б) профессиональная компетентность; в) поручение заданий; г) контрольные полномочия; д) консультирование; е) работа с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги; ж) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля качества
8	Понимание деятельности аудиторского лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности	Стандарт включает содержание двух ранее принятых стандартов: № 8 и № 15. В стандарте установлены единые требования к пониманию деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется. Приведены процедуры оценки рисков и источники информации о деятельности аудируемого лица. Рассмотрена оценка существенного искажения информации, сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям собственника. Приведена информации о документации

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
9	Связанные стороны	Введение, наличие связанных сторон и раскрытие информации о них, операции со связанными сторонами, проверка выявленных операций со связанными сторонами, заявление руководства аудируемого лица, выводы аудитора и аудиторское заключение
10	События после отчетной даты	Введение, события, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения, отражение событий, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности, отражение событий, обнаруженных после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществление эмиссии ценных бумаг
11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица	Введение, факторы, оказывающие влияние на непрерывность деятельности, действия аудитора по планированию и проверке применения допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, дополнительные аудиторские процедуры в случае выявления факторов, касающихся допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, выводы аудитора и аудиторское заключение, подписание или утверждение финансовой (бухгалтерской) отчетности значительно позже отчетной даты

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
12	Согласование условий проведения аудита	Введение, договор оказания аудиторских услуг, повторяющийся аудит, изменение аудиторского задания, приложение. Пример письма о проведении аудита
13	Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита	Введение, ошибки и недобросовестные действия, ответственность представителей собственника и руководства аудируемого лица, обязанности аудитора, аудиторские процедуры при обстоятельствах, указывающих на возможные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности. Влияние искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности на аудиторское заключение, документирование факторов риска и дополнительных аудиторских процедур, официальные заявления и разъяснения руководства, сообщение информации, неспособность аудитора завершить аудиторское задание. Приложение № 1. Примеры факторов риска, связанных с искажениями в результате недобросовестных действий: 1) факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности:

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
		— факторы риска, относящиеся к особенностям руководства аудируемого лица и его влиянию на контрольную среду; — факторы риска, относящиеся к состоянию области деятельности аудируемого лица; — факторы риска, относящиеся к характеристикам хозяйственной деятельности и финансовой стабильности; 2) факторы риска недобросовестных действий, связанные с искажениями в результате незаконного присвоения активов: — факторы риска, связанные с подверженностью активов присвоению; — факторы риска, связанные со средствами контроля. Приложение № 2. Примеры модифицирования аудиторских процедур в качестве реакции на оценку факторов риска, связанных с искажениями в результате недобросовестных действий: 1) профессиональный скептицизм; 2) распределение обязанностей среди членов аудиторской группы; 3) учетная политика; 4) средства внутреннего контроля;

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
		5) модификация характера, временных рамок и объема процедур; 6) особенности процедур, относящихся к конкретному остатку по счету бухгалтерского учета, группе однотипных хозяйственных операций и предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности; 7) меры по поиску искажений в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности; 8) меры по поиску искажений, возникающих в результате присвоения активов. Приложение № 3. Примеры обстоятельств, указывающих на возможные недобросовестные действия или ошибку
14	Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита	Введение, ответственность руководства аудируемого лица за соблюдение нормативных правовых актов РФ, рассмотрение аудитором соблюдения законодательства РФ аудируемым лицом, процедуры, применяемые при выявлении фактов несоблюдения нормативных правовых актов РФ, сообщение о несоблюдении нормативных правовых актов РФ, отказ от аудиторского задания. Приложение. Примеры фактов, которые могут указывать на несоблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов РФ

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
15	Понимание деятельности аудируемого лица	Утратило силу на основании постановления. Правительства РФ от 19.11.2008 № 863
16	Аудиторская выборка	Введение, определения, используемые в настоящем правиле (стандарте) аудиторской деятельности, аудиторские доказательства, учет риска при получении аудиторских доказательств, отбор элементов для тестирования с целью получения аудиторских доказательств, статистический и нестатистический подходы к выборочной проверке, построение выборки, объем выборки, отбор подлежащей проверке совокупности элементов, проведение аудиторских процедур, характер и причина ошибок, экстраполяция (распространение) ошибок, оценка результатов проверки элементов в отобранной совокупности. Приложение № 1. Примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для тестирования средств внутреннего контроля. Приложение № 2. Примеры факторов, влияющих на объем отобранной совокупности для проверки по существу. Приложение № 3. Характеристика методов отбора совокупности

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях	Введение, присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов, раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах, оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях, раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица
18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников	Введение, связь процедур внешнего подтверждения с оценкой рисков, предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которых могут быть получены внешние подтверждения, подготовка запроса для внешнего подтверждения, позитивные и негативные внешние подтверждения, пожелания руководства аудируемого лица, особенности лиц, предоставляющих ответ на запрос, процедура внешнего подтверждения, оценка результатов полученных ответов, получение внешних подтверждений до отчетной даты

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
19	Особенности первой проверки аудируемого лица	Введение, аудиторские процедуры при первой проверке аудируемого лица, особенности аудиторского заключения при первой проверке аудируемого лица. Приложение. Примерный фрагмент завершающей части аудиторского заключения, включающего оговорку в связи с неучастием аудитора в инвентаризации материально-производственных запасов
20	Аналитические процедуры	Введение, сущность и цели аналитических процедур, аналитические процедуры при планировании аудита, аналитические процедуры как разновидность аудиторских процедур проверки по существу, аналитические процедуры как общая обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности, надежность аналитических процедур, действия аудитора при отклонении от ожидаемых закономерностей
21	Особенности аудита оценочных значений	Введение, особенности расчета оценочных значений, аудиторские процедуры при аудите оценочных значений, общая и детальная проверка процедур, используемых руководством аудируемого лица, использование независимой оценки, проверка последующих событий, оценка результатов аудиторских процедур

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника	Введение, надлежащие получатели информации, информация, которую следует сообщать руководству аудируемого лица и представителям его собственника, сроки сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника, формы сообщения информации надлежащим получателям, конфиденциальность, нормативные правовые акты РФ в части предоставления аудитором информации
23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица	Введение, признание руководством аудируемого лица ответственности за финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, использование заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств, документальное оформление заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица, действия аудитора при отказе руководства аудируемого лица представить заявления и разъяснения. Приложение. Образец письма-представления

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
24	Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами	Введение, основные принципы финансовой (бухгалтерской) отчетности, основные принципы аудита и сопутствующих аудиту услуг, уровни уверенности, обеспечиваемой аудитором, аудит, сопутствующие аудиту услуги, ненадлежащее использование имени аудитора. Приложение. Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг
25	Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация	Введение, вопросы, рассматриваемые аудитором аудируемого лица, заключение аудитора специализированной организации
26	Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности	Введение, соответствующие показатели, сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность. Приложение. Примеры аудиторских заключений: а) соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абз. 1 п. 9 федерального правила (стандарта) № 26; б) соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абз. 2 п. 9 федерального правила (стандарта) № 26;

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
		в) сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в п. 19 федерального правила (стандарта) № 26: г) соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в п. 13 федерального правила (стандарта) № 26; д) сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в подп. «б» п. 21 федерального правила (стандарта) № 26
27	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность	Введение, доступ к прочей информации, рассмотрение прочей информации, существенные несоответствия, существенное искажение фактов, доступность прочей информации после даты аудиторского заключения
28	Использование результатов работы другого аудитора	Введение, назначение в качестве основного аудитора, процедуры, выполняемые основным аудитором, сотрудничество между аудиторами, вопросы, требующие рассмотрения при составлении аудиторского заключения, разделение ответственности

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
29	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Введение, объем и цели внутреннего аудита, взаимоотношения между внутренним аудитом и внешним аудитором, понимание и предварительная оценка внутреннего аудита, сроки взаимодействия и координации, оценка эффективности внутреннего аудита
30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации	Введение, цель выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации, общие принципы выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации, определение условий выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации, процедуры и доказательства, подготовка отчета. Приложение. Пример отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур по проверке кредиторской задолженности
31	Компиляция финансовой информации	Введение, цель компиляции финансовой информации, общие принципы выполнения компиляции финансовой информации, определение условий компиляции финансовой информации, процедуры, подготовка отчета о выполнении компиляции финансовой информации

Продолжение табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
		Приложение. Примеры отчетов о компиляции финансовой информации. 1. Пример отчета о компиляции финансовой (бухгалтерской) отчетности. 2. Пример отчета о компиляции финансовой (бухгалтерской) отчетности с текстом, привлекающим внимание к существующим отступлениям от основных принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности
32	Использование аудитором результатов работы эксперта	Введение, определение необходимости использования результатов работы эксперта, компетентность и объективность эксперта, объем работы эксперта, оценка результатов работы эксперта, ссылка на результаты работы эксперта в аудиторском заключении
33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности	Введение, общие принципы выполнения обзорной проверки, условия проведения обзорной проверки, процедуры и доказательства, подготовка заключения по результатам обзорной проверки. Приложение 1. Примерный перечень процедур, которые могут быть проведены в ходе обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности

Окончание табл. 2.3.1

№ федерального правила (стандарта)	Наименование	Краткое содержание
33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности	Приложение 2. Пример заключения по результатам обзорной проверки с выражением безоговорочного положительного мнения. Приложение 3. Примеры заключений по результатам обзорной проверки, содержащих мнение, не являющееся безоговорочного положительным
34	Контроль качества услуг в аудиторских организациях	Введение, обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией, этические требования, принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества, кадровая работа, выполнение задания, мониторинг, документирование

Из приведенных 34 стандартов отменен один стандарт № 15 (он объединен со стандартом № 8). Таким образом, в настоящее время действует 33 федеральных стандарта. Ведется работа по внесению поправок в действующие стандарты и разработке новых федеральных стандартов.

Разработанные федеральные стандарты аудита сыграли значительную роль в становлении аудита в России, позволили значительно повысить квалификацию аудиторов и качество аудиторских проверок.

Совет по аудиторской деятельности в соответствии с п. 3 постановления Правительства РФ от 06.02.2002 № 80 рекомендовал аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам руководствоваться в своей деятельности помимо федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности следующими правилами (стандартами) аудиторской

деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ: «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям», «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций».

Аудиторские стандарты также используются в суде для доказательства качества проведения аудита, и в зависимости от того, насколько отступил аудитор от стандарта, определяется мера ответственности аудитора. Аудитор, допустивший в своей практике отступление от какого-либо стандарта, должен объяснить причину этого.

Значение федеральных аудиторских стандартов состоит в том, что они способствуют обеспечению высокого качества аудиторской проверки, содействуют внедрению в практику аудита новых научных достижений, определяют действия аудитора в конкретных ситуациях.

2.4. Стандарты саморегулируемых организаций аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Правила (стандарты) аудиторской деятельности разрабатывают СРО аудиторов, в частности: Аудиторская палата России, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России и др.

В основном СРО аудиторов разрабатывают внутренние стандарты, дополняющие содержание федеральных стандартов в части их конкретизации (приводят необходимые формы документов, таблиц и др.). Такие стандарты предназначены для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, входящих в соответствующую СРО.

Внутренние стандарты (регламенты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов представляют собой документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к организации работы аудиторских организаций, осуществлению и оформлению аудиторских услуг. Эти документы, как правило, должны быть приняты и утверждены аудиторской организацией в целях обеспечения эффективности практической работы.

Применение внутренних стандартов аудиторских организаций способствует:

— соблюдению требований внешних аудиторских правил (стандартов);

— уменьшению трудоемкости аудиторских проверок;
— использованию для проведения аудита аудиторов-ассистентов;
— увеличению объема выполняемых аудиторских услуг.

Использование внутренних стандартов позволяет сформулировать единые базовые требования к сотрудникам аудиторской организации при проведении аудита и выполнении сопутствующих и прочих аудиторских услуг.

Внутренние (внутрифирменные) стандарты аудиторских организаций могут включать следующие блоки:

1) структуру фирмы, технологию организации, выполняемые функции и другие особенности ее функционирования;

2) расшифровывающие, дополняющие и уточняющие положения федеральных стандартов;

3) методики проведения аудиторских проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета;

4) организацию прочих и сопутствующих аудиту услуг.

В первый блок входят стандарты, определяющие организационно-экономические аспекты деятельности аудиторской фирмы, права и обязанности сотрудников, оплату труда, организацию планирования, порядок заключения договоров по видам работ и др.

Второй блок внутренних стандартов дополняет и расшифровывает положения федеральных или внутренних стандартов СРО аудиторов. Они могут быть классифицированы по следующим группам:

— ответственность аудиторов;
— планирование аудита;
— изучение и оценка системы внутреннего контроля экономического субъекта;
— получение аудиторских доказательств;
— использование работы третьих лиц;
— порядок формирования выводов и заключений в аудите;
— специализированные внутренние стандарты.

К специализированным относятся внутренние стандарты, отражающие: специфические аспекты проведения аудита кредитных учреждений; специфические вопросы проведения аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования; специфические аспекты проведения аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов; специфические особенности проведения аудита других экономических субъектов.

Третий блок стандартов посвящен методикам проведения аудиторских проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета. Такие стандарты включают конкретные методики, процедуры, рабочие таблицы, макеты, классификаторы, инструкции. Особенно полезны эти методики для начинающих аудиторов и аудиторов-ассистентов, помогая им застраховаться от грубых ошибок и примерно в 80% случаев принять правильное решение.

Четвертый блок стандартов разрабатывается в тех случаях, когда аудиторские фирмы выполняют прочие и сопутствующие аудиту услуги. Такие стандарты составляются по организации бухгалтерского учета, принципам восстановления учета, автоматизации учета и др.

Аудиторские внутренние стандарты должны удовлетворять следующим требованиям:

— целесообразности — при разработке стандартов следует учитывать их практическую значимость, актуальность и приоритетность;

— преемственности и непротиворечивости, т.е. обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными внутренними стандартами;

— полноты и детализации — внутренние стандарты должны комплексно охватывать все вопросы исследуемой проблемы и детально их освещать;

— единства терминологической базы — обеспечение единства трактовки терминов во всех стандартах и документах.

Разработка и внедрение внутренних стандартов — трудоемкая и продолжительная работа, нацеленная на перспективу. Рекомендации по созданию внутренних аудиторских стандартов приведены в стандарте «Требования к внутренним аудиторским стандартам аудиторских организаций» (применяется до утверждения Правительством РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (постановление Правительства РФ от 06.02.2002 № 80)).

Внутренние стандарты — часть организационно-распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации.

Вопросы для самоконтроля

1. Как классифицируются стандарты аудиторской деятельности?
2. Приведите определение стандарта аудиторской деятельности.

3. Опишите структуру стандарта аудита и его содержание.
4. Дайте общую характеристику МСА.
5. Приведите характеристику федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.
6. Дайте определение и внутренних стандартов аудиторской деятельности СРО аудиторов.
7. Приведите классификацию внутренних регламентов (стандартов) аудита аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Глава 3

ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

3.1. Подготовка аудиторской проверки

Подготовка аудиторской проверки включает составление письма о проведении аудита и заключении договора. Письмо о проведении аудита составляется на основании федерального стандарта № 12.

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

В ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица аудитор может использовать письмо о проведении аудита — документ, направляемый аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемый руководством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита.

Целью письма о проведении аудита является регламентация обязательств экономического субъекта и аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки.

Положения федерального стандарта № 12 могут быть применены при оказании услуг по проверкам, не являющимся аудитом, или специальным аудиторским заданиям, а также к аудиторским услугам. В случае предоставления сопутствующих аудиту услуг может оказаться уместным составление по этим услугам отдельных писем.

Хотя цели и объем аудита, а также обязанности аудитора установлены законодательством РФ, аудитору рекомендуется включить эти положения в договор либо в предшествующее договору письмо о проведении аудита.

В интересах аудитора и аудируемого лица целесообразно заблаговременное подписание с предполагаемым аудируемым лицом договора оказания аудиторских услуг.

Форма и содержание письма о проведении аудита для разных аудируемых лиц могут иметь особенности, но, как правило, в письме о проведении аудита указываются:

— цель аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— объем аудита, включая ссылки на законодательство РФ и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;

— аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;

— информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности могут остаться необнаруженными;

— требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;

— цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

В письме о проведении аудита могут также указываться:

— договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;

— право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;

— обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица в целях получения информации, необходимой для проведения аудита;

— обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.

В случае необходимости в письме о проведении аудита или приложениях к нему могут быть также приведены:

— договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;

— договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;

— договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);

— любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством РФ и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

— информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

Если аудитор головной организации является также аудитором дочерних организаций, то на решение аудитора о том, заключать ли отдельный договор оказания аудиторских услуг с указанными дочерними организациями или направлять отдельное письмо о проведении аудита, влияют следующие факторы:

— порядок назначения аудитора дочерних организаций;

— необходимость составления отдельного аудиторского заключения по дочерней организации;

— требования законодательства РФ;

— объем работы, выполненной другими аудиторами;

— доля собственности головной организации;

— степень независимости руководства дочерней организации от головной организации.

В случае повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверок аудитор должен решить, есть ли необходимость пересмотреть условия аудиторского задания или напомнить аудируемому лицу о существующих условиях задания.

Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита. Однако следующие факторы могут сделать целесообразным составление нового письма:

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

— любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;

— кадровые изменения 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 РФ.

Если аудируемое лицо до завершения выполнения аудиторского задания обратится к аудитору с просьбой изменить его условия на условия, предусматривающие более низкий уровень уверенности в достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, чем разумная уверенность, аудитор должен рассмотреть целесообразность такого изменения.

Просьба аудируемого лица к аудитору об изменении аудиторского задания может быть вызвана изменением обстоятельств, влияющих на необходимость оказания услуги, неправильным пониманием характера аудита или сопутствующих услуг, запрашиваемых изначально, или ограничением объема аудита, устанавливаемым руководством аудируемого лица или связанным с другими причинами. Аудитору необходимо тщательно изучить причину такой просьбы и возможные последствия ограничения объема аудита.

Изменение обстоятельств, влияющих на требования аудируемого лица, или неправильное понимание характера услуги, запрашиваемой изначально, обычно рассматривается как обоснованная причина просьбы об изменении задания. Изменение аудиторского задания не может рассматриваться как обоснованное, если оно вызвано неточной или неполной информацией.

Прежде чем согласиться на изменение условий аудиторского задания, которое может привести к замене аудита сопутствующими аудиту услугами, аудитор должен рассмотреть возможные правовые последствия таких изменений.

Если аудитор придет к заключению о том, что изменение условий аудиторского задания обоснованно, а также если работа аудитора соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, которые могут быть применены к измененному заданию, то отчет или заключение должны соответствовать пересмотренным условиям задания. Во избежание введения в заблуждение пользователя в отчет или заключение не должны включаться ссылки:

— на первоначальное задание;

— на любые процедуры, которые могли быть выполнены в соответствии с первоначальным заданием, за исключением случаев, если задание меняется на задание о согласованных процедурах и, следовательно, ссылка на проведенные процедуры составляет один из элементов отчета.

В случае изменения условий задания аудитору и хозяйствующему субъекту, ранее являвшемуся аудируемым лицом, необходимо согласовать новые условия.

Аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания при отсутствии разумного обоснования. Например, аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания, если он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении дебиторской задолженности. В то же время аудируемое лицо обращается к нему с просьбой изменить это задание по проведению аудита на задание по проведению обзорной проверки, чтобы избежать получения от аудитора мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения.

Если аудитор не может согласиться на изменение аудиторского задания на иное задание и аудируемое лицо возражает против продолжения работы в соответствии с первоначальным заданием, то аудитор должен отказаться от выполнения задания или рассмотреть вопрос о необходимости сообщить о возникшей ситуации заинтересованным лицам (например, совету директоров или акционерам).

Ниже приводится примерная форма письма о проведении аудита.

Образец

Бланк или угловой штамп аудиторской организации
Официальное наименование экономического субъекта
Фамилия, имя, отчество и должность ответственного лица
Исходящий № (...)
Дата подписания

ПИСЬМО О ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Совету директоров или соответствующему представителю руководства организации

Вы обратились к нам с просьбой о проведении обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе

(указать состав) за (указать финансовый год). Настоящим письмом мы подтверждаем наше согласие и наше понимание данного задания. Аудит будет проведен нами в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Мы будем проводить аудит в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Эти стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит в целях обеспечения разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводится на выборочной основе и включает в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые значения в бухгалтерской (финансовой) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности. Аудит также включает оценку применяемых принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, определение основных оценочных значений, сформированных руководством аудируемого лица, а также оценку общей формы представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В связи с тем что в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование и в связи с другими присущими аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными.

В дополнение к аудиторскому заключению, содержащему наше мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, мы планируем направить Вам отдельное письмо (отчет, письменную информацию), касающееся любых замеченных нами существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и в системе внутреннего контроля.

Напоминаем, что в соответствии с законодательством РФ ответственность за подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе за раскрытие в ней необходимой информации, несет руководство Вашей организации. Это включает ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, наличие и надлежащую работу средств внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики, а также меры по сохранности и надлежащему использованию активов организации. Нам потребуются от руководства организации (и это является частью процесса аудита) официальные письменные подтверждения, касающиеся наиболее важных разъяснений и заявлений, сделанных в связи с аудитом.

Надеемся на сотрудничество с Вашими работниками и на то, что нам будут предоставлены любые записи, документация и иная информация, запрашиваемая в связи с аудитом. Средства за проведение аудита, выплачиваемые на основе счетов, которые будут выставляться по мере оказания услуги, рассчитываются исходя из времени, затраченного специалистами на выполнение задания, и включают покрытие командировочных расходов. Почасовая оплата варьируется в зависимости от уровня ответственности используемых специалистов, их опыта и квалификации.

Данное письмо считается действительным до тех пор, пока оно не будет изменено или заменено другим либо его действие не будет прекращено.

Просим Вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в подтверждение того, что оно соответствует Вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности Вашей организации.

От имени аудитора	Принимается от имени хозяйствующего субъекта
Фамилия, имя, отчество, должность, дата (подпись)	Фамилия, имя, отчество, должность, дата (подпись)

Договор на проведение аудиторской проверки. Для того чтобы снизить предпринимательский риск, аудиторские организации должны иметь надежные критерии оценки потенциальных клиентов. Аудиторская организация собирает объективную информацию о потенциальном клиенте. Источниками такой информации могут быть: средства массовой информации (газеты, журналы, радио, телевидение и др.); банки; страховые организации; деловые партнеры потенциального клиента; другие источники.

В процессе принятия решения о начале работы с новым экономическим субъектом необходимо выяснить:

1) характер взаимоотношений с налоговыми органами, банками, страховыми организациями, акционерами и другими пользователями отчетности потенциального клиента;

2) причины, побудившие экономический субъект обратиться к услугам аудиторской организации (особенно в случае инициативного аудита);

3) причины, побудившие потенциального клиента сменить аудиторскую организацию, если это произошло;

4) объем и характер нарушений порядка ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской отчетности,

хозяйственного законодательства РФ при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, недостатков организации системы внутреннего контроля, выявленных предыдущими аудиторскими проверками и проверками налоговых органов. Если экономический субъект ранее проверялся аудиторскими организациями, он должен представить новому аудитору копии письменной информации аудитора руководству по результатам аудита не менее чем за три финансовых года, предшествующих планируемой проверке;

5) виды деятельности экономического субъекта и наличие лицензий на них, если какие-либо из них подлежат обязательному лицензированию. При этом следует руководствоваться перечнем лицензируемых видов деятельности, установленным Федеральным законом от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»;

6) наличие всей документации, необходимой для проведения проверки, — первичных документов, регистров аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности по всем филиалам и подразделениям, а также по всем видам деятельности;

7) происходила ли в течение отчетного периода, за который планируется проведение аудиторской проверки, смена руководства экономического субъекта, главного бухгалтера, иного персонала;

8) не планирует ли предприятие в ближайшее время существенно сократить объемы производства продукции (работ, услуг), объявить о банкротстве, ликвидироваться.

Если результаты проведенной работы указывают на то, что при работе с данным экономическим субъектом предпринимательский риск аудиторской организации будет слишком высоким, а проверка слишком трудоемкой, договор на аудиторскую проверку может быть и не заключен.

Аудиторская организация (аудитор) и руководство аудируемого лица должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита. Согласованные условия необходимо отразить документально в договоре оказания аудиторских услуг. С точки зрения интересов аудитора и аудируемого лица целесообразно заблаговременное подписание с предполагаемым аудируемым лицом договора оказания аудиторских услуг.

Форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг для различных аудируемых лиц могут иметь особенности, но, как правило, в договоре оказания аудиторских услуг указываются:

— цель аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— объем аудита, включая ссылки на законодательство РФ и федеральные стандарты аудиторской деятельности;

— аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;

— информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности могут остаться необнаруженными;

— требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;

— цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

В договоре оказания аудиторских услуг могут также быть указаны:

— договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;

— право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;

— обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;

— обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.

При необходимости в договоре оказания аудиторских услуг или приложениях к нему могут быть также приведены:

— договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;

— договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;

— договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);

— любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством РФ и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

— информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

Если аудитор головной организации является также аудитором дочерних организаций, то на решение аудитора о том, заключать ли отдельный договор оказания аудиторских услуг с указанными дочерними организациями, влияют следующие факторы:

— порядок назначения аудитора дочерних организаций;

— необходимость составления отдельного аудиторского заключения по дочерней организации;

— требования законодательства РФ;

— объем работы, выполненной другими аудиторами;

— доля собственности головной организации;

— степень независимости руководства дочерней организации от головной организации.

Договор может быть заключен на длительный срок. Предметом такого договора могут выступать одновременно услуги по проведению аудита как такового, а также сопутствующие и прочие аудиторские услуги.

В случае, когда договору предшествует письмо о проведении аудита, в тексте договора должно излагаться описание существенных условий будущего сотрудничества, прав и обязанностей сторон.

Договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в подлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

Ниже приводится примерная форма договора на оказание аудиторских услуг.

Образец

ДОГОВОР №__
НА ОКАЗАНИЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Место заключения Дата

Аудиторская организация [наименование], именуемая в дальнейшем Исполнитель, в лице Генерального директора [фамилия, имя, отчество ответственного лица], действующего на основании Устава, с одной стороны, и [наименование экономического субъекта], именуемый в дальнейшем Заказчик, в лице Генерального директора [фамилия, имя, отчество ответственного лица], действующего на основании [документ, определяющий полномочия], с другой стороны, заключили настоящий договор о нижеследующем:

1. Предмет договора

1.1. Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя выполнение следующих работ:

а) проведение аудиторской проверки бухгалтерской отчетности Заказчика за период с [дата начала отчетного периода] по [отчетная дата] и составление аудиторского заключения о достоверности этой отчетности, а также письменной информации (отчета) аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита;

б) оказание сопутствующих и (или) прочих аудиторских услуг [перечень услуг] и документальное оформление их результатов.

1.2. Сроки выполнения работы (или отдельных этапов работы) [сроки].

2. Права и обязанности Исполнителя

2.1. Проводит аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности Заказчика, руководствуясь Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ и Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696.

2.2. Самостоятельно определяет формы и методы аудиторской проверки исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора с Заказчиком.

2.3. Имеет право проверять в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, наличии денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим вопросам в ходе аудита и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки.

2.4. Имеет право получать по письменному запросу необходимую для осуществления аудиторской проверки информацию от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку.

2.5. Имеет право привлекать к участию по выполнению работ, предусмотренных в договоре, дополнительных аудиторов (специалистов), сторонних консультантов или экспертов.

2.6. Имеет право отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления Заказчиком необходимой документации.

2.7. Обязан неукоснительно соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законодательных актов Российской Федерации и других нормативных документов.

2.8. Обязан квалифицированно проводить аудиторскую проверку, а также оказывать иные аудиторские услуги.

2.9. Обязан обеспечить сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия собственника (руководителя) Заказчика, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации, независимо от продолжения или прекращения отношения с Заказчиком и без ограничения сроком давности.

2.10. Составляет аудиторское заключение и письменную информацию (отчет) аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита на русском языке, все стоимостные показатели выражаются в валюте Российской Федерации.

2.11. Передает руководителю или уполномоченному лицу Заказчика два экземпляра аудиторского заключения, а также один экземпляр письменной информации (отчета) аудитора руководству проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита.

2.12. Передает Заказчику заключение только после официального получения в полном объеме составленной и подписанной бухгалтерской отчетности Заказчика.

3. Права и обязанности Заказчика

3.1. Имеет право получать от Исполнителя информацию о требованиях законодательства, касающегося проведения аудита, в том числе об основаниях для замечаний и выводов, сделанных аудитором.

3.2. Имеет право обратиться с соответствующим заявлением в саморегулируемую организацию аудиторов, в которой состоит Исполнитель для проверки качества аудиторского заключения.

3.3. Обязан создавать Исполнителю условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, предоставлять всю документацию, необходимую для ее проведения, давать по запросу Исполнителя разъяснения и объяснения в устной и письменной форме, а также выполнять необходимые копировально-множительные работы.

3.4. Обязан оперативно устранять выявленные аудиторской проверкой нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3.5. Не может предпринимать каких-либо действий с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки или оказании сопутствующих и (или) прочих аудиторских услуг.

3.6. Не может оказывать давления на Исполнителя в любой форме с целью изменения его мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности Заказчика.

4. Стоимость аудиторских услуг и порядок расчетов

4.1. Стоимость аудиторских услуг определяется по цене, устанавливаемой соглашением сторон в соответствии со статьей 424 Гражданского кодекса Российской Федерации.

4.2. Стоимость аудиторских услуг по настоящему договору составляет [сумма цифрами и прописью], в том числе НДС [...].

4.3. Оплату аудиторских услуг Заказчик осуществляет на основании счета, выписываемого Исполнителем.

4.4. Оплата работ производится в следующем порядке: [...]% от стоимости работ Заказчик перечисляет на расчетный счет Исполнителя в течение трех дней с даты начала работ, [...]% от стоимости работ Заказчик перечисляет на расчетный счет Исполнителя в течение трех дней после подписания приемо-сдаточного акта. За каждый день просрочки Заказчик выплачивает Исполнителю пеню в размере [...]% от суммы платежа.

5. Ответственность сторон, порядок разрешения споров

5.1. Каждая из сторон должна выполнять свои обязанности надлежащим образом, в соответствии с требованиями настоящего договора, а также оказывать другой стороне всевозможное содействие в выполнении его обязанностей.

5.2. В случае возникновения споров стороны примут все меры для их разрешения путем переговоров.

5.3. В случае если согласие не будет достигнуто путем переговоров, все споры, разногласия и конфликты, возникающие в связи с исполнением настоящего договора, а также в случае его нарушения или расторжения, будут разрешаться судом [указание конкретного судебного органа].

5.4. За неисполнение обязательств по настоящему договору Заказчик и Исполнитель несут имущественную ответственность в соответствии с действующим законодательством и условиями настоящего договора.

5.5. Стороны освобождаются от ответственности за частичное или полное неисполнение обязательств по настоящему договору, если таковое явилось следствием обстоятельств непреодолимой силы, определяемых в соответствии с действующим законодательством.

5.6. Во всем, что не предусмотрено настоящим договором, стороны руководствуются действующим законодательством, в том числе положениями главы 39 Гражданского кодекса Российской Федерации.

6. Конфиденциальность

6.1. Объем не подлежащей разглашению информации определяется Заказчиком и согласовывается с Исполнителем отдельным приложением к договору.

6.2. Стороны обязуются сохранять строгую конфиденциальность информации, полученной в ходе исполнения настоящего договора, и принять все возможные меры, чтобы предохранить полученную информацию от разглашения.

6.3. Передача конфиденциальной информации третьим лицам, опубликование или иное разглашение такой информации могут осуществляться только с письменного согласия другой стороны независимо от причины прекращения действия настоящего договора.

6.4. Ограничения относительно разглашения информации не относятся к общедоступной информации или информации, ставшей таковой не по вине сторон, а также к информации, ставшей известной стороне из иных источников до или после ее получения от другой стороны.

6.5. Исполнитель не несет ответственности в случае передачи информации государственным органам, имеющим право ее затребовать в соответствии с законодательством Российской Федерации.

7. Заключительные положения

7.1. Все дополнения и изменения к настоящему договору действительны лишь в том случае, если они совершены в письменной форме и подписаны уполномоченными на то лицами.

7.2. Настоящий договор вступает в силу со дня его подписания.

Настоящий договор подписан [дата] в двух экземплярах, по одному для каждой из сторон. Место исполнения сделки [...].

8. Срок действия договора и юридические адреса сторон

8.1. Срок действия договора [срок].

8.2. Договор может быть расторгнут по желанию одной из сторон с письменным извещением другой стороны за 15 дней до даты расторжения.

Адреса и расчетные счета сторон.

Исполнитель:	**Заказчик:**
[Юридические адреса, банковские реквизиты, ИНН/КПП, статистические коды]	
Генеральный директор:	**Генеральный директор:**
[подпись, фамилия, инициалы]	[подпись, фамилия, инициалы]

3.2. Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется

Данной проблеме посвящен федеральный стандарт № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской отчетности».

Указанный федеральный стандарт аудиторской деятельности разработан с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к пониманию деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля и оценку рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской отчетности.

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

Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, имеет большое значение при проведении аудита. В частности, такое понимание дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе аудита, таких, как:

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

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

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

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

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

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

Аудитор использует профессиональное суждение для определения требуемого объема знаний о деятельности аудируемого лица и его среде, включая систему внутреннего контроля. Первоочередной задачей аудитора является выяснение того, достаточно ли достигнутое понимание деятельности для оценки рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности, а также для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур. Объем знаний деятельности аудируемого лица, необходимый аудитору, как правило, ниже объема знаний, которым обладает руководство аудируемого лица.

Приобретение знаний о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации на всех стадиях аудита. Аудиторские процедуры, осуществляемые с целью приобретения знаний о деятельности аудируемого лица, относятся к процедурам оценки рисков, потому что определенная информация, полученная путем выполнения таких процедур, может быть использована аудитором в качестве аудиторских доказательств при оценке рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности. Кроме того, выполняя процедуры оценки рисков, аудитор может получить аудиторские доказательства в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации и связанных с ними предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, а также об операционной эффективности средств контроля, даже если такие аудиторские процедуры не были специально запланированы в качестве процедур проверки по существу или тестов средств контроля. Аудитор имеет право также запланировать выполнение процедур проверки по существу или тестов средств

контроля параллельно с процедурами оценки рисков, если посчитает такой подход эффективным.

Аудитор должен выполнять следующие процедуры оценки рисков в целях ознакомления с деятельностью аудируемого лица и со средой, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля:

— запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемого лица;

— аналитические процедуры;

— наблюдение и инспектирование.

Кроме процедур оценки рисков аудитор выполняет прочие аудиторские процедуры, позволяющие получить информацию, которая может оказаться полезной при выявлении рисков существенного искажения. Например, аудитор может рассмотреть целесообразность направления запросов.

Определяя сотрудников аудируемого лица, которым могут быть направлены запросы, а также количество таких запросов, аудитор учитывает, какого рода информация может быть получена, чтобы помочь аудитору выявить риски существенного искажения информации.

Ответы на запросы, направленные представителям собственника, могут помочь аудитору понять обстановку, в которой готовится финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Ответы на запросы, направленные внутренним аудиторам, могут иметь отношение к их деятельности, касающейся организации и функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица, и дать представление о том, насколько удовлетворительно реагировало руководство аудируемого лица на результаты этой деятельности.

Ответы на запросы в адрес сотрудников, участвующих в инициировании, выполнении или отражении в бухгалтерском учете сложных или необычных операций, могут помочь аудитору в оценке уместности выбора и применения аудируемым лицом определенных правил учета.

Ответы на запросы, направленные сотрудникам юридической службы аудируемого лица, могут иметь отношение к таким вопросам, как судебные дела и претензионные споры, в которых участвует аудируемое лицо, соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов, знание фактов недобросовестных действий или обстоятельств, указывающих на возможность недобросовестных действий, гарантии, обязательства, соглашения (в частности

о совместной деятельности) с контрагентами и содержание договорных условий.

Ответы на запросы, направленные персоналу, занимающемуся маркетингом или продажами, могут касаться вопросов изменений в стратегиях маркетинга аудируемого лица, тенденциях продаж или контрактных соглашениях с покупателями и заказчиками.

Аналитические процедуры могут помочь выявить необычные операции или события, а также показатели, коэффициенты и тенденции, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах, имеющих значение для бухгалтерской отчетности и аудита.

Наблюдение и инспектирование могут стать как основой для направления запросов руководству и другим сотрудникам аудируемого лица, так и источником информации о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется. Такие аудиторские процедуры обычно включают:

а) наблюдение за различными областями деятельности и операциями аудируемого лица;

б) инспектирование документов (таких, как бизнес-планы и стратегии развития), учетных записей и регламентов системы внутреннего контроля;

в) изучение отчетов, подготовленных руководством (таких, как квартальные отчеты руководства и промежуточная бухгалтерская отчетность), отчетов представителей собственника (например, протоколы заседаний совета директоров);

г) посещение административных зданий и производственных помещений аудируемого лица;

д) прослеживание отражения хозяйственных операций в информационных системах, формирующих данные для бухгалтерской отчетности (сквозные проверки).

В случае если аудитор намеревается использовать информацию о деятельности аудируемого лица и его среде, собранную в предыдущие периоды, аудитор должен определить, не произошли ли изменения, которые могут оказать влияние на актуальность такой информации для текущего аудита. При повторяющихся аудитах опыт, полученный в ходе предыдущего аудита, способствует лучшему пониманию деятельности аудируемого лица.

В частности, аудиторские процедуры, выполненные в ходе предыдущих аудитов, обычно позволяют получить аудиторские доказательства в отношении организационной

структуры и средств контроля аудируемого лица, а также информацию об имевших место в прошлом искажениях и о том, были ли они своевременно исправлены. Все это помогает аудитору при оценке рисков существенного искажения во время текущего аудита. Однако такая информация может стать неуместной для текущего аудита вследствие изменений, произошедших в деятельности аудируемого лица и его среде. Поэтому аудитор должен направить соответствующие запросы и выполнить прочие уместные аудиторские процедуры, в том числе сквозные проверки, с целью выявления возможных изменений, способных оказать влияние на актуальность такой информации.

Аудитором принимается во внимание и прочая информация, если она уместна для текущего аудита, в частности та, которая была собрана при решении вопроса о заключении договора с аудируемым лицом или продолжении сотрудничества с ним, или информация, полученная из опыта оказания других аудиторских услуг для аудируемого лица, в частности работ по обзорной проверке промежуточной финансовой информации.

Участники аудиторской группы должны обсудить подверженность бухгалтерской отчетности аудируемого лица существенным искажениям.

Обсуждение подверженности бухгалтерской отчетности аудируемого лица существенным искажениям дает возможность более квалифицированным участникам аудиторской группы, включая руководителя аудиторской проверки, поделиться своими знаниями о деятельности аудируемого лица, а также обменяться информацией о возможных рисках хозяйственной деятельности аудируемого лица с другими участниками и о том, каким образом и где бухгалтерская отчетность, возможно, подвержена существенным искажениям. В соответствии с правилом (стандартом) № 13 особое внимание уделяется подверженности бухгалтерской отчетности аудируемого лица существенным искажениям вследствие недобросовестных действий. Также должен быть обсужден порядок применения установленных принципов составления бухгалтерской отчетности к конкретным условиям и фактам хозяйственной деятельности аудируемого лица.

В соответствии с правилом (стандартом) № 1 аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм. На обсуждениях,

проводимых для участников аудиторской группы, следует подчеркивать необходимость проявления профессионального скептицизма в течение всего периода выполнения аудиторского задания, чтобы не пропустить информацию или иные обстоятельства, указывающие на возможность наличия существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Возможно проведение и иных обсуждений, способствующих обмену между участниками аудиторской группы информацией относительно подверженности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица существенным искажениям. Целью в этом случае является общение участников аудиторской группы и обмен информацией, полученной в ходе аудита, которая может оказать влияние как на оценку рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок, так и на аудиторские процедуры, выполняемые в отношении рисков.

Понимание аудитором деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, заключается в понимании следующих проблем:

— отраслевые, правовые и другие внешние факторы, влияющие на деятельность аудируемого лица, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

— характер деятельности аудируемого лица, включая выбор и применение учетной политики;

— цели и стратегические планы аудируемого лица, связанные с ними риски хозяйственной деятельности, указывающие на возможное существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности;

— основные показатели деятельности аудируемого лица и тенденции их изменения;

— система внутреннего контроля.

Характер, сроки и объем выполняемых процедур оценки риска зависят от масштаба и сложности деятельности аудируемого лица и опыта работы аудитора с аудируемым лицом. Кроме того, выявление значительных изменений в любом из указанных вопросов по сравнению с предшествующими периодами особенно важно для достижения достаточного понимания деятельности аудируемого лица в целях выявления и оценки рисков существенного искажения.

Аудитор должен ознакомиться с соответствующими отраслевыми, правовыми и другими внешними факторами, влияющими на деятельность аудируемого лица, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности. Эти факторы включают следующие отраслевые особенности:

а) конкуренция в отрасли;

б) взаимоотношения с поставщиками и покупателями;

в) изменения в технологии производства;

г) экологические требования, оказывающие влияние на отрасль и аудируемое лицо;

д) применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

е) требования нормативных правовых актов, в том числе регулирующих сферу деятельности аудируемого лица;

ж) сложившиеся общие экономические условия.

Отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо, могут быть присущи конкретные риски возможного существенного искажения информации, связанные с самим характером деятельности или регулирующими ее рамками. В таких случаях в аудиторскую группу должны входить лица, обладающие надлежащими и достаточными знаниями и опытом.

Нормативными правовыми актами устанавливаются применимые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, которые руководство аудируемого лица должно использовать при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности и которыми руководствуется аудитор. При этом как аудитор, так и аудируемое лицо должны понимать эти способы.

Аудитор должен ознакомиться с особенностями деятельности аудируемого лица. Особенности деятельности аудируемого лица определяются осуществляемыми хозяйственными операциями, формой собственности и способом управления, видом финансовых вложений, которые оно осуществляет и намерено осуществить, его структурой и источником финансирования. Понимание особенностей деятельности аудируемого лица позволяет аудитору разобраться в группах однотипных операций, остатках на счетах бухгалтерского учета и раскрытии информации в отчетности.

Аудируемое лицо может иметь сложную структуру, включающую дочерние организации или территориально

отдаленные структурные подразделения, что усложняет процесс консолидации отчетности и может явиться причиной рисков существенного искажения информации.

Понимание того, кто является собственниками аудируемого лица и каковы взаимоотношения между собственниками и другими лицами, важно для определения того, выявлены ли и учтены ли надлежащим образом операции со связанными сторонами.

Аудитору необходимо обладать знаниями о выбранной и применяемой аудируемым лицом учетной политике, аудитор также должен установить, уместна ли она для деятельности аудируемого лица и согласуется ли со способами ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности. Знания, необходимые аудитору для выполнения аудиторского задания, охватывают также знание:

— способов, которые аудируемое лицо использует для учета сложных или необычных операций;

— последствий учета хозяйственных операций, в отношении которых существует неопределенность или неоднозначность в силу противоречивости нормативных требований или их отсутствия;

— изменений в учетной политике аудируемого лица.

Аудитор должен также выявлять случаи, когда аудируемое лицо впервые применяет требования новых нормативных правовых актов, регулирующих бухгалтерский учет. Если в учетной политике аудируемого лица произошли изменения, то аудитор должен рассмотреть причины изменений, а также установить, являются ли изменения надлежащими и соответствуют ли они установленным способам ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с применяемыми способами ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности, должна включать надлежащее раскрытие существенной информации. Эта информация касается форм, структуры представления и содержания бухгалтерской отчетности, примечаний, включая используемую терминологию, уровень детализации, классификацию статей в отчетности и основания для представленных числовых показателей. Аудитор обращает внимание на то, раскрыло ли аудируемое лицо надлежащим образом какую-либо проблему в свете обстоятельств и фактов, о которых аудитору стало известно к моменту проведения аудита.

Аудитору необходимо обладать знаниями о целях и стратегических планах аудируемого лица и связанных с ними рисках хозяйственной деятельности, которые могут привести к существенному искажению бухгалтерской отчетности.

Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, как правило, не устанавливают долгосрочных целей и не разрабатывают стратегических планов, а управляют рисками с помощью конкретных действий или процедур. Во многих случаях у аудируемого лица может не быть документации, касающейся подобных вопросов. В таких случаях аудитор обычно получает сведения из письменных заявлений и разъяснений, запрашиваемых у руководства аудируемого лица, и наблюдения за тем, как руководство аудируемого лица реагирует на такие проблемы.

Аудитор должен ознакомиться с оценкой и анализом финансовых результатов деятельности аудируемого лица. Финансовые результаты деятельности аудируемого лица и их анализ помогают аудитору распознать области деятельности аудируемого лица, которые руководство и другие сотрудники считают важными. Ознакомление аудитора с оценками финансовых результатов деятельности аудируемого лица дает возможность понять, может ли воздействие этих оценок привести к таким действиям руководства, которые увеличивают риски существенного искажения информации.

Учетные данные для управленческих целей, формируемые аудируемым лицом, могут содержать:

— ключевые показатели результатов деятельности (финансовые и нефинансовые);

— сметы;

— анализ различных вариантов развития деятельности;

— информацию по сегментам деятельности;

— отчетность отделов или иных подразделений разного уровня;

— информацию, содержащую сравнительный анализ результатов деятельности аудируемого лица с аналогичными показателями конкурентов.

Может существовать информация об оценке финансовых результатов деятельности аудируемого лица, произведенная сторонними лицами, в частности аналитические материалы и отчеты, подготовленные банками и участниками рынка ценных бумаг, которые могут содержать

информацию, полезную для аудитора с точки зрения понимания деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется. Такие материалы аудитору следует попытаться получить непосредственно от аудируемого лица.

Аудитор должен обладать знаниями о системе внутреннего контроля, необходимыми для проведения аудита, и использовать их для выявления возможных искажений при рассмотрении факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения информации, и при планировании характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

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

Система внутреннего контроля включает следующие элементы:

— контрольная среда;

— процесс оценки рисков аудируемым лицом;

— информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;

— контрольные действия;

— мониторинг средств контроля.

Разделение системы внутреннего контроля на пять элементов предоставляет аудиторам удобный подход для анализа того, каким образом различные элементы системы внутреннего контроля аудируемого лица могут влиять на аудит. Такой подход не обязательно отражает то, каким образом аудируемое лицо организовало и применяет систему внутреннего контроля. Аудитору важно установить, что конкретные средства контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской

отчетности в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или случаях раскрытия информации.

Порядок организации и функционирования системы внутреннего контроля зависит от размеров и сложности структуры аудируемого лица. В частности, аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут использовать в меньшей степени формализованные средства контроля, заменяя их более простыми процессами и процедурами для достижения своих целей.

Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, в которых руководство активно участвует в процессе составления бухгалтерской отчетности, могут и не иметь подробных описаний учетных процедур или детально составленной учетной политики.

Большинство аудируемых лиц использует компьютеризированные информационные системы для составления бухгалтерской отчетности и отчетов для управленческих целей. Однако даже при широком применении информационных технологий в системах внутреннего контроля будут существовать элементы, выполняемые вручную. Соотношение между автоматизированными и выполняемыми вручную элементами бывает различным. В некоторых случаях у аудируемых лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, системы внутреннего контроля в основном реализуются вручную. В других случаях у аналогичных по деятельности аудируемых лиц масштабы автоматизации могут варьироваться от систем со значительной автоматизацией и небольшим объемом элементов, выполняемых вручную, до систем с преобладанием автоматизированных элементов. Таким образом, система внутреннего контроля аудируемого лица включает и автоматизированные и выполняемые вручную элементы системы внутреннего контроля, характеристики которых актуальны и полезны при аудиторской оценке рисков и выполнении дальнейших аудиторских процедур.

Использование автоматизированных или осуществляемых вручную средств внутреннего контроля влияет на то, каким образом хозяйственные операции инициируются, регистрируются, обрабатываются и включаются в бухгалтерскую отчетность.

Масштаб и характер рисков системы внутреннего контроля меняются в зависимости от типа и характеристик

информационных систем аудируемого лица. Поэтому при ознакомлении с системой внутреннего контроля аудитор обращает внимание на то, реагировало ли аудируемое лицо адекватно на риски, возникающие при использовании информационных систем или систем, реализуемых вручную, путем создания эффективных средств контроля.

Система внутреннего контроля может только в разумных пределах обеспечить аудируемому лицу уверенность в достижении им целей при составлении бухгалтерской отчетности в силу влияния ограничений, присущих системе внутреннего контроля. Также ограничения обусловлены тем, что суждение человека при принятии решения может оказаться ошибочным и что в системе внутреннего контроля могут возникнуть сбои вследствие человеческого фактора, выразившиеся в виде простых ошибок и искажений.

Кроме того, средства контроля могут быть обойдены в результате сговора двух или более лиц либо ненадлежащего вмешательства руководства в работу системы внутреннего контроля.

Аудитору необходимо обладать знаниями о контрольной среде. Контрольная среда предполагает выполнение функций управления и руководства, а также мнение, осведомленность и действия представителей собственника и руководителей относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица. Контрольная среда является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

Основная ответственность в деле предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок лежит как на представителях собственника, так и на руководстве аудируемого лица. При оценке надежности контрольной среды и определении, функционировала ли она, аудитор получает понимание того, каким образом руководство под надзором представителей собственника смогло создать и поддерживать честность и нормы этического поведения, а также установило надлежащие средства контроля в целях предотвращения и обнаружения недобросовестных действий или ошибок внутри аудируемого лица.

При оценке контрольной среды аудитор рассматривает, каким образом следующие элементы внедрены в деятельность аудируемого лица:

а) доведение до сведения сотрудников принципа честности, других этических ценностей и их поддержание (существенные элементы, оказывающие влияние на эффективность организации средств контроля, управления ими и мониторинга их работоспособности);

б) приверженность профессионализму (мнение руководства об уровне профессиональных знаний, необходимых для выполнения соответствующих видов работ);

в) участие представителей собственника (независимость от руководства, их опыт и статус, масштабы их вовлечения в деятельность и надзор за ней, информация, которую они получают, уровень сложности поднимаемых и обсуждаемых с руководством аудируемого лица вопросов, их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами);

г) философия и стиль работы руководства (подход руководства к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими, позиция и действия руководства в отношении подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, обработки информации, а также персонала и задач, имеющих отношение к бухгалтерскому учету);

д) организационная структура (система, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность аудируемого лица для достижения стоящих перед ним целей);

е) распределение ответственности и полномочий (каким образом происходит разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности и каким образом устанавливается иерархия подотчетности сотрудников друг другу);

ж) кадровая политика и практика (набор сотрудников, их адаптация (инструктаж), подготовка, обучение, оценка, консультирование, продвижение по службе и вознаграждение).

Характер контрольной среды аудируемого лица таков, что он оказывает влияние на процесс оценки рисков существенного искажения информации.

Контрольная среда сама по себе не предотвращает, не обнаруживает и не исправляет существенное искажение информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности в группах однотипных операций, остатках по счетам бухгалтерского учета или в случаях раскрытия информации. Поэтому аудитор наряду с контрольной средой обычно рассматривает влияние других элементов системы внутреннего контроля при оценке рисков существенного искажения

информации, таких, как мониторинг средств контроля и функционирование определенных контрольных действий.

Информационные системы, связанные с подготовкой бухгалтерской отчетности, включающие в себя систему бухгалтерского учета, состоят из соответствующих процедур и записей, установленных для инициирования хозяйственных операций аудируемого лица (как в отношении наступления события, так и состояния), их регистрации, обработки и включения их в бухгалтерскую отчетность, а также для ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала.

Аудитор должен обладать знаниями об информационных системах, связанных с подготовкой бухгалтерской отчетности и соответствующей деятельностью, которые охватывают следующее:

а) группы однотипных операций в деятельности аудируемого лица, которые являются существенными для бухгалтерской отчетности;

б) процедуры как для компьютеризированной, так и для ручной системы учета, с помощью которых хозяйственные операции инициируются, регистрируются, обрабатываются и включаются в бухгалтерскую отчетность;

в) соответствующие бухгалтерские записи на бумажных носителях или в электронном виде, информация и конкретные статьи бухгалтерской отчетности, касающиеся инициируемых хозяйственных операций, их регистрации, обработки и обобщения;

г) фиксация информационными системами данных о событиях и условиях, которые не входят в состав однотипных операций, но, тем не менее, могут являться существенными для бухгалтерской отчетности;

д) процесс подготовки и составления бухгалтерской отчетности, включая процедуры и методы, используемые руководством аудируемого лица при расчете важных оценочных значений и в случаях необходимого раскрытия информации.

Аудитор должен понимать работу информационных систем аудируемого лица, имеющих отношение к подготовке и составлению бухгалтерской отчетности для того, чтобы сделать вывод об их соответствии условиям деятельности аудируемого лица. Аудитор должен представлять:

а) как протекают хозяйственные операции в рамках различных действий аудируемого лица, направленных на его

развитие, приобретение, производство и реализацию его товаров, работ и услуг;

б) как обеспечивается соответствие осуществляемой деятельности нормативным правовым актам;

в) как осуществляется регистрация информации, включая ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности.

Аудитору необходимо обладать достаточными знаниями о контрольных действиях аудируемого лица, чтобы оценить риски существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности и разработать дальнейшие аудиторские процедуры с учетом оцененных рисков. Контрольные действия аудируемого лица включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, что предприняты необходимые меры в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица. Контрольные действия аудируемого лица, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях. Примерами таких конкретных контрольных действий являются:

а) санкционирование (одобрение) руководством аудируемого лица контрольных действий;

б) проверка выполнения контрольных действий;

в) обработка информации, полученной в результате контрольных действий;

г) проверка наличия и состояния объектов аудируемого лица;

д) разделение обязанностей между работниками аудируемого лица в ходе контрольных действий.

Аудитор должен своевременно сообщить руководству аудируемого лица и представителям собственника полученную по результатам аудита информацию о существенных недостатках в организации и применении системы внутреннего контроля, ставших известными аудитору в ходе аудита.

Если аудитор выявляет риски существенного искажения информации, которые аудируемое лицо не контролировало либо для которых соответствующий контроль является неадекватным, или если, по мнению аудитора, имеется существенный недостаток в процессе оценки рисков аудируемым лицом, то аудитор включает сведения об указанных недостатках системы внутреннего контроля в информацию,

полученную по результатам аудита, которую сообщает руководству аудируемого лица и представителям собственника. Требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица изложены в правиле (стандарте) № 22.

3.3. Оценка рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской отчетности

В теории и практике аудита понятие «существенность» — ключевое. В том или ином контексте существенность упоминается практически в каждом федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности, а также в нормативных документах по бухгалтерскому учету. Это свидетельствует о том, что на всех этапах аудиторской проверки — от ознакомления с деятельностью аудируемого лица и принятия решения о проведении аудита, планирования и организации аудита до формирования мнения о достоверности финансовой отчетности в аудиторском заключении — аудитор должен постоянно оценивать данные, отражаемые в финансовой отчетности, либо результаты проверки достоверности этих данных в аспекте их существенности.

Единые требования, касающиеся концепции существенности в аудите, приведены в федеральном стандарте аудиторской деятельности № 4. В стандарте уточняется понятие «существенность» применительно к фактам, отражаемым в бухгалтерском учете и отчетности. Так, в п. 3 отмечено, что информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается *существенной*, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Существенность зависит от показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

Признак существенности применяется к двум принципиально разным понятиям:

а) к *фактам*, отражаемым в бухгалтерской (финансовой) отчетности (этот подход определен приказом Минфина

России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», в основном это понятие используется бухгалтерами);

б) к обнаруженным или предполагаемым по результатам проверки *искажениям* в финансовой отчетности (этот подход определен федеральным правилом (стандартом) № 4 и используется в основном аудиторами).

На этапе подготовки аудиторской проверки, ее планирования важно выделить для проверки показатели (разделы и статьи отчетности), которые аудитор считает наиболее существенными. Те разделы отчетности, которые аудитор посчитает несущественными, он может не включать в план и программу проверки. В системе взаимоувязанных отчетных показателей и фактов аудитор должен выделить наиболее важные, существенные, требующие особенно тщательной проверки их достоверности. При этом согласно нормативным требованиям аудитор должен опираться на свое профессиональное суждение.

Такое профессиональное суждение в аудиторской организации должно быть изложено в виде внутреннего стандарта, где должны быть определены критерии, по которым в план аудита в обязательном порядке включается проверка данных об отдельных активах, обязательствах, составляющих капитала, хозяйственных операциях. Критерий существенности может быть качественным и количественным.

Качественный критерий позволяет определить значимость информации, выделить наиболее важные для проверки факты, отраженные в отчетности. Таким критерием может быть перечень тех разделов финансовой отчетности, которые аудитор должен обязательно включать в план и программу аудита. Например, во внутреннем стандарте аудиторской организации может быть отражено требование обязательной проверки таких показателей Отчета о прибылях и убытках, как «Выручка (нетто) от продажи товаров, работ, услуг», «Себестоимость проданных товаров, продукции работ, услуг» и «Текущий налог на прибыль». В другой аудиторской организации этот же критерий может содержать требование обязательной проверки всех показателей Отчета о прибылях и убытках (форма № 2). Кроме того, в стандарте может быть сформулирован и такой качественный критерий: в любом случае аудиторы проверяют правильность расчета оценочных показателей (незавершенное производство, себестоимость реализованной продукции,

финансовые результаты, суммы начисленных налогов и т.д.). Содержание внутренних стандартов — ноу-хау аудиторской фирмы — является обобщением ее опыта. Важно, чтобы во внутрифирменном стандарте были перечислены основные показатели, которые должны попасть во внимание аудитора и являются существенными для потенциального пользователя.

Количественный критерий выделения существенной для аудитора информации представляет собой числовое значение того или иного показателя, начиная с которого этот показатель становится важным, подлежащим проверке. Этот порог может быть просто конкретной суммой или частью от некоторого обобщенного количественного показателя. В первом случае говорят об абсолютном показателе существенности, во втором — об относительном.

При оценке достоверности отчетности, выполняя аудиторские процедуры по существу, аудитор может обнаружить искажения. К ним также применяется критерий «существенность». Искажение считается существенным, если оно может привести к ошибочным решениям, сделанным на основании искаженной информации. В качестве критерия существенности искажений используют уровень существенности. Под *уровнем существенности* понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

При разработке плана аудиторской проверки аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью оценки существенности (с количественной точки зрения) искажений, которые будут обнаружены. Приемлемый уровень существенности как мера предельной ошибки, которая не изменит мнения аудитора о достоверности отчетности, может иметь качественный и количественный характер. Аудитор обязан принимать во внимание качественную и количественную стороны существенности в аудите. С качественной стороны аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих

в Российской Федерации. С количественной — аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемых неотмеченных отклонений) количественный критерий — уровень существенности.

Примерами качественных искажений являются:

— недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

— отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Определение приемлемого уровня существенности в условиях проверки конкретного предприятия имеет основополагающее значение. В зависимости от его значения строится план и программа аудита, определяется объем и глубина аудиторских процедур. Чем ниже уровень существенности, тем подробнее, глубже, объемнее должна быть проверка, тем меньше ошибки, которые должны попасть в поле зрения аудитора, тем больше должны быть аудиторские выборки. Это приводит к увеличению трудоемкости проверки. Поэтому уровень существенности должен быть обоснован и выбираться из условий оптимальности планирования аудита.

В практике аудита применяются различные способы расчета приемлемого уровня существенности. Первые рекомендации такого расчета были даны в Правиле (стандарте) «Существенность и аудиторский риск» (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998 протокол № 2, фактически утратил силу). Хотя этот документ не имеет юридической силы, основные его рекомендации используются, развиваются, актуальны в настоящее время.

Аудиторские организации должны разработать собственный порядок нахождения уровня существенности.

Практика показывает, что в процессе планирования аудиторской проверки выделяются отдельные участки учета, проверку которых поручают членам группы аудиторов. При формировании задания на проверку отдельного раздела учета (синтетического счета, группы счетов) необходимо

определить тот уровень существенности, которым будет руководствоваться проверяющий для оценки существенности обнаруженных ошибок и искажений на конкретном участке (при проверке остатка по счету или результатов однотипных хозяйственных операций), т.е. определить *частные уровни существенности* для отдельных направлений проверки. Существуют различные подходы к распределению общего уровня существенности для отдельных счетов бухгалтерского учета.

Исходя из своего профессионального суждения, аудиторы фирмы должны выбрать метод распределения общего уровня существенности и закрепить в форме внутреннего стандарта.

Риск — одна из основных категорий в аудите. Отметим, что почти в каждом федеральном стандарте аудиторской деятельности в том или ином контексте упоминаются риски, которые ограничивают успешность деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора. В связи с тем что аудитор всегда ограничен в своей возможности проверить досконально всю документацию аудируемого лица, существует вероятность того, что его мнение о достоверности отчетности не будет соответствовать ее качеству, а содержание аудиторского заключения будет неверным. Это негативно отразится на деловой репутации аудиторской организации, может привести к финансовым санкциям со стороны организаций, понесших в результате этого урон. Это может быть аудируемая организация, получившая положительное аудиторское заключение, в отчетности и налоговых декларациях которой впоследствии проверяющие органы обнаружат существенные искажения. Возникшие при этом санкции такая организация может в судебном порядке, если это было предусмотрено условиями договора на аудиторские услуги, переадресовать аудиторской фирме. Урон могут понести предприятия — контрагенты аудируемой организации, если, положившись на подтвержденную аудитором достоверность отчетности, их руководители примут неадекватные экономические решения.

Различают предпринимательский и аудиторский риски.

Предпринимательский риск аудитора заключается в том, что аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом или другими организациями. Этот риск допускает потерю конкурентоспособности аудитора, появление антирекламы деятельности аудитора; вероятность судебных

исков по отношению к аудитору. Он зависит как от организации работы аудиторской организации, так и от финансового состояния клиента, характера операций клиента, компетентности администрации и учетного персонала клиента, сроков проведения аудита и т.д. Величиной, обратной риску любой системы, является ее *надежность*. Чем выше риск, тем ниже надежность системы, и наоборот.

В федеральном правиле (стандарте) № 8 как основная характеристика качества проведения аудиторских проверок рассматривается аудиторский риск. Под *аудиторским риском* понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает три составные части — неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения, которые фактически определяют условия выполнения аудита.

Неотъемлемый риск (НР) — подверженность остатков средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций), при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Риск средств контроля (РСК) — риск того, что искажение, которое может возникнуть в отношении остатков средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск необнаружения (РН) — 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.

Каждая их этих составляющих определяет качество, надежность работы самой бухгалтерии (ее характеризует НР), системы внутреннего контроля (РСК) и надежность работы самой аудиторской группы (РН).

Связь между аудиторским риском (АР) и его составляющими выражает формула

$$АР = НР \times РСК \times РН.$$

Эту формулу можно рассматривать как произведение, если каждая составляющая имеет числовую оценку (вероятность в долях или в процентах) и если источники рисков являются независимыми.

Аудиторский риск определяет взаимодействие всех участников информационного процесса, результат которого интересует пользователей. Поэтому АР есть некоторая заданная, приемлемая с точки зрения общественного мнения характеристика. Часто упоминается ее значение 5%. Это означает, что в пяти случаях из 100 аудиторская организация может дать ошибочное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если АР имеет заданное значение, то НР и РСК аудитор должен оценить на этапе подготовки аудиторской проверки, ее планирования. Чем более низкую оценку этим составляющим дает аудитор, тем больший РН он может предусмотреть при планировании аудиторских процедур. Действительно:

$$РН = АР/(НР \times РСК).$$

На практике аудиторы дают АР и его составляющим качественную оценку «самая высокая», «высокая», «средняя», «более низкая», «более высокая», «низкая», «более низкая» и т.д. Очевидно, в этом случае формула носит весьма условный характер.

В табличной форме представлена зависимость между качественными оценками компонентов аудиторского риска (табл. 3.3.1)

Таблица 3.3.1

Зависимость между компонентами аудиторского риска

Аудиторская оценка неотъемлемого риска	**Аудиторская оценка риска средств контроля**		
	Высокая	*Средняя*	*Низкая*
Высокая	Самая* низкая	Более* низкая	Средняя*
Средняя	Более* низкая	Средняя*	Более* высокая
Низкая	Средняя*	Более* высокая	Самая* высокая

В клетках, помеченных звездочкой, приведена оценка риска РН при заданных НР и РСК. Как видно из таблицы, самым неблагоприятным для аудитора является левый верхний угол — самая низкая оценка допустимого РН, что требует высокой надежности планируемых аудиторских процедур. Наибольший РН аудитор может себе позволить, если даны низкие оценки НР и РСК.

Для оценки составляющих аудиторского риска используются различные методы, которые в основном связаны с проведением обследований в форме вопросов, тестирования.

3.4. Использование при проведении аудиторской проверки результатов работы третьих лиц

При проведении аудиторской проверки и оказании аудиторских услуг аудиторы могут привлекать к выполнению таких работ специалистов других специальностей или использовать имеющиеся результаты по отдельным работам других специалистов. В аудиторской деятельности для этой цели разработаны федеральные стандарты, положения которых могут использовать аудиторские организации и индивидуальные аудиторы. К таким стандартам относятся № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», № 28 «Использование результатов другого аудитора», № 32 «Использование результатов работы эксперта». Рассмотрим эти положения более подробно.

В федеральном стандарте № 29 установлены единые требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы службы внутреннего аудита, организованной у аудируемого лица.

Внешний аудитор рассматривает деятельность службы внутреннего аудита и ее влияние на внешние аудиторские процедуры, если таковое существует.

Внутренний аудит — это контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением — службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.

В то время как внешний аудитор несет исключительную ответственность за выражение аудиторского мнения и за определение характера, временных рамок и объема

внешних процедур аудита, некоторые результаты работы службы внутреннего аудита могут оказаться полезными для внешнего аудитора.

Объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от размера и структуры аудируемого лица и требований его руководства. Обычно функции службы внутреннего аудита включают один или несколько следующих элементов:

а) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля (постановка необходимых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять должное внимание, а на службу внутреннего аудита обычно возлагаются обязанности по проверке этих систем, мониторингу эффективности их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию);

б) исследование финансовой и управленческой информации (включает обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур);

в) контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица;

г) контроль за соблюдением законодательства РФ, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Роль службы внутреннего аудита определяется руководством аудируемого лица.

Цели внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудитора, который назначается для представления независимого аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Цели службы внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства. Основная же цель внешнего аудитора — получить разумную уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений.

Тем не менее некоторые средства достижения целей внешних и внутренних аудиторов аналогичны, и от-

дельные направления деятельности службы внутреннего аудита могут оказаться полезными при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита.

Служба внутреннего аудита является подразделением аудируемого лица. Деятельность службы внутреннего аудита независимо от степени ее самостоятельности и объективности не может достичь той степени независимости, которая требуется от внешнего аудитора при выражении мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Внешний аудитор несет исключительную ответственность за выраженное аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается при использовании результатов работы службы внутреннего аудита. Все суждения в отношении аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности выносятся внешним аудитором.

Внешний аудитор изучает деятельность службы внутреннего аудита для того, чтобы установить и оценить риски существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также разработать и выполнить аудиторские процедуры.

При наличии эффективной системы внутреннего аудита можно модифицировать характер и временные рамки, а также уменьшить объем аудиторских процедур, выполняемых внешним аудитором, но нельзя полностью отменить их. Однако в некоторых случаях, рассмотрев деятельность службы внутреннего аудита, внешний аудитор может принять решение о том, что внутренний аудит не окажет никакого влияния на процедуры внешнего аудита.

Внешний аудитор должен предварительно оценить, насколько эффективны функции службы внутреннего аудита, если он собирается в дальнейшем полагаться на их эффективность, что повлияет на аудиторский риск и его оценку. Предварительная оценка эффективности функций внутреннего аудита, данная внешним аудитором, влияет на суждение внешнего аудитора относительно того, каким образом использование результатов деятельности службы внутреннего аудита может повлиять на оценку рисков и изменить характер, временные рамки и объем дальнейших процедур внешнего аудита.

При достижении понимания и осуществлении оценки эффективности функций внутреннего аудита нужно учитывать следующие важные критерии:

а) *организационный статус*, т.е. конкретный статус службы внутреннего аудита в структуре аудируемого лица и влияние этого статуса на способность такой службы быть объективной (в идеальной ситуации служба внутреннего аудита отчитывается перед высшим руководством аудируемого лица и освобождена от другой управленческой подотчетности; любые ограничения, налагаемые руководством на службу внутреннего аудита, должны быть тщательно изучены, в частности, внутренние аудиторы должны иметь возможность свободного общения с внешним аудитором);

б) *объем функций*, т.е. характер и объем поручений, выполняемых службой внутреннего аудита (внешний аудитор также определяет, следует ли руководство аудируемого лица рекомендациям службы внутреннего аудита и как это подтверждается);

в) *профессиональную компетентность* (выполняется ли внутренний аудит лицами, имеющими адекватные профессиональные навыки и опыт, достаточные для работы в качестве внутренних аудиторов; например, внешний аудитор может проанализировать принципы и конкретные процедуры найма и обучения внутренних аудиторов, их опыт и профессиональный уровень);

г) *должную профессиональную добросовестность* (надлежащим ли образом внутренний аудит планируется, контролируется и оформляется документально, т.е. должно быть рассмотрено наличие адекватных аудиторских пособий, рабочих программ и рабочих документов).

При планировании использования работы службы внутреннего аудита внешний аудитор рассматривает предварительный план внутреннего аудита на данный период и обсуждает его со службой внутреннего аудита на самом раннем этапе. Если работа службы внутреннего аудита является одним из факторов при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита, то желательно предварительно согласовать сроки этой работы, объем аудиторского взаимодействия, уровень существенности и предлагаемые методы отбора проверяемой совокупности, документальное оформление выполненной работы, а также процедуры обзорной проверки и формы отчетности.

Взаимодействие со службой внутреннего аудита является более действенным, если встречи происходят через

определенные интервалы времени в течение всего периода проведения внешнего аудита. Внешний аудитор должен быть информирован о соответствующих внутренних аудиторских отчетах (заключениях) и получить доступ к ним, а также должен быть информирован обо всех важных аспектах, о которых стало известно внутреннему аудитору и которые могут повлиять на работу внешнего аудитора. Подобным образом внешний аудитор обычно информирует внутреннего аудитора о любых важных вопросах, которые могут повлиять на работу внутреннего аудитора.

При использовании конкретной работы службы внутреннего аудита внешний аудитор оценивает и выполняет тестирование эффективности этой работы для подтверждения ее адекватности целям внешнего аудитора.

Оценка конкретной работы службы внутреннего аудита включает рассмотрение адекватности объема работы и соответствующих им программ, а также того, остается ли в силе предварительная оценка эффективности функций службы внутреннего аудита, основываясь на следующих вопросах:

а) выполняется ли работа лицами, имеющими необходимое образование и опыт работы в качестве внутренних аудиторов, надлежащим ли образом контролируется и документально оформляется работа ассистентов внутреннего аудитора;

б) получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумные выводы;

в) являются ли сделанные выводы надлежащими в конкретных обстоятельствах и соответствуют ли подготовленные отчеты (заключения) результатам выполненной работы;

г) раскрыта ли информация о любых исключениях или необычных фактах, выявленных при внутреннем аудите, должным образом.

Характер, временные рамки и объем выполняемых аудиторских процедур в отношении конкретной работы службы внутреннего аудита зависят от суждения внешнего аудитора о риске существования неправильного или ложного заявления относительно соответствующей области аудита, от оценки внутреннего аудита и оценки конкретной работы службы внутреннего аудита. Такие аудиторские процедуры могут включать исследование уже проверенных при внутреннем аудите областей, исследование других подобных

областей и наблюдение за выполнением процедур внутреннего аудита.

Внешний аудитор документирует свои выводы относительно конкретной работы службы внутреннего аудита, которая была им оценена и в отношении которой им были выполнены аудиторские процедуры.

Использование работы эксперта. В соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта» аудиторская организация (аудитор) при подготовке аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица использует результаты работы эксперта. При использовании результатов работы эксперта аудиторская организация (аудитор) должны получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что такая работа отвечает целям аудита.

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

Специальное образование и опыт дают аудитору общее представление о различных вопросах ведения предпринимательской деятельности, однако аудитор не обязан обладать экспертными знаниями, которыми обладает лицо, получившее соответствующую подготовку или профессиональную квалификацию, например, для работы в качестве актуария или инженера.

Эксперт может быть привлечен аудируемым лицом (аудитором) по договору к участию в выполнении задания и (или) руководством (собственником) аудируемого лица.

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

а) оценке определенных видов внеоборотных активов, например, земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства;

б) определении количественного содержания полезных компонентов в минеральном сырье или полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;

в) определении финансовых показателей с помощью специальных приемов и методов (например, актуарная оценка);

г) определении степени завершенности производства товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет несколько отчетных периодов (носит долгосрочный характер);

д) уяснении условий договоров, положений законодательных и иных нормативных правовых актов.

При изучении деятельности аудируемого лица аудитор также должен рассмотреть необходимость и целесообразность привлечения эксперта к обсуждению членами аудиторской группы вопроса подверженности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица риску существенного искажения информации.

При определении необходимости использования результатов работы эксперта аудитор учитывает:

а) знания и предыдущий опыт членов аудиторской группы в данной сфере;

б) риск существенного искажения информации исходя из характера, сложности и существенности обстоятельств, подлежащих исследованию;

в) ожидаемое количество и качество других аудиторских доказательств, которые предполагается получить.

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

а) наличие у эксперта профессионального аттестата, лицензии или его членство в соответствующей профессиональной саморегулируемой организации (членство эксперта в соответствующей профессиональной саморегулируемой организации, как правило, может являться дополнительным подтверждением профессиональной компетентности эксперта);

б) опыт и репутацию эксперта в той области, аудиторские доказательства в которой аудитор предполагает получить.

Аудитор должен на основе профессионального суждения оценить объективность эксперта.

Риск того, что эксперт не сможет сохранить объективность, увеличивается, если он:

а) является сотрудником аудируемого лица;

б) связан с аудируемым лицом каким-либо иным образом, например, является финансово зависимым от него или имеет какие-либо инвестиции в аудируемое лицо.

Если аудитор не уверен в профессиональной компетентности или объективности эксперта, то он должен обсудить любые сомнения по данному вопросу с руководством аудиторской организации и определить, можно ли получить достаточный объем необходимых аудиторских доказательств по результатам работы эксперта. Аудитору может потребоваться выполнить дополнительные аудиторские процедуры или получить аудиторские доказательства от другого эксперта.

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

а) цели и объем работы эксперта;

б) общее описание задач, результаты решения которых, по мнению аудитора, должны быть отражены в отчете эксперта;

в) степень доступа эксперта к соответствующей информации и документам;

г) порядок взаимоотношений эксперта с аудируемым лицом;

д) конфиденциальность информации об аудируемом лице;

е) информация о допущениях и методах, которые могут быть использованы экспертом, и об их соответствии допущениям и методам, использованным в предыдущие отчетные периоды.

При нечетком изложении ответов на вопросы, установленные в техническом задании, аудитору может потребоваться обратиться непосредственно к эксперту с целью получения соответствующих аудиторских доказательств.

Аудитор должен оценить результаты работы эксперта, представляемые в виде отчета в письменной форме, с точки зрения получения аудиторских доказательств в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это предполагает оценку того, насколько верно отражена в этой отчетности или подтверждает предпосылки

ее подготовки суть сделанных экспертом выводов, а также рассмотрение следующих обстоятельств:

а) использованный экспертом при выполнении работы источник информации (достоверность, полнота, актуальность данных, содержащихся в источнике);

б) использованные допущения и методы, их соответствие допущениям и методам, использованным в предыдущие отчетные периоды;

в) соответствие полученных экспертом результатов достигнутому аудитором общему пониманию деятельности аудируемого лица и результатам выполнения других аудиторских процедур.

Чтобы убедиться, что эксперт использовал соответствующий в данных обстоятельствах источник информации, аудитор рассматривает необходимость выполнения следующих процедур:

а) запрос относительно процедур, которые были выполнены экспертом с целью определения уместности и надежности источника информации;

б) обзорная проверка или тестирование данных, использованных экспертом.

Эксперт определяет надлежащий характер и разумность использованных допущений и методов, порядок их применения. Аудитор не обладает соответствующими знаниями, поэтому не всегда может оспаривать допущения и методы, использованные экспертом. Тем не менее, основываясь на понимании деятельности аудируемого лица и результатах дальнейших аудиторских процедур, аудитор должен понять, являются ли использованные экспертом допущения и методы уместными и разумными.

Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, то аудитор должен использовать любую из следующих возможностей:

а) обсудить ситуацию с руководством аудируемого лица;

б) обсудить соответствующие вопросы с экспертом;

в) выполнить дополнительные аудиторские процедуры;

г) привлечь другого эксперта;

д) модифицировать аудиторское заключение.

В безоговорочно положительном аудиторском заключении не должно быть ссылки на результаты работы эксперта.

Такая ссылка может быть воспринята как оговорка или как разделение ответственности, что не предполагается.

Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выдать модифицированное аудиторское заключение, то при объяснении причины модификации в аудиторском заключении целесообразно сослаться на работу эксперта или описать ее (идентифицировав эксперта и указав степень его участия в выполнении аудиторского задания). В таком случае аудитору следует получить письменное разрешение эксперта на включение в аудиторское заключение указанной ссылки. Если в разрешении будет отказано, а аудитор считает, что ссылка обязательна, то аудитору следует получить юридические консультации для определения дальнейшего плана действий. После получения юридической консультации аудитор самостоятельно принимает на основе профессионального суждения соответствующее решение.

Использование результатов работы другого аудитора. В соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности № 28 аудиторская организация (аудитор) при подготовке аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, предоставленную одним или несколькими подразделениями и включенную в бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица.

Основному аудитору при использовании результатов работы другого аудитора необходимо определить, как работа другого аудитора повлияет на проведение аудита.

Основной аудитор отвечает за подготовку аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в случае, если такая отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким подразделениям, которые проверяются другим аудитором.

Другой аудитор не является основным и несет ответственность за подготовку аудиторского заключения по финансовой информации подразделения, включенной в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, проверяемую основным аудитором.

Понятие «другой аудитор» включает аффилированных аудиторов по отношению к основному аудитору, а также аудиторов, не связанных с основным аудитором. Основной аудитор и другой аудитор не всегда являются участниками одного договора оказания аудиторских услуг.

Подразделение — это филиал, дочерняя организация или иная организация, чья бухгалтерская (финансовая) информация включается в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, проверяемую основным аудитором.

Аудитор определяет, является ли его собственное участие в аудите достаточным для того, чтобы действовать в качестве основного аудитора. В связи с этим основной аудитор учитывает:

а) существенность части бухгалтерской (финансовой) отчетности, проверяемой основным аудитором;

б) знание основным аудитором особенностей деятельности подразделений;

в) риск существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделений, проверяемых другим аудитором;

г) состав и объем дополнительных процедур, которые предписаны настоящим федеральным правилом (стандартом) в отношении подразделений, аудируемых другим аудитором, и результатом которых является значительное участие основного аудитора в таком аудите.

При планировании использования работы другого аудитора основной аудитор должен оценить профессиональную компетентность другого аудитора в зависимости от конкретного поручения. Соответствующую информацию основной аудитор может получить, используя совместное членство в профессиональном аудиторском объединении, совместное участие в другой аудиторской организации, а также обращение к профессиональному аудиторскому объединению, в котором состоит другой аудитор. Эти источники можно при необходимости пополнить, используя опрос иных аудиторов, сотрудников кредитных организаций или получив информацию непосредственно от другого аудитора.

Основной аудитор выполняет процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что работа другого аудитора адекватна целям основного аудитора в зависимости от конкретного поручения.

Основной аудитор информирует другого аудитора:

а) о требованиях независимости как в отношении аудируемого лица, так и в отношении подразделения с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение подразделением этих требований;

б) об использовании результатов работы другого аудитора и аудиторского заключения. Кроме того, основной

аудитор договаривается с другим аудитором о координации их работы на начальном этапе планирования аудита и сообщает другому аудитору об областях, требующих особого внимания, о процедурах выявления внутригрупповых операций, информацию о которых необходимо раскрыть, и графике проведения аудита;

в) о требованиях к ведению бухгалтерского учета, проведению аудита и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение этих требований.

Основной аудитор может:

— обсудить с другим аудитором применяемые процедуры аудита;

— ознакомиться с письменным кратким изложением процедур, выполненных другим аудитором (в виде вопросника или контрольного перечня), или провести обзорную проверку его рабочих документов;

— выполнить указанные процедуры при посещении другого аудитора.

Характер, временные рамки и объем этих процедур будут зависеть от обстоятельств задания, а также знания основным аудитором профессиональной компетентности другого аудитора, которое можно расширить путем обзорной проверки результатов аудиторской работы, проведенной ранее другим аудитором.

Основной аудитор может прийти к заключению об отсутствии необходимости прибегать к вышеперечисленным процедурам, поскольку получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что другой аудитор в своей работе придерживается приемлемой методики и процедур контроля качества работы. Например, основной и другой аудиторы, являясь связанными сторонами, возможно, поддерживают длительные официальные отношения, предусматривающие процедуры, которые обеспечивают достаточные аудиторские доказательства при проведении периодических взаимных обзорных проверок, при тестировании политики управления и установленных процедур, а также при обзорных проверках рабочих документов по выборочным аудитам.

Основной аудитор принимает во внимание значимые факты, отмеченные другим аудитором.

Основной аудитор может счесть целесообразным обсуждение с другим аудитором и руководством подразделения

отмеченных в ходе аудита фактов или других вопросов, влияющих на финансовую информацию подразделения. Он может также решить, что необходимо провести дополнительные тесты бухгалтерских записей или финансовой информации подразделения. Такие тесты могут выполняться основным аудитором или другим аудитором в зависимости от обстоятельств.

Основной аудитор указывает в рабочих документах аудита те подразделения, бухгалтерская (финансовая) информация которых была проверена другими аудиторами, их значимость для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом, наименования (фамилии, имена и отчества, если другими аудиторами являются индивидуальные аудиторы) других аудиторов и любые выводы о том, что отчетность отдельных подразделений является несущественной. Основной аудитор также документально оформляет выполненные процедуры и полученные выводы. Следует, например, указать проверенные им рабочие документы другого аудитора и зафиксировать результаты проведенных с другим аудитором обсуждений. Однако основной аудитор может не документировать причины ограничения процедур при условии, что такие причины обобщены где-либо в другом месте в документации основного аудитора.

Другой аудитор, зная, в каком контексте основной аудитор будет использовать результаты его работы, сотрудничает с основным аудитором и сообщает основному аудитору о любых составляющих частях своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями законодательства РФ и Кодекса этики аудиторов России. Аналогично в соответствии с правовыми и профессиональными нормами другой аудитор должен быть информирован о любых вопросах, о которых стало известно основному аудитору и которые могут серьезно повлиять на работу другого аудитора.

Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам основной аудитор не может выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации подразделений, проверенных другим аудитором, то основной аудитор выражает мнение с оговоркой или отказывается от выражения мнения, поскольку существует ограничение объема аудита.

Если другой аудитор выдает или намеревается выдать модифицированное аудиторское заключение, основной аудитор рассматривает, имеет ли причина модифицирования такой характер и значимость с точки зрения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, по которой готовит аудиторское заключение основной аудитор, что необходимо модифицировать аудиторское заключение основного аудитора.

Если основной аудитор формирует мнение о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом только исключительно на основе аудиторских заключений другого аудитора по одному или нескольким подразделениям, то в его аудиторском заключении указывается этот факт, а также указывается значимость той части бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая была проверена другим аудитором. Если основной аудитор делает такие ссылки в аудиторском заключении, то аудиторские процедуры могут быть ограничены процедурами, изложенными в п. 7 и 9 федерального стандарта аудиторской деятельности № 28.

3.5. Планирование аудиторской проверки

Предварительный этап планирования. Планирование аудиторской деятельности регулируется федеральным стандартом № 3. Положения стандарта применяются в первую очередь к повторяющемуся аудиту (проверкам, которые аудиторская организация проводит в отношении данного аудируемого лица не первый год). Для аудиторской проверки, которая проводится в отношении данного аудируемого лица в первый раз (первичного аудита), аудитору требуется расширить процесс планирования, включив в него другие вопросы помимо тех, которые указаны в федеральном стандарте № 3. Вопросы проведения первоначального аудита дополнительно раскрываются в федеральном стандарте № 19.

Будучи начальным этапом проведения аудита, планирование состоит в разработке аудиторской организацией:

— стратегии аудита, выражающейся в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита;

— детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур; в разработке

аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Планирование аудита включает следующие основные этапы: предварительный; подготовки и составления общего плана аудита; подготовки и составления программы аудита.

На этапе предварительного планирования аудитор должен получить информацию:

— о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности;

— о внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями;

— об организационно-управленческой структуре экономического субъекта;

— о видах деятельности;

— о структуре капитала и курсе акций;

— о технологических особенностях;

— об уровне рентабельности;

— об основных контрагентах экономического субъекта;

— о порядке распределения прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта;

— о существовании дочерних и зависимых организаций;

— о системе внутреннего контроля;

— о принципах формирования оплаты труда персонала.

Основными источниками информации об экономическом субъекте служат:

— устав экономического субъекта;

— документы о регистрации экономического субъекта;

— протоколы заседаний совета директоров, учредителей, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта;

— документы, регламентирующие учетную политику;

— бухгалтерская (финансовая) и статистическая отчетность;

— документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты);

— контракты, договоры, соглашения экономического субъекта;

— отчеты аудиторов, консультантов;
— внутрифирменные инструкции;
— материалы налоговых проверок;
— материалы судебных и арбитражных исков;
— документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний;
— сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта;
— информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита. Считая проведение аудита возможным, аудиторская организация готовит письмо о проведении аудита и отсылает его в адрес экономического субъекта. Затем формируется группа аудиторов для проведения проверки и с экономическим субъектом заключается договор.

Если аудиторская организация не считает возможным проведение аудита, в адрес экономического субъекта посылается отказ от его проведения.

Содержание общего плана и программы проведения аудиторской проверки. Разработка общего плана и программы аудиторской проверки основывается на предварительных данных об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур.

Проведением аналитических процедур аудиторская организация должна выявить области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур аудиторской организации следует варьировать в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита оценивается эффективность системы внутреннего контроля, действующей у экономического субъекта, и проводится оценка самой системы внутреннего контроля. Система внутреннего контроля эффективна, если своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации и выявляет ее. Оценивая эффективность системы внутреннего контроля, аудиторская организация должна собрать достаточное количество аудиторских доказательств. Если аудиторская организация решает положиться на систему внутреннего контроля и систему бухгалтерского учета для

получения достаточной степени уверенности в достоверности бухгалтерской отчетности, она должна скорректировать объем предстоящего аудита.

При подготовке общего плана и программы аудита аудиторской организации следует установить приемлемые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной. Планируя аудиторский риск, аудиторская организация определяет неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск бухгалтерской отчетности и риск контроля, которые присущи этой отчетности независимо от аудита экономического субъекта. С учетом установленных рисков и уровня существенности аудиторская организация выявляет значимые для аудита области и планирует необходимые аудиторские процедуры. В процессе аудита могут возникнуть обстоятельства, влияющие на изменение аудиторского риска и уровня существенности, установленные при планировании.

Составляя общий план и программу аудита, следует учитывать уровень автоматизации обработки учетной информации, что также позволит точнее определить объем и характер аудиторских процедур.

Если аудиторская организация сочтет целесообразным, она может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана. При этом она независима в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане, но несет полную ответственность за результаты своей работы.

Результаты проводимых аудиторской организацией процедур при подготовке общего плана и программы следует детально документировать, поскольку они служат основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса проведения аудиторских проверок разделов и счетов бухгалтерского учета.

Общий план — это руководство осуществления программы аудита. В процессе проведения аудиторской проверки у аудиторской организации могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана. Вносимые в план изменения, а также причины изменений аудитору следует подробно документировать.

В общем плане необходимо предусмотреть сроки проведения аудита и составить график его проведения, подготовки отчета (информации руководству экономического

субъекта) и аудиторского заключения. В процессе планирования необходимо учесть реальные трудозатраты, уровень существенности, проведенную оценку аудиторских рисков.

В указанном плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля и рисков аудита. Когда принимается решение о проведении выборочного аудита, аудитор формирует аудиторскую выборку.

Здесь рекомендуется предусмотреть:

— конкретные области, подлежащие изучению, чтобы аудит был объективным;

— существенные моменты, которые следует охватить;

— формирование аудиторской группы, ее численность и квалификацию специалистов, привлекаемых к проведению проверки;

— распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудиторской проверки;

— стандарты, процедуры, методики или документы, с которыми следует ознакомить группу аудиторов;

— бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита;

— предполагаемые сроки работы группы;

— инструктирование всех членов группы об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита;

— контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;

— разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;

— документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке конкретного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

Аудиторская организация определяет в общем плане роль внутреннего аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе проведения проверки.

Содержание общего плана аудита может оформляться в виде таблицы (табл. 3.5.1).

Таблица 3.5.1

Общий план аудита

Проверяемая организация	
Период аудита	
Число человеко-часов	
Руководитель аудиторской группы	
Состав аудиторской группы	
Планируемый аудиторский риск	
Планируемый уровень существенности	

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания

Руководитель аудиторской организации

_____

Руководитель аудиторской группы,
имеющий право подписи аудиторских заключений
от имени аудиторской организации

_____

Подготовка общего плана проведения аудиторской проверки. Общий перечень объектов проверки (планируемых видов работ) при составлении общего плана аудита охватывает такие позиции:

— учредительные и другие общие документы организации (устав организации, лицензии по видам деятельности, приказы, распоряжения, служебные записки, протоколы заседаний учредителей, штатное расписание и др.);

— учетная политика организации (в целях ведения бухгалтерского учета; в целях налогообложения);

— основные средства;

— нематериальные активы;
— производственные запасы;
— расчеты по оплате труда;
— затраты на производство;
— готовая продукция, товары и реализация;
— денежные средства;
— расчеты;
— финансовые результаты и использование прибыли;
— капитал и резервы;
— кредиты и финансирование;
— учет по забалансовым счетам;
— бухгалтерская (финансовая) отчетность и приложения.

Подготовка программы аудиторской проверки. Разработка программы проведения аудиторской проверки включает этапы, аналогичные тем, что и разработка общего плана аудита. Программа является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Она служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно — средством контроля сроков проведения работы для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, присвоить номер (код) каждой проводимой аудиторской процедуре, чтобы в процессе работы иметь возможность делать ссылки на них в рабочих документах.

Аудиторскую программу составляют либо в виде программы тестов средств контроля, либо в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, чтобы помочь выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. *Программа аудиторских процедур по существу* представляет собой перечень действий аудитора для детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и по каждому разделу составить программу аудита.

В зависимости от изменения условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, — фактический материал для составления аудиторского отчета (информации руководству аудируемого лица) и аудиторского заключения, а также основание для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Программа проверки может составляться по форме, приведенной в табл. 3.5.2.

Таблица 3.5.2

Программа проверки

Проверяемая организация	
Период проверки	
Число человеко-часов	
Руководитель аудиторской группы	
Состав аудиторской группы	
Планируемый аудиторский риск	
Планируемый уровень существенности	

№ п/п	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечания

Руководитель аудиторской организации

_____

Руководитель аудиторской группы,
имеющий право подписи аудиторских заключений
от имени аудиторской организации:

_____

При составлении программы и по ходу аудита аудитор должен предусмотреть ответы на ряд вопросов, влияющих на проведение проверки:

— нужны ли дополнительные разъяснения при интерпретации сомнительных документов?

— выходит ли сделанное наблюдение за рамки аудита? Если да, то важно ли оно для качества, безопасности и т.п. и стоит ли того, чтобы выходить за рамки данной аудиторской проверки?

— удовлетворителен ли уровень существенности при проведении проверки?

— существуют ли особые «аудиторские находки» или наблюдения, беспокоящие клиента?

— полностью ли применены в данной ситуации употребляемые способы оценки деятельности экономического субъекта?

— по плану ли осуществляется аудиторская проверка? Не выходит ли за отведенное время? Если да, то какими областями аудита можно пренебречь без ущерба для поставленных целей?

Выработка мнений по этим и другим подобным вопросам требует от аудитора широты взглядов, осознания своей роли, собственной «фильтрующей системы». Ответы на перечисленные вопросы не должны зависеть от предубеждений или каких-либо иных причин. Промежуточные мнения не следует твердо формулировать до тех пор, пока они не будут подкреплены фактами.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть документально оформлены и завизированы в установленном порядке.

3.6. Аудиторские доказательства

В российской аудиторской практике вопросы получения аудиторских доказательств регулируются федеральным стандартом № 5, который устанавливает единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также к процедурам, выполняемым в целях получения доказательств.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны получить надлежащие доказательства для

формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Тестирование средств внутреннего контроля означает проверки в целях получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу нацелены на получение аудиторских доказательств существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Под процедурами проверки понимают:

— детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;

— аналитические процедуры.

Понятия «достаточность» и «надлежащий характер» взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестирования средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и достоверность этой отчетности. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые представляют собой лишь доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера. Зачастую аудиторские доказательства

собирают из разных источников или из документов разного содержания с тем, чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом. На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

— аудиторская оценка характера и аудиторского риска как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;

— характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска применения средств внутреннего контроля;

— существенность проверяемой статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;

— результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение мошенничества или ошибок;

— источник и достоверность информации.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор обязан рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств в целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

— *организация* — устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;

— *функционирование* — эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор рассматривает достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, в целях подтверждения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности — утверждения, сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме и отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Они включают в себя следующие элементы:

— *существование* — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— *права и обязанности* — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— *возникновение* — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, происшедшие в течение аудируемого периода;

— *полноту* — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

— *стоимостную оценку* — отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

— *точное измерение* — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к аудируемому периоду времени;

— *представление и раскрытие* — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой

предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке. Например, при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит как от источника (внутреннего или внешнего), так и от формы представления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

— аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;

— аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля эффективны;

— аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;

— аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из разных источников, имеют разное содержание и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. Напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить дополнительные процедуры для выяснения причин такого несоответствия.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор должен попытаться

получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудиторские процедуры. Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения таких процедур проверки по существу, как инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения этих процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства разной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся разной степенью надежности, включают документальные аудиторские доказательства, созданные:

— третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);

— третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);

— аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос — поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. По форме он может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение включает ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (обычно аудитор запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры включают анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица в целях выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, причин таких ошибок и искажений.

Наряду с приведенными методами сбора аудиторских доказательств могут применяться и некоторые другие, например инвентаризация, прослеживание, устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны, подготовка альтернативного баланса.

Эти методы не противоречат тем, что приведены в стандарте, а лишь дополняют и расширяют их. Так, *инвентаризация* является классическим методом, широко применяемым в бухгалтерском учете. Она дополняет такие методы, как наблюдение и инспектирование.

Прослеживание позволяет изучить нетипичные ситуации (статьи, бухгалтерские записи и др.), которые отражены в документах клиента. Этот метод близок по содержанию к подтверждению и аналитическим процедурам.

Устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны может проводиться на всех этапах аудиторской проверки. Результаты устных опросов должны записываться в виде протокола или краткого конспекта, в котором обязательно указываются фамилия аудитора, проводившего опрос, а также фамилия, имя, отчество опрошенного лица.

Для проведения типовых опросов аудиторская организация может готовить бланки с перечнями вопросов. На этих бланках могут отмечаться ответы опрошенных лиц. Письменная информация по итогам устных опросов должна приобщаться аудиторской организацией к другим рабочим документам аудиторской проверки.

Этот метод может дополнять любой из приведенных в стандарте.

Составление альтернативного баланса, по существу, является расширенным вариантом пересчета и др.

Например, для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) аудиторская организация может составить баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья, материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

Возможен вариант получения оборотного или сальдового баланса по результатам деятельности предприятия (за квартал, полугодие, год). Это весьма трудоемкая работа, но она позволяет проверить правильность ведения учета в целом по предприятию.

В целях расширения положений, касающихся методов сбора аудиторских доказательств, рассмотренные вопросы должны быть развиты во внутренних стандартах как аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, так и внутренних стандартах аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

3.7. Аудиторская выборка и методы отбора элементов выборки

Порядок определения объема аудиторской проверки устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности, в частности федеральным стандартом № 1 и № 16 «Аудиторская выборка».

В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного правила (стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменной информации аудитора руководству аудируемого лица.

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах. Процедуры,

необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом федеральных стандартов аудиторской деятельности, стандартов, принятых в СРО аудиторов, членом которых он является, а также внутренних правил аудиторской организации.

Помимо федеральных стандартов аудиторской деятельности при определении объема аудита аудитор обязан принимать во внимание федеральные законы, другие нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

При обязательном аудите проверка выполняется комплексно; проверке подвергаются все филиалы и подразделения, все виды деятельности и все счета бухгалтерского учета. Объем работ зависит от объема и степени глубины проверки по каждому конкретному направлению.

Аудиторская организация должна и вправе самостоятельно принимать решения о видах, количестве и глубине проведения аудиторских процедур, затратах времени, численности и составе специалистов, требующихся для осуществления полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного аудиторского заключения.

Основные мероприятия, проводимые в ходе аудита, включают:

— планирование аудита;

— получение аудиторских доказательств;

— использование работы других лиц и контакты с руководством аудируемого лица, третьими сторонами;

— документирование аудита;

— обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

В ходе аудита, как правило, из нескольких источников и разными методами должно быть получено достаточное количество качественных аудиторских доказательств, которые могут служить основой для формирования мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. При проведении аудита следует соблюдать рациональное соотношение между затратами на сбор аудиторских доказательств и полезностью извлекаемой информации. Сложность и трудоемкость осуществления той или иной процедуры не могут считаться основанием для отказа от нее, если необходимость проведения данной процедуры обусловлена обстоятельствами проверки.

При получении аудиторских доказательств аудиторская организация должна руководствоваться федеральными стандартами № 5, 8, 9, 16—21, 23, 25—27.

При обнаружении искажений бухгалтерской отчетности или нарушений требований законодательства аудиторская организация должна выполнять требования федеральных стандартов аудиторской деятельности № 4, 11, 13, 14.

Для достижения целей аудита может быть использована работа других лиц: ассистентов аудитора, привлеченных экспертов, внутренних аудиторов, других аудиторских организаций. При этом аудиторской организации следует рассмотреть результаты выполненной ими работы в контексте проведенных аудиторами процедур, а также оценить возможность использования результатов работы других лиц в качестве достоверных аудиторских доказательств или базы для получения таких доказательств. Привлечение других лиц к аудиторской проверке не снимает с аудиторской организации ответственности за выражаемое мнение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта и не уменьшает этой ответственности.

При использовании в ходе аудита работы других лиц и различных контактах аудиторская организация должна руководствоваться федеральными стандартами № 28, 29, 32.

В ходе аудита документируются основные аспекты проведенной работы, сделанные выводы и другие существенные вопросы, имеющие значение для подготовки аудиторского заключения, а также для доказательства высокого качества ведения аудита. Рабочая документация аудита должна быть полной и убедительной, чтобы служить подтверждением правильности мнения аудиторской организации о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

При оформлении хода аудита необходимо руководствоваться положениями федерального стандарта аудиторской деятельности № 2.

На этапе подготовки заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация обязана обобщить и оценить выводы, сделанные на основе полученных данных. При этом следует исходить из критериев соблюдения нормативных требований при подготовке экономическим субъектом бухгалтерской отчетности и ее соответствия тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта. Аудиторское заключение должно содержать четко выраженное мнение о степени

достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Безоговорочно положительное аудиторское заключение свидетельствует о том, что аудиторская организация считает бухгалтерскую отчетность экономического субъекта достоверной во всех существенных отношениях.

Если аудитор выражает любое мнение кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При подготовке итоговых документов аудита аудиторской организации следует руководствоваться федеральными стандартами № 6, 10, 11, 22.

От оценки аудитором состояния учета и внутреннего контроля на предприятии зависят и все его последующие действия, так как если у аудитора в результате изучения бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента и бесед с персоналом сложилась абсолютная уверенность в том, что отчетность составлена верно на основе правильных и достоверных исходных данных, то он может проводить выборочную проверку первичных документов и регистров учета.

Если же, изучая отчетность клиента, аудитор остался неудовлетворенным правильностью оформления исходных данных, компетентностью бухгалтерского персонала, организацией внутреннего контроля, он обязан провести самую тщательную проверку и, как правило, сплошную. Так как в подобных случаях аудитор не может положиться на внутренние доказательства, он может доверять только доказательствам, собранным им самостоятельно.

Сплошная проверка всей финансово-хозяйственной деятельности очень трудоемка, но согласно нормам профессиональной этики аудитор должен либо полностью убедиться в достоверности (недостоверности) бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента, либо отказаться от выражения мнения о ней.

Аудиторская организация может проверить точность отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или провести сплошную проверку средств системы

контроля, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов неправомерно, либо если применение аудиторской выборки менее эффективно, чем сплошная проверка.

Чаще у аудитора создается средняя степень уверенности в достоверности отчетности клиента. Это может быть вызвано тем, что по одним разделам учет хорошо организован, осуществляется квалифицированными специалистами, автоматизирован, налажен внутренний контроль со стороны главного бухгалтера и специалистов смежных участков учета, а по другим разделам учета складывается прямо противоположная картина.

Именно при средней степени уверенности необходимо применять выборочные методы контроля.

Аудиторская выборка представляет собой отобранные по определенным правилам элементы для формирования проверяемой совокупности в виде отдельных документов, записей и т.п.

Выборочная проверка — это вид несплошного наблюдения. Она может быть двух видов: на соответствие, по существу.

Задача выборочной проверки *на соответствие* — установить, часто ли в проверяемом отчетном периоде нарушались нормы внутреннего контроля. Выборочная проверка на соответствие еще называется атрибутивной. Примером атрибутивной выборки может служить проверка такого элемента внутреннего контроля, как санкционирование руководством предприятия оплаты счетов-фактур на покупку материальных ценностей, оплату услуг сторонних организаций, сличение поступающих на предприятие материальных ценностей по наименованиям, количеству и качеству в натуре с данными сопровождающих их документов и др.

Задача выборочной проверки *по существу* состоит в измерении нарушений внутреннего контроля в стоимостном выражении. Выборочную проверку по существу иначе называют количественной. Примером количественной проверки может служить подтверждение сальдо счетов бухгалтерского учета, записей в первичных документах, получение подтверждений от третьих лиц, анализ показателей хозяйственной деятельности.

Метод выборочной проверки основан на принципах теории вероятности, согласно которым можно получить довольно точные данные о целом по его относительно малой части.

При выработке порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь эти цели. Затем аудитор должен определить возможные ошибки, оценить необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого установить совокупность рассматриваемых данных. Аудиторская организация должна определить изучаемую совокупность в соответствии с целями аудита. Совокупность должна состоять из набора единиц, которые могут быть идентифицированы определенным образом. Аудиторская организация проводит выборку элементов совокупности наиболее эффективно и экономно, что позволяет ей достичь поставленных целей аудита.

Организация любого выборочного исследования включает в себя определение: размера выборки (массива, поля проверяемой и генеральной совокупностей); единицы наблюдения; единицы отбора; методов отбора; объема выборки; проверки представительности (репрезентативности) выборки; порядка распространения выборочных данных на проверяемую совокупность.

Для достижения поставленных целей проверки необходимо определение соответствующей проверяемой совокупности, поскольку именно к ней относится заключение, сделанное на основе выборки.

Проверяемая совокупность — это весь набор определенных элементов. В аудите элементами могут быть бухгалтерские записи (проводки), статьи, записи, из которых делается выборка и о которых эта выборка должна представлять информацию.

Для составления проверяемой совокупности вся документация клиента разбивается на однородные массивы данных по различным признакам — характеру документов, материально ответственным лицам, временной последовательности и др. Например, если аудитор собирает информацию о дебиторской задолженности свыше определенной суммы, то исследуемой совокупностью будет совокупность всех бухгалтерских документов, записей, затрагивающих расчеты с дебиторами, но не менее чем на обусловленную сумму.

В выборке такого типа *единица отбора* совпадает с единицей наблюдения — это документ, подготовленный на предприятии клиента или полученный клиентом от третьих лиц.

Следует отличать единицу наблюдения от единицы отбора. Единица наблюдения при аудиторской проверке объективно обусловлена. Ею может быть какой-либо раздел или участок бухгалтерского учета, тип хозяйственных операций. В рамках одной и той же единицы наблюдения единицы отбора могут быть различными. Эффективность выборки повышается при определении в качестве единицы отбора элемента наиболее детального уровня, но с условием, что этот элемент может быть проверен практически.

Федеральный стандарт № 16 устанавливает единые требования к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке в целях сбора аудиторских доказательств. При разработке процедур аудита аудиторская организация или индивидуальный аудитор должны определить надлежащие методы отбора элементов, подлежащих проверке при сборе аудиторских доказательств для достижения целей аудиторских тестов. Приведем основные термины:

1) *аудиторская выборка* (выборочная проверка) — применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой проведена выборка;

2) *ошибка*:

— 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);

3) *общая ошибка*:

— степень отклонения от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

— суммарное искажение в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу);

4) *аномальная ошибка* — ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно (за исключением некоторых случаев) и, таким образом, не является репрезентативной для данной генеральной совокупности;

5) *генеральная совокупность* — полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты (подмножества), где каждая страта проверяется отдельно;

6) *элементы выборки* — индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность. Например, однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, счета-фактуры по продажам, обороты по лицевым счетам дебиторов;

7) *статистический подход* к выборочной проверке (статистическая выборка) — применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

— случайный (либо систематический со случайным выбором начальной точки) отбор тестируемой совокупности;

— применение теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки.

Подход к выборке, который не соответствует ни одной из приведенных характеристик, считается нестатистическим (нестатистической выборкой);

8) *стратификация* — процесс деления генеральной совокупности на страты (подмножества), каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (например, со стоимостью);

9) *допустимая ошибка* — максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой.

Риск, связанный с использованием аудиторской выборки, возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог бы быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были применены идентичные процедуры аудита.

Различают два типа рисков, связанных с использованием аудиторской выборки:

1) риск того, что аудитор придет к выводу о том:

а) что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

б) что 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 большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению;

2) риск того, что аудитор придет к выводу о том:

а) что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

б) что произошла существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

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

Математическим дополнением этих рисков служат так называемые уровни доверия, например: высокому риску соответствует низкий уровень доверия, среднему — средний и низкому — высокий.

Риск, не связанный с использованием аудиторской выборки, является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки (т.е. количеством отбираемых для проверки элементов). Например, в большинстве случаев аудиторские доказательства лишь предоставляют доводы в подтверждение определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, кроме того, аудитор может воспользоваться ненадлежащими процедурами или неправильно трактовать доказательство и оказаться не в состоянии распознать ошибку.

При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для тестирования. Аудитор может отобрать:

— все элементы (сплошная проверка);

— специфические (определенные) элементы;

— отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Выбор метода или сочетания методов зависит от обстоятельств проверки, в частности от аудиторского риска и эффективности аудита. При этом аудитор должен удостовериться, что используемые им методы надежны с точки зрения получения достаточного надлежащего аудиторского доказательства для реализации целей тестирования.

Аудитор может решить, что наиболее целесообразным было бы исследовать всю генеральную совокупность элементов, которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета или группу однотипных операций (или страту в составе данной генеральной совокупности). Сплошная проверка, как правило, не применяется при проведении тестов средств внутреннего контроля; она чаще применяется в случае аудиторских процедур проверки по существу.

Например, сплошная проверка может быть целесообразна, если:

— генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости;

— неотъемлемый риск и риск средств внутреннего контроля высоки, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

— повторяющийся характер расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной системы бухгалтерского учета, делает сплошную проверку эффективной по соотношению затрат и результатов.

Аудитор может решить отобрать специфические (определенные) элементы генеральной совокупности, основываясь на следующих факторах: понимании деятельности аудируемого лица; предварительной оценке неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля; характеристиках и особенностях тестируемой генеральной совокупности.

Отбор специфических элементов на основании профессионального суждения аудитора влечет за собой риск, не связанный с использованием выборочного метода. Отбираемые специфические статьи могут включать:

а) элементы с высокой стоимостью или так называемые ключевые элементы выборки. Аудитор может решить отобрать для проверки определенные элементы генеральной совокупности исходя из их высокой стоимости или обладания какой-либо иной характеристикой, например элементы, которые являются подозрительными, необычными, в особой мере подверженными риску или которые ранее были связаны с ошибками;

б) элементы, превышающие определенную величину. Аудитор может решить отобрать элементы, стоимость которых превышает определенную величину, чтобы подвергнуть проверке большую часть общей суммы оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций;

в) элементы для получения информации. Аудитор может проверить определенные элементы для получения информации по таким вопросам, как особенности деятельности аудируемого лица, характер хозяйственных операций, отдельные черты системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

г) элементы для проверки процедур. Аудитор может полагаться на свои суждения для выбора и проверки отдельных элементов, чтобы определить, выполняется ли аудируемым лицом конкретная процедура.

Проверка отобранных специфических элементов в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций может быть эффективным средством получения аудиторских доказательств. Однако она не является аудиторской выборкой, так как выводы по результатам процедур, применяемых к отобранным таким способом элементам, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность. Аудитор должен проанализировать потребность в получении надлежащих аудиторских доказательств в отношении оставшейся части генеральной совокупности, если оставшаяся часть является существенной.

Аудитор может решить провести выборочную проверку в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций.

Выборочная проверка может применяться с использованием статистического или нестатистического подхода. Решение об использовании статистического или нестатистического подхода к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора о более эффективном способе получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах.

При анализе отбираемой для тестирования совокупности аудитор должен принимать во внимание цели теста и характеристики генеральной совокупности. Сначала аудитор анализирует конкретные цели, которые должны быть достигнуты, и то сочетание аудиторских процедур, которое в наибольшей мере будет способствовать достижению таких целей. Анализ характера искомых аудиторских доказательств и возможных условий, связанных с ошибками, или других характеристик, касающихся таких аудиторских доказательств, поможет аудитору определить, что именно составляет ошибку и какая генеральная совокупность должна быть использована для выборочной проверки.

Аудитор анализирует, какие условия представляют собой ошибку, исходя из целей теста. Четкое понимание того, что составляет ошибку, важно для обеспечения включения в прогнозируемые оценки ошибок всех условий, которые уместны для целей теста. Например, в рамках процедуры проверки по существу (такой, как подтверждение), касающейся существования дебиторской задолженности, платежи, которые покупатель осуществил до даты подтверждения, но которые были получены вскоре после этой даты аудируемым лицом, не считаются ошибкой.

Запись какой-либо суммы на неверный аналитический счет, открытый для конкретного покупателя, не влияет на общую сумму, причитающуюся в виде дебиторской задолженности. Следовательно, было бы нецелесообразно считать это ошибкой при оценке выборочных результатов данной конкретной процедуры, несмотря на то что это могло бы оказывать значительное влияние на другие области аудита (например, на оценку вероятности совершения недобросовестных действий).

При тестировании средств внутреннего контроля аудитор обычно проводит предварительную оценку уровня ошибки, которую он предполагает обнаружить применительно к проверяемой генеральной совокупности, и уровня риска средств внутреннего контроля. Такая оценка основывается на предшествующих знаниях аудитора или исследовании небольшого числа элементов генеральной совокупности. Аналогично применительно к процедурам проверки по существу аудитор, как правило, проводит предварительную оценку уровня ошибки по генеральной совокупности.

Такие предварительные оценки рекомендуется применять при организации отбираемой для аудита совокупности и определении ее объема. Например, если предполагаемый уровень ошибки неприемлемо высок, тесты средств внутреннего контроля обычно не проводятся. Тем не менее при проведении процедур проверки по существу, если ожидаемая величина ошибки велика, может оказаться целесообразным провести сплошную проверку или использовать больший объем выборки.

Для аудитора важно обеспечить, чтобы генеральная совокупность была:

а) надлежащей с точки зрения цели процедуры выборки (что предполагает анализ направления тестирования). Например, если цель аудитора заключается в проверке

завышения суммы кредиторской задолженности, то генеральная совокупность может быть определена как перечень задолженностей кредиторам. С другой стороны, при проверке занижения суммы кредиторской задолженности генеральной совокупностью будет не перечень задолженностей кредиторам, а скорее перечень последующих выплат, неоплаченных счетов-фактур, документов поставщиков, несверенных приемных актов или другие данные, которые обеспечивали бы аудиторские доказательства занижения суммы кредиторской задолженности;

б) полной. Например, если аудитор собирается отобрать из какой-либо папки первичные документы для выборочной проверки, нельзя прийти к определенным выводам относительно всех документов за аудируемый период, если аудитор не уверен в том, что действительно все документы были подшиты в папку.

Аналогично, если аудитор намеревается использовать отобранную совокупность для того, чтобы прийти к каким-либо выводам о работе систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля за отчетный период, генеральная совокупность должна включать все соответствующие этому элементы на протяжении всего периода. Другой подход мог бы заключаться в стратификации генеральной совокупности и в использовании выборки только для того, чтобы сделать какие-либо выводы относительно средства контроля, например за первые десять месяцев года, и использовать альтернативные процедуры или самостоятельно отобранную совокупность применительно к оставшимся двум месяцам.

Аудитор может повысить эффективность аудита, если будет проводить стратификацию генеральной совокупности путем разделения ее на дискретные подмножества, которые имеют какие-либо идентифицирующие характеристики. Цель стратификации состоит в снижении вариативности элементов в рамках каждой страты и тем самым в уменьшении объема выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборочного метода. Страты (подмножества) должны быть тщательно определены таким образом, чтобы каждый элемент выборки мог быть включен только в одну страту.

При выполнении процедуры проверки по существу обороты по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций нередко стратифицируются по стоимости. Это позволяет в рамках аудита уделить большее внимание

элементам большей стоимости, которые могут быть сопряжены с самыми большими потенциальными ошибками с точки зрения завышения величин.

Генеральная совокупность также может быть стратифицирована в соответствии с какой-либо конкретной характеристикой, которая предполагает более высокий риск ошибок (например, при тестировании оценки дебиторской задолженности суммы могут быть стратифицированы по сроку возникновения).

Результаты процедур, применяемых к какой-либо отобранной совокупности элементов в рамках одной страты, могут распространяться только на элементы, которые составляют такую страту. Для вывода в отношении всей генеральной совокупности аудитору требуется проанализировать риск и существенность в отношении остальных страт, которые составляют всю генеральную совокупность. Например, на 20% общего числа элементов генеральной совокупности может приходиться 90% суммы оборотов по счету бухгалтерского учета. Аудитор может провести исследование отобранной совокупности этих элементов. В этом случае он оценивает результаты этой отобранной совокупности и делает выводы о свойствах элементов, составляющих 90% стоимости, обособленно от остальных 10%, применительно к которым будет использоваться другой отбор или другие методы получения доказательств, либо такие 10% могут быть сочтены несущественными.

При проведении аудиторских процедур по существу, в особенности при тестировании на завышение величин, нередко оказывается эффективным определение элементов выборки как отдельных показателей в денежном выражении (например, в рублях), которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета или группу однотипных операций. Выбрав отдельные конкретные показатели в денежном выражении из генеральной совокупности (например, сумму дебиторской задолженности), аудитор затем исследует конкретные элементы (например, отдельные обороты по счету бухгалтерского учета), которые содержат такие показатели в денежном выражении. Данный подход к определению элементов выборки обеспечивает ориентацию работы аудитора на проверку элементов большей стоимости, поскольку они с большей вероятностью оказываются отобранными, и это может приводить к меньшему объему выборки. Этот прием обычно используется в сочетании с методом

систематического отбора проверяемой совокупности и наиболее эффективен при отборе элементов из компьютеризированной базы данных.

При определении объема выборки (числа отбираемых для проверки элементов) аудитор должен проанализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода, до приемлемо низкого уровня. Уровень риска, связанного с использованием выборочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

Объем выборки может определяться с применением специальных формул, полученных на основе теории вероятности и математической статистики, либо определяться на основе профессионального суждения аудитора.

Аудитор должен отбирать элементы для подлежащей проверке совокупности исходя из того, что каждый отдельный элемент выборки в генеральной совокупности имеет вероятность быть отобранным. Статистическая выборка требует, чтобы элементы отбирались случайным образом, т.е. так, чтобы у каждого элемента была некоторая ненулевая вероятность быть избранным. Элементы выборки могут представлять собой натуральные объекты (как счета-фактуры) или показатели в денежном выражении. При нестатистической выборке аудитор для отбора статей опирается на профессиональное суждение.

Поскольку целью выборки является получение выводов по всей генеральной совокупности, аудитор старается сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности. Проверяемая совокупность элементов должна формироваться таким образом, чтобы исключалась предвзятость.

Основными методами отбора совокупности являются: случайный; систематический; бессистемный; отбор элементов для проверки блоками.

Случайный отбор. Для случайного отбора используется генератор случайных чисел (как программный продукт в электронно-вычислительной технике) или таблицы случайных чисел.

Систематический отбор. Для систематического отбора число элементов в генеральной совокупности делится на объем отобранной совокупности так, чтобы обеспечить

интервал выборки (например, равный 50), и после определения исходной точки в пределах первых 50 элементов затем отбирается каждый 50-й элемент выборки. Отобранная совокупность носит более случайный характер, если исходная точка определяется путем использования генератора случайных чисел в компьютере или таблиц случайных чисел. При систематическом отборе элементы отобранной совокупности внутри генеральной совокупности не должны быть структурированы таким образом, чтобы интервалы выборки соответствовали какой-то конкретной особенности структуры генеральной совокупности.

Бессистемный отбор. При бессистемном отборе отобранная совокупность формируется не следуя какой-либо систематизации. Несмотря на то что систематизация не используется, аудитор должен избегать какой-либо предвзятости или предсказуемости (например, не будет избегать каких-либо элементов, которые трудно обнаружить, или не будет всегда избирать или избегать избирать первые или последние бухгалтерские записи на данной странице) и постарается обеспечить, чтобы все статьи генеральной совокупности могли быть избраны. Бессистемный отбор не применяется при использовании статистической выборки.

Отбор элементов для проверки блоками. Это выбор смежных элементов генеральной совокупности (например, первичных документов какого-либо раздела учета, относящихся к одному конкретному месяцу). Выбор блоком не является основным методом отбора совокупности и обычно не может применяться при отборе элементов для проверки в ходе аудита, поскольку большинство генеральных совокупностей структурировано таким образом, что последовательно расположенные элементы могут предположительно иметь сходные характеристики, которые при этом отличаются от характеристик иных элементов генеральной совокупности. Хотя при некоторых обстоятельствах аудиторская процедура по проверке блока элементов может оказаться целесообразной, этот метод редко является надлежащим методом формирования отобранной совокупности, если аудитор рассчитывает сделать на основе отобранной совокупности значимые выводы о всей генеральной совокупности.

Аудитор должен проводить аудиторские процедуры, являющиеся надлежащими для конкретной цели теста по каждому отобранному элементу. Если отобранный элемент не является надлежащим для применения процедуры, то

процедура обычно совершается по отношению к какому-либо замещающему элементу.

Иногда аудитор не в состоянии применить запланированные аудиторские процедуры к отобранному элементу, поскольку, например, документы, касающиеся данного элемента, были утрачены. Если применительно к такому элементу не могут быть выполнены подходящие альтернативные процедуры, то аудитор обычно считает, что данная статья бухгалтерского учета содержит ошибку. Примером подходящей альтернативной процедуры может быть проверка последующих денежных поступлений в случае, когда в ответ на запрос в положительной форме о подтверждении дебиторской задолженности не был получен ответ.

Аудитор должен проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на цели конкретного теста и на другие области аудита.

При тестировании средств внутреннего контроля аудитор уделяет основное внимание организации и работоспособности этих средств, а также оценке их риска. Если при этом выявляются ошибки, аудитор должен проанализировать: прямое влияние выявленных ошибок на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности; надежность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также ее влияние на планируемые аудиторские процедуры, например, когда ошибки являются результатом действий руководства аудируемого лица, совершенных в обход средств внутреннего контроля.

При анализе обнаруженных ошибок аудитор может установить, что у многих из них есть общие характеристики (например, вид операции, место совершения операции, участок производства, период). В таких обстоятельствах аудитор может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, которые обладают этой общей характеристикой, и провести аудиторские процедуры применительно к такой страте. Кроме того, такие ошибки могут быть умышленными и указывать на возможность совершения недобросовестных действий.

В некоторых случаях аудитор может установить, что ошибка обусловлена каким-то отдельным событием, которое не происходит лишь в конкретно определяемых случаях, и потому она не является репрезентативной по отношению к аналогичным ошибкам в генеральной совокупности

(аномальная ошибка). Для того чтобы признать ошибку аномальной, аудитор должен быть в достаточной мере уверен в том, что такая ошибка не репрезентативна по отношению к генеральной совокупности. Аудитор обеспечивает такую уверенность путем проведения дополнительной работы.

Дополнительная работа зависит от конкретной ситуации, но она должна быть адекватной с точки зрения предоставления аудитору достаточных надлежащих доказательств того, что ошибка не затрагивает оставшуюся часть генеральной совокупности. Одним из примеров является ошибка, вызванная сбоем в работе электронно-вычислительной техники, который произошел лишь однажды в течение некоторого периода времени. В этом случае аудитор оценивает последствия указанного сбоя (например, путем изучения конкретных операций, обработанных в течение этого дня) и анализирует влияние причин такого сбоя на аудиторские процедуры и выводы.

Другим примером является ошибка, которая вызвана применением неправильной формулы при вычислении всех значений стоимости материально-производственных запасов в каком-либо конкретном подразделении аудируемого лица. Для того чтобы признать ошибку аномальной, аудитор должен удостовериться в том, что во всех других подразделениях использовалась правильная формула.

По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен экстраполировать (распространить) ошибки, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности, и должен проанализировать воздействие прогнозируемой (экстраполированной) ошибки на цели конкретного теста и на другие области аудита. Аудитор оценивает общую ошибку в генеральной совокупности, чтобы получить обобщенное представление диапазона ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой.

Для процедуры проверки по существу допустимая ошибка является допустимым искажением и представляет собой сумму, меньшую или равную предварительной оценке существенности, данной аудитором и используемой для отдельных аудируемых остатков по счетам бухгалтерского учета.

Если ошибка признана аномальной, она может быть исключена при экстраполяции ошибок, найденных в отобранной

совокупности, на всю генеральную совокупность. Последствия любой такой ошибки, если она не исправлена, все равно должны быть рассмотрены в дополнение к оценке полной величины ошибок, не являющихся аномальными. Если обороты по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций были подразделены на страты, то экстраполяция ошибок проводится отдельно по каждой страте. Совокупность типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок по каждой страте рассматривается по их влиянию на достоверность остатка по счету бухгалтерского учета или всей группы однотипных операций.

Для тестов средств внутреннего контроля не требуется экстраполяции ошибок в явном виде, поскольку доля ошибок в отобранной совокупности в то же время есть предсказываемая доля ошибок в генеральной совокупности в целом.

Аудитор должен оценить результаты проверки элементов в отобранной совокупности, чтобы определить, подтвердилась ли предварительная оценка конкретной характеристики генеральной совокупности или оценка должна быть пересмотрена.

При тестировании средств внутреннего контроля неожиданно высокая доля ошибок в отобранной совокупности может привести к увеличению оцениваемого уровня риска средств внутреннего контроля, если не будут получены дополнительные аудиторские доказательства, обосновывающие первоначальную оценку.

При проверке по существу неожиданно высокое значение ошибки в отобранной совокупности может дать аудитору основания полагать, что остаток по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций существенно искажены при отсутствии дополнительных аудиторских доказательств того, что такие существенные искажения не произошли.

Если совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок меньше допустимой ошибки, но приближается к ней, аудитор анализирует убедительность результатов выборочной проверки с точки зрения других аудиторских процедур и может считать целесообразным получение дополнительных аудиторских доказательств. Совокупная величина типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок представляет собой наиболее верную оценку аудитором ошибки по всем элементам генеральной совокупности.

На выводы по результатам выборочной проверки влияет риск, связанный с использованием выборочного метода. Если лучшая оценка ошибки приближается к допустимой ошибке, аудитор оценивает риск того, что иная выборка привела бы к другой оценке ошибки, которая могла бы превысить допустимую. Анализ результатов других аудиторских процедур позволяет аудитору оценить этот риск. В то же время такой риск уменьшается, если в ходе аудита были получены дополнительные аудиторские доказательства.

Если анализ результатов проверки отобранной совокупности показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

а) 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 провести необходимые корректировки;

б) видоизменить запланированные аудиторские процедуры;

в) рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

3.8. Взаимодействие руководства аудируемого лица с аудиторами. Общение аудиторов с руководством аудируемого лица

Получение разъяснений от руководства аудируемого лица в ходе аудиторской проверки. Аудитор в определенных случаях должен получить от руководства аудируемого лица разъяснения, необходимые ему для достижения целей его работы. Необходимый объем информации, а также перечень случаев, в которых требуется получение таких разъяснений, определяются аудитором самостоятельно.

Разъяснения, получаемые аудитором от руководства аудируемого лица, могут быть запрошены на этапе предварительного планирования аудита, на этапе подготовки общего плана и программы аудита, непосредственно на этапе проверки — в ходе выполнения аудиторских процедур по существу и тестирования средств контроля, на этапе

завершения аудита и подготовки аудиторского заключения. При этом аудитору следует руководствоваться федеральными стандартами № 3, 6, 23 и др.

На разных этапах проведения проверки аудитор должен получать разъяснения от руководства аудируемого лица в следующих целях:

— на этапе предварительного планирования аудита эти разъяснения могут быть использованы для подтверждения допущения непрерывности деятельности предприятия, а также для первичной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;

— на этапе подготовки общего плана и программы аудита такие разъяснения могут способствовать пониманию деятельности экономического субъекта и особенностей его системы внутреннего контроля, а также получению оценок аудиторских рисков;

— на этапе тестирования средств контроля и выполнения аудиторских процедур по существу такие разъяснения могут подтвердить или опровергнуть сделанные аудитором выводы о надежности отдельных средств контроля, а также предоставить аудиторские доказательства в тех случаях, когда такие доказательства сложно или невозможно получить иными способами;

— на этапе завершения аудита и составления аудиторского заключения такие разъяснения могут свидетельствовать о существенных искажениях бухгалтерской отчетности, а также о возможном существовании неопределенных обязательств.

При этом аудитору следует иметь в виду, что руководство аудируемого лица не вправе ограничивать круг вопросов, подлежащих аудиту. Порядок обращения аудитора к руководству может быть оговорен при заключении договора на аудиторскую проверку, а также в письме о проведении аудита (федеральное правило (стандарт) № 12). В случае, если такой порядок не оговорен, аудитор вправе сам определить способ обращения к руководству экономического субъекта в зависимости от степени важности, объема и содержания требуемой информации. Таковыми могут быть как устное, так и письменное обращение непосредственно к руководителю или представителям руководства проверяемого экономического субъекта, как для получения информации от них самих, так и их содействия при обращении

аудитора непосредственно к руководителям низовых подразделений проверяемого экономического субъекта.

При любой форме обращения аудитор должен по возможности точно и конкретно сформулировать перечень необходимых сведений, которые он предполагает получить или подтвердить, а также может снабдить свой запрос пояснениями, которые сочтет необходимыми.

Аудитор должен убедиться, что его запрос правильно понят: он может уточнить вопрос в устной беседе, а также проанализировать полученный ответ.

При получении разъяснений аудитор должен быть готов уточнить отдельные стороны ответа для того, чтобы иметь уверенность в том, что предоставленные ему разъяснения поняты и истолкованы им правильно. По выбору аудитора форма обращения за уточнением может быть устной или письменной.

Отказ руководства аудируемого лица предоставить информацию по запросу аудитора может непосредственным образом повлиять на возможность аудитора сформировать свое мнение. Аудитору следует оценить степень влияния отказа руководства аудируемого лица в даче разъяснений по конкретному вопросу на выводы, которые он сделает по результатам аудита. В существенных случаях отказ руководства аудируемого лица в предоставлении сведений по запросу аудитора либо неполное предоставление таких сведений должно расцениваться аудитором как ограничение объема аудита и как фактор, который может привести к подготовке аудиторского заключения, отличного от безоговорочно положительного.

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 23 аудитор должен до завершения аудита получить надлежащие заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица.

Аудитор должен получить доказательства признания руководством аудируемого лица ответственности за достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и подписания данной бухгалтерской (финансовой) отчетности руководством аудируемого лица. Аудитор может получить данные доказательства, проанализировав решения соответствующего органа, осуществляющего общее руководство деятельностью аудируемого лица, официальные заявления, представленные руководством аудируемого лица в письменной форме, или заверенную соответствующими подписями бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Аудитор должен получить письменные заявления и разъяснения (письмо-представление) от руководства аудируемого лица по вопросам, являющимся существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, если предполагается, что получить надлежащие аудиторские доказательства другим путем невозможно. Вероятность возникновения неправильного понимания аудитором позиции руководства аудируемого лица уменьшается, если устные заявления подтверждают письменно.

Письменные заявления и разъяснения, запрашиваемые у руководства аудируемого лица, рекомендуется ограничить вопросами, которые по отдельности или в совокупности могут быть существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности. В отношении отдельных вопросов для аудитора может оказаться необходимым проинформировать руководство аудируемого лица о причинах, по которым он считает данные вопросы существенными.

В ходе аудита руководство аудируемого лица по своей инициативе или в ответ на конкретные запросы представляет аудитору большое количество заявлений и разъяснений. Если подобные заявления и разъяснения касаются вопросов, существенных для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен:

а) получить аудиторские доказательства, подтверждающие данные заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, используя внутренние или внешние по отношению к аудируемому лицу источники информации;

б) 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;

в) определить компетентность и степень информированности лиц, предоставивших заявления и разъяснения по конкретным вопросам.

Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, как правило, не могут заменить другие аудиторские доказательства, доступные аудитору. Например, заявления руководства аудируемого лица относительно стоимости актива не могут заменить аудиторские доказательства стоимости актива, которые обычно используются аудитором для этих целей. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по вопросу,

существенному для бухгалтерской (финансовой) отчетности, помимо таких доказательств, как заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, и можно ожидать, что такие доказательства существуют, то данную ситуацию надлежит рассматривать как ограничение объема аудита.

В определенных случаях заявления и разъяснения руководства аудируемого лица могут оказаться единственными существующими аудиторскими доказательствами (например, касающимися не оформленных документально планов и намерений руководства аудируемого лица, в частности, намерения сохранить некоторые финансовые вложения в долгосрочной перспективе или планов реорганизации аудируемого лица).

Если заявления и разъяснения руководства аудируемого лица противоречат 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.

Аудитор, как правило, включает в свои рабочие документы доказательства, подтверждающие факт получения им заявлений и разъяснений от руководства аудируемого лица, в форме краткого изложения бесед с руководством или материалов, предоставленных руководством аудируемого лица в письменной форме.

Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица в письменной форме — более надежное аудиторское доказательство, чем заявления и разъяснения в устной форме. Они могут быть оформлены в виде:

а) письма-представления руководства аудируемого лица;

б) подготовленного аудитором письма, в котором излагается понимание аудитором позиции руководства аудируемого лица по определенному кругу вопросов, которое затем официально подтверждается этим руководством;

в) документов, утверждающих итоги финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности, подписанного руководством аудируемого лица.

Запрашивая у руководства аудируемого лица письмо-представление, аудитор должен потребовать, чтобы оно было адресовано аудитору, а также подписано, датировано и содержало необходимую информацию.

Письмо-представление, как правило, датируется руководством аудируемого лица той же датой, что и аудиторское заключение. Однако при определенных обстоятельствах специальное письмо с заявлениями и разъяснениями руководства аудируемого лица относительно конкретных операций или событий может быть получено как в ходе аудита, так и после даты аудиторского заключения (например, на дату открытого размещения ценных бумаг).

Письмо-представление, как правило, должно быть подписано теми руководителями аудируемого лица, которые несут основную ответственность за деятельность этого лица, в частности, за финансовую деятельность (например, генеральным директором, главным бухгалтером или финансовым директором аудируемого лица). В определенных обстоятельствах аудитору могут потребоваться письма-представления от других членов руководства аудируемого лица. Например, аудитор может посчитать необходимым получить официальное заявление относительно полноты представления протоколов всех собраний акционеров, заседаний совета директоров и иных органов управления аудируемого лица от сотрудника, ответственного за ведение данных протоколов.

Если руководство аудируемого лица отказывается представить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми, это признается ограничением объема аудита. В связи с таким отказом аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. В подобных случаях аудитор должен также критически оценить надежность и достоверность других заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в ходе аудита, а также проанализировать, может ли отказ в представлении заявлений и разъяснений дополнительно повлиять на аудиторское заключение.

Ниже приводится примерная форма письма-представления.

ПИСЬМО-ПРЕДСТАВЛЕНИЕ

Несмотря на то, что запрос аудитора о представлении заявлений и разъяснений руководства по различным вопросам может побудить руководство аудируемого лица обратить на них внимание и осветить эти вопросы более детально, аудитор должен знать об ограничениях, присущих заявлениям и разъяснениям

руководства с точки зрения их использования в качестве аудиторских доказательств в соответствии с настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

(Бланк аудируемого лица)

_____
(указывается адресат-аудитор)

Настоящее письмо направляется в связи с проводимым Вами аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» с целью выражения мнения о том, отражает ли финансовая (бухгалтерская) отчетность достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации «YYY» на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г.

В соответствии с _____
(указать документ, определяющий полномочия руководителей)
мы признаем свою ответственность за достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

На основании информации, которой мы располагаем, и понимания данных вопросов мы делаем следующие официальные заявления.

(Следует изложение заявлений и разъяснений, касающихся аудируемого лица. Ниже приведен примерный вариант, который может быть изменен в соответствии с конкретными обстоятельствами.)

1. Со стороны руководства организации «YYY» и ее работников, отвечающих за функционирование системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, не было допущено нарушений, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

2. Мы предоставили вам все бухгалтерские регистры и первичные документы, а также все протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров (иные материалы соответствующих органов управления других организаций), проведенные 15 марта 20(XX) г. и 30 сентября 20(XX) г. соответственно.

3. Мы подтверждаем полноту информации, предоставленной в отношении аффилированных с организацией «YYY» лиц.

4. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

5. Организация «YYY» выполнила все договорные обязательства, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в случае их нарушения.

Кроме того, нами не были установлены какие-либо нарушения требований контролирующих органов, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в случае их невыполнения.

6. Следующая информация была должным образом отражена в бухгалтерском учете и там, где это следует, адекватно раскрыта в финансовой (бухгалтерской) отчетности (перечислить).

7. Мы не имеем никаких планов или намерений, которые могут значительно изменить балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

8. Мы не имеем никаких планов прекращения производства какой-либо продукции, а также не имеем других планов или намерений, которые могут привести к возникновению избыточного количества или устареванию материально-производственных запасов, отражение в учете стоимости материально-производственных запасов соответствует существующим требованиям.

9. Организация «YYY» имеет право собственности на все свои активы. Не существует права изъятия активов организации «YYY» за долги, кроме указанных в примечании А к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

10. Мы отразили в учете или раскрыли в примечаниях все обязательства, как фактические, так и условные. В примечании Б к финансовой (бухгалтерской) отчетности отражены все гарантии, предоставленные нами третьим лицам.

11. За исключением данных, указанных в примечании В к финансовой (бухгалтерской) отчетности, не существует никаких событий, произошедших после отчетной даты, которые требуют корректировки или раскрытия в примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

12. Иск организации «ZZZ» был удовлетворен путем выплаты общей суммы в размере XXX, что соответствующим образом отражено в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Не существует и не предвидится предъявления к организации «YYY» каких-либо других претензий, связанных с судебными разбирательствами.

_____
(дата)

Генеральный директор _____
(ф.и.о., подпись)

Главный бухгалтер _____
(ф.и.о., подпись)

Общение аудиторов с руководством аудируемого лица. Общаться с руководством аудируемого лица можно как в устной форме во время посещения аудиторами этого субъекта, так и в письменной форме, направляя аудиторской организации запросы и другие материалы на имя руководства.

При общении с руководством аудируемого лица аудиторская организация должна рассматривать полученную информацию с точки зрения ее уместности, надежности и достаточности, а также полномочий и компетентности лица, ее предоставившего.

Все существенные вопросы общения с руководством аудируемого лица и полученные от него разъяснения должны быть отражены в рабочей документации проверки.

Цель общения с руководством аудируемого лица до начала аудита — оценка возможности проведения аудита и заключение договора на оказание аудиторских и (или) сопутствующих аудиту услуг. Общение с руководством аудируемого лица до начала аудита включает общение на стадии предварительного планирования аудита и общение на стадии переговоров.

На стадии переговоров с руководством аудируемого лица должны быть определены и согласованы существенные условия предстоящего договора (федеральный стандарт № 12). Аудиторской организации рекомендуется разработать с учетом требований законодательства типовые договоры на оказание аудиторских и (или) сопутствующих аудиту услуг, которые должны применяться постоянно.

Целью общения с руководством аудируемого лица во время аудита являются оптимизация аудиторских процедур и обеспечение достижения целей аудита с максимально возможной эффективностью. Во время аудита с руководством аудируемого лица могут обсуждаться вопросы:

— планирования аудита;

— получения аудиторских доказательств;

— оценки аудиторского риска и уровня существенности;

— изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

— использования работы экспертов;

— организационные вопросы, связанные с проведением аудита;

— другие вопросы, связанные с подготовкой и проведением аудита.

Цель общения с руководством аудируемого лица на заключительной стадии аудита — обсуждение выявленных в ходе аудита проблем и согласование предлагаемых аудиторской организацией поправок к аудируемой отчетности (федеральные стандарты № 6, 22, 23 и др.). На заключительной стадии аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться:

— проблемы, с которыми столкнулась аудиторская организация в ходе аудита;

— вопросы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, по которым у аудируемого лица и аудиторской организации возникли разногласия;

— поправки к бухгалтерской отчетности, предложенные аудиторской организацией, вне зависимости от того, произведены ли они в этой отчетности;

— нарушения установленного законодательством РФ порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, влияющие или способные повлиять на ее достоверность;

— выявленные в ходе аудита особенности внешней или внутренней среды, существенно влияющие или способные повлиять на непрерывность деятельности аудируемого лица (нарушение допущения непрерывности деятельности);

— существенные события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения;

— другие вопросы, связанные с завершением аудита.

Существенные вопросы, связанные с завершением аудита, должны быть обсуждены с руководством аудируемого лица, а результаты обсуждения — отражены в рабочей документации проверки.

Взаимодействие аудиторов со службой внутреннего аудита аудируемого лица. Аудиторская организация должна иметь право свободно и в полном объеме общаться с внутренними аудиторами проверяемой организации.

Поскольку задачи внутреннего аудита определяются руководством и (или) собственниками организации, они отличаются от задач внешнего аудита, который обязан дать независимую оценку представленной бухгалтерской отчетности. Вместе с тем средства решения специфических задач, стоящих перед внешним и внутренним аудитом, могут в некоторых случаях совпадать и быть использованы при определении содержания, сроков и объема внешних аудиторских процедур.

Если в результате предварительной оценки внутреннего аудита достигнуто взаимопонимание и принято решение использовать работу внутренних аудиторов, аудиторская организация должна найти дополнительные доказательства эффективности этой работы.

В соответствии с федеральными стандартами № 8, 29 для эффективного использования работы внутреннего аудита аудиторской организации следует:

— рассмотреть план работы службы внутреннего аудита за интересующий период и провести его обсуждение на возможно более ранней стадии аудита;

— определить порядок встреч с сотрудниками службы внутреннего аудита;

— заранее договориться о сроках проведения работ, объеме аудиторской выборки, уровнях тестов, методах определения выборки и порядке документального оформления выполненной работы, которая будет проведена внутренними аудиторами.

В случае использования работы внутренних аудиторов на эффективность аудиторской проверки могут повлиять:

— взаимная координация планов аудиторской проверки;

— обмен отчетами;

— регулярные рабочие встречи;

— свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;

— совместное представление отчетов руководству и (или) собственникам экономического субъекта;

— общий порядок документирования аудита.

Аудиторская организация должна иметь доступ к интересующим ее отчетам внутреннего аудита и быть информирована по любому важному вопросу, который, по мнению внутреннего аудитора, может повлиять на работу аудиторской организации.

Аудиторская организация информирует руководство и (или) собственников аудируемого лица (федеральный стандарт № 22) и, возможно, руководителя службы внутреннего аудита о любых обнаруженных факторах, которые могут быть использованы для повышения эффективности и результативности работы внутреннего аудита в будущем.

Аудиторская организация в ходе своей проверки не должна полностью полагаться на работу внутренних аудиторов. Необходимо проводить контрольные проверки

статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами. Если они дают сходные (сопоставимые) результаты, корректив в намеченной работе не требуется. В случае выявления расхождений необходимо принять адекватные меры, например, изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

3.9. Контроль качества услуг в аудиторских организациях

Аудиторская организация должна установить систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие и (или) прочие аудиторские услуги в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов РФ, федеральными стандартами аудиторской деятельности, стандартами аудиторских саморегулируемых организаций, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий. Основные положения по контролю качества аудита изложены в федеральном стандарте № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях».

При разработке аудиторской организацией внутрифирменного стандарта контроля качества аудита она должна использовать следующие понятия:

а) «руководитель задания» — руководитель аудиторской организации или иное уполномоченное лицо аудиторской организации, который (которое) несет ответственность за выполнение задания, а также за отчет (заключение), выдаваемый от имени аудиторской организации;

б) «проверка качества выполнения задания» — процесс, призванный до выдачи отчета по результатам выполнения задания объективно оценить существенные суждения, принятые аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла при подготовке отчета;

в) «лицо, проводящее проверку качества выполнения задания» — руководитель или иное уполномоченное лицо аудиторской организации, стороннее компетентное лицо или группа таких лиц, которые обладают достаточным надлежащим опытом и полномочиями, чтобы провести проверку качества выполнения задания;

г) «аудиторская группа» — все работники, занятые выполнением задания, включая любых экспертов, привлеченных аудиторской организацией в связи с выполнением данного задания;

д) «инспекция» — процедуры, проводимые в отношении завершенных заданий с целью подтверждения соблюдения аудиторской группой принципов и процедур контроля качества, установленных в аудиторской организации;

е) «общественно значимый хозяйствующий субъект» — хозяйствующий субъект, в коммерческую деятельность которого прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц, — открытое акционерное общество и иная организация, имеющая публично размещаемые (размещенные) и (или) публично обращающиеся ценные бумаги, финансовая организация, работающая со средствами физических и юридических лиц, другие организации;

ж) «мониторинг» — процесс, предусматривающий непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, включая периодическую инспекцию на выборочной основе завершенных заданий, осуществляемый с целью достижения разумной уверенности в том, что система контроля качества функционирует эффективно;

з) «сетевая организация» — хозяйствующий субъект, который имеет общий контроль, общих собственников или руководство с другой организацией и который может быть признан на разумной основе любой третьей стороной, располагающей соответствующей информацией, частью национальной или международной сети организаций;

и) «работники аудиторской организации» — руководители и специалисты аудиторской организации;

к) «специалисты аудиторской организации» — лица, состоящие в трудовых и гражданско-правовых отношениях с аудиторской организацией и участвующие в проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг, за исключением руководства аудиторской организации;

л) «руководство аудиторской организации» — лица, обладающие полномочиями заключать договоры оказания аудиторских и сопутствующих аудиту услуг от имени аудиторской организации;

м) «разумная уверенность» — высокая, но не абсолютная степень уверенности;

н) «стороннее компетентное лицо» — лицо, не являющееся работником аудиторской организации, которое

обладает достаточной профессиональной компетентностью, чтобы быть руководителем аналогичного задания (например, руководитель другой аудиторской организации или представитель профессионального аудиторского объединения, члены которого могут проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги).

Система контроля качества услуг аудиторской организации должна устанавливать принципы и процедуры в отношении каждого из следующих элементов:

а) обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией;

б) этические требования;

в) принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества;

г) кадровая работа;

д) выполнение задания;

е) мониторинг.

Принципы и процедуры контроля качества услуг должны быть документально оформлены и доведены до сведения работников аудиторской организации. До сведения каждого работника должны быть доведены принципы и процедуры контроля качества услуг, а также цели, для достижения которых они установлены, информация о том, что каждый работник несет персональную ответственность за качество услуг и обязан соблюдать установленные принципы и процедуры. Помимо этого, руководство аудиторской организации должно признать важность обратной связи с работниками по вопросам контроля качества услуг, для чего необходимо поощрять работников высказывать их точку зрения в отношении вопросов контроля качества услуг.

Обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией. Аудиторская организация своим распорядительным документом должна установить принципы и процедуры, способствующие поддержанию внутренней культуры, основанной на признании того, что обеспечение качества услуг является первостепенной задачей. Эти принципы и процедуры должны предусматривать ответственность руководства аудиторской организации за систему контроля качества услуг в аудиторской организации.

Руководство аудиторской организации оказывает значительное влияние на культуру производства аудиторской

организации. Поддержание культуры производства, ориентированной на качество, зависит от четких последовательных оперативных действий и распоряжений со стороны всех уровней руководства аудиторской организации, демонстрирующих важность системы контроля качества услуг в аудиторской организации и необходимость:

— оказания аудиторских услуг в соответствии с федеральными стандартами и требованиями нормативных правовых актов;

— выдачи аудиторского заключения или иного отчета, соответствующих условиям конкретного задания.

Такие действия и распоряжения руководства аудиторской организации способствуют поддержанию культуры производства, в которой ценится и поощряется высококачественная работа. Информация о них может доводиться до сведения работников аудиторской организации посредством обучающих семинаров, совещаний, формальных и неформальных бесед, внутренних отчетов или информационных сообщений. Указанные распоряжения должны содержаться во внутренних регламентах аудиторской организации, в том числе в методических материалах, а также должны быть учтены в процедурах оценки результатов индивидуальной работы и уровня профессиональной компетентности как руководителей аудиторской организации, так и специалистов.

Особое значение имеет признание руководством аудиторской организации как наиважнейшей цели деятельности аудиторской организации достижения высокого качества выполнения всех заданий. Для этого:

а) аудиторская организация должна устанавливать обязанности руководства таким образом, чтобы коммерческие соображения не преобладали над качеством выполняемой работы;

б) принципы и процедуры, применяемые в аудиторской организации в отношении оценки выполненной работы, оплаты и повышения в должности (включая систему поощрения) работников, должны демонстрировать приверженность аудиторской организации качеству;

в) аудиторская организация должна направлять средства в достаточном объеме на развитие и документирование принципов и процедур контроля качества услуг.

Лицо, которое руководство аудиторской организации назначает ответственным за функционирование системы

контроля качества, должно обладать достаточным надлежащим опытом и профессиональной компетентностью, а также необходимыми полномочиями для выполнения своих функций.

Надлежащий опыт и профессиональная компетентность позволят лицу, ответственному за функционирование системы контроля качества, выявить и понять проблемы контроля качества услуг, а также разработать соответствующие принципы и процедуры.

Этические требования. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что ее работники соблюдают необходимые этические требования.

Этические требования, применяемые к аудиторским и обзорным проверкам бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также к иным заданиям, обеспечивающим уверенность или связанным с оказанием сопутствующих аудиту услуг, включают нормы, установленные Кодексом этики аудиторов России, и базируются на этических принципах, предусмотренных федеральным стандартом аудиторской деятельности № 1.

Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что аудиторская организация, ее работники и иные лица, которые должны соблюдать независимость (включая экспертов, привлеченных к работе по договору, а также работников сетевой организации), соблюдают независимость в случаях, установленных законодательством РФ и Кодексом этики саморегулируемой организацией аудиторов. Такие принципы и процедуры должны позволять:

а) доводить требования в отношении независимости до сведения работников аудиторской организации и иных лиц, которые должны соблюдать такие требования;

б) выявлять и оценивать обстоятельства и отношения, создающие угрозы независимости, а также предпринимать соответствующие действия для устранения таких угроз или сведения их до приемлемого уровня путем принятия надлежащих мер предосторожности или (если необходимо) отказа от выполнения задания.

Указанные выше принципы и процедуры должны устанавливать:

а) обязанность руководителей заданий предоставлять аудиторской организации надлежащую информацию

о заданиях, включая объем оказываемых услуг, для того чтобы аудиторская организация могла оценить соблюдение своей независимости при работе с клиентом;

б) обязанность работников аудиторской организации своевременно сообщать аудиторской организации об обстоятельствах и отношениях, которые могут создавать угрозу ее независимости;

в) необходимость сбора и накапливания соответствующей информации специально уполномоченным работником аудиторской организации, с тем чтобы:

— аудиторская организация и ее работники могли определять, соблюдаются ли требования независимости;

— аудиторская организация могла документально фиксировать и обновлять информацию, имеющую отношение к вопросам независимости;

— аудиторская организация могла предпринять надлежащие меры в отношении выявленных угроз независимости.

Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что любые случаи нарушения независимости будут выявлены и аудиторской организацией будут приняты соответствующие меры по их устранению. Такие принципы и процедуры должны соответствовать следующим требованиям:

а) все, кто обязан соблюдать требование независимости, обязаны незамедлительно сообщать аудиторской организации о любых нарушениях независимости, о которых им станет известно;

б) аудиторская организация должна своевременно сообщать о выявленных нарушениях этих принципов и процедур руководителю аудита или иного задания, который должен на уровне руководства аудиторской организации устранить нарушение, другим работникам аудиторской организации, имеющим к этому отношение, и иным лицам, обязанным соблюдать независимость, которые должны будут принять соответствующие меры;

в) руководитель задания, а также иные лица, обязанные соблюдать независимость, должны своевременно сообщать аудиторской организации о мерах, принятых для устранения нарушения, с тем чтобы аудиторская организация могла оценить необходимость применения дополнительных мер.

Ставшая известной информация о нарушении принципов и процедур независимости должна быть своевременно

доведена до сведения руководителей аудитов или иных заданий, других работников аудиторской организации, имеющих к этому отношение, и, если уместно, сторонних экспертов и работников сетевых организаций для принятия соответствующих мер. Соответствующие меры, предпринимаемые аудиторской организацией и руководителем аудита или иного задания, включают такие действия, которые гарантируют устранение угроз независимости или сведение их до приемлемого уровня, вплоть до отказа от выполнения задания. Помимо этого аудиторская организация должна включать вопросы независимости в обучающие программы для работников, обязанных соблюдать требование независимости.

Не реже одного раза в год работники аудиторской организации, обязанные соблюдать независимость, должны предоставлять аудиторской организации письменное подтверждение соблюдения установленных принципов и процедур независимости, которое может быть составлено на бумажном или электронном носителе. Получая такие подтверждения и принимая соответствующие меры в случае нарушения независимости, аудиторская организация наглядно демонстрирует своим работникам, насколько важное значение она придает вопросам независимости.

Угроза «привычности» может возникнуть в результате назначения на одно и то же задание, обеспечивающее уверенность, в течение длительного времени одних и тех же работников, осуществляющих руководство заданием на разных уровнях. Поэтому в аудиторской организации должны быть разработаны принципы и процедуры:

а) устанавливающие критерии, позволяющие своевременно распознать возникшую угрозу «привычности», требующую принятия соответствующих мер безопасности для ее сведения до приемлемого уровня;

б) предусматривающие периодическую (не реже одного раза в семь лет) ротацию работников, осуществляющих руководство аудиторской проверкой одного и того же общественно значимого хозяйствующего субъекта на разных уровнях.

При установлении критериев, позволяющих выявить необходимость принятия мер безопасности в отношении угрозы «привычности» или иного негативного влияния на качество выполнения задания, аудиторская организация должна учитывать:

а) характер задания, в том числе насколько оно является предметом публичного интереса;

б) продолжительность работы сотрудников над конкретным заданием.

Такими мерами безопасности могут быть, например, периодическая ротация работников, осуществляющих руководство аудитом или иным заданием на разных уровнях, или обязательная обзорная проверка качества выполнения задания.

Принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, регулирующие порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом, обеспечивающие разумную уверенность в том, что принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом будет осуществляться только в отношении заданий:

а) в которых аудиторская организация положительно оценила честность руководства предполагаемого аудируемого лица или лица, которому будут оказаны сопутствующие аудиту услуги, и не обладает информацией, которая свидетельствовала бы о противоположном;

б) которые аудиторская организация способна выполнить, обладая необходимыми возможностями, временем и ресурсами;

в) при выполнении которых аудиторская организация не будет нарушать этические требования.

При решении вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом аудиторская организация должна получить информацию, которую считает необходимой в данных обстоятельствах. В случае, если аудиторской организацией были обнаружены какие-то проблемы, но тем не менее аудиторская организация приняла решение принять на обслуживание нового клиента или продолжить сотрудничество с уже существующим клиентом, способ разрешения проблем должен быть документально оформлен.

При оценке честности руководства потенциального клиента аудиторская организация должна учитывать, например:

а) личность и деловую репутацию основных собственников потенциального клиента, его руководства, аффилированных лиц, представителей собственника;

б) характер хозяйственных операций клиента, включая его деловую практику;

в) информацию об отношении основных собственников потенциального клиента, его руководства, представителей собственника к контрольной среде или вопросу неадекватного толкования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

г) насколько неадекватно низким клиент стремится установить размер денежного вознаграждения аудиторской организации за проведение аудита или оказание сопутствующих аудиту услуг;

д) проявления ненадлежащего ограничения объема аудита;

е) признаки того, что клиент занимается легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, или другой криминальной деятельностью;

ж) причины назначения данной аудиторской организации и неназначения предшествующего аудитора.

Информацию о честности руководства потенциального клиента аудиторская организация может получать, например, из следующих источников:

а) общение с аудиторской организацией, оказывающей услуги потенциальному клиенту в текущем периоде или в предшествующие периоды, обсуждение с третьими сторонами;

б) запросы в адрес таких третьих сторон, как банки, организации, оказывающие клиенту юридические услуги, другие представители финансовых и деловых кругов;

в) иные открытые источники информации.

При оценке возможностей, профессиональной компетентности, временных рамок и ресурсов аудиторской организации для решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом аудиторская организация должна проанализировать конкретные требования к заданию, руководителю аудита или иного задания и специалистам всех уровней. В частности, аудиторская организация анализирует:

а) знания работников в конкретной отрасли или области;

б) опыт применения требований нормативных правовых актов РФ или возможность быстрого приобретения необходимых навыков и знаний;

в) наличие достаточного для выполнения задания количества работников, владеющих необходимыми знаниями и обладающих соответствующей профессиональной компетентностью;

г) возможность привлечения сторонних экспертов в случае необходимости;

д) наличие в составе работников лиц, отвечающих критериям и требованиям, предъявляемым к лицам, способным выполнять обзорные проверки качества выполнения задания, если это применимо;

е) способность аудиторской организации выполнить задание в установленные сроки.

Аудиторская организация также должна оценить, может ли принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом вызвать фактический или воспринимаемый конфликт интересов. При выявлении потенциального конфликта интересов аудиторская организация должна оценить целесообразность принятия задания.

Решение о продолжении сотрудничества с аудируемым лицом предполагает оценку всех существенных вопросов, возникших в ходе выполнения текущего или предшествующих заданий, а также их последствий для возможного продолжения сотрудничества. Например, клиент мог начать расширять свою деятельность в отрасли, знания и опыт работы в которой у аудиторской организации отсутствуют.

Если аудиторская организация получает информацию, которая привела бы к отказу от выполнения задания, если бы она стала известна раньше, то принципы и процедуры, связанные с продолжением выполнения задания и сотрудничества с клиентом, должны предусматривать оценку:

а) профессиональной и юридической ответственности, применимой к данным обстоятельствам, включая возможное требование к аудиторской организации сообщить соответствующую информацию лицу (лицам), которое ее назначило;

б) возможности отказа от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от дальнейшего сотрудничества с клиентом.

Принципы и процедуры, регулирующие порядок отказа от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от дальнейшего сотрудничества с клиентом, предусматривают следующее:

а) обсуждение с уполномоченными лицами руководства клиента и представителями собственника клиента мер, которые аудиторская организация может предпринять в сложившихся обстоятельствах;

б) обсуждение с уполномоченными лицами руководства клиента и представителями собственника клиента возможности отказа от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от продолжения сотрудничества, а также причин отказа, если аудиторская организация считает отказ целесообразным;

в) рассмотрение вопроса о наличии требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности или иных нормативных правовых актов РФ в отношении исключения или предоставления возможности аудиторской организации отказаться от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от продолжения сотрудничества с сообщением причин отказа соответствующим регулирующим органам;

г) документальное оформление значимых вопросов, их обсуждения, сделанных выводов с их аргументацией.

Кадровая работа. Аудиторская организация должна установить принципы и процедуры, призванные обеспечить разумную уверенность в том, что она обладает достаточным по количеству кадровым составом, владеющим необходимыми знаниями, опытом, соблюдающим этические принципы, способным выполнять задания в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов РФ, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.

Принципы и процедуры, установленные аудиторской организацией, должны охватывать следующие элементы кадровой работы:

а) найм работников;

б) оценка результатов выполнения работы;

в) профессиональные навыки работников;

г) профессиональная компетентность;

д) профессиональное развитие;

е) повышение в должности;

ж) оплата труда;

з) оценка нужд работников.

Решение этих вопросов позволяет аудиторской организации устанавливать квалификационные требования и количественные показатели для найма работников, потребность в которых испытывает аудиторская организация для выполнения заданий. Процесс найма работников включает

процедуры, позволяющие отбирать честных работников, стремящихся развивать свои навыки и профессиональную компетентность, которые требуются для выполнения заданий.

Развитие навыков и профессиональной компетентности работников осуществляется посредством:

а) профессионального образования;

б) постоянного профессионального обучения;

в) приобретения опыта в процессе работы;

г) обучения менее опытных специалистов более опытными, в том числе внутри аудиторской группы.

Профессиональная компетентность работников аудиторской организации во многом зависит от соответствующего уровня постоянного профессионального обучения, позволяющего сохранять и приумножать знания и навыки работников. Для этого в своей деятельности аудиторская организация должна придавать особое значение необходимости постоянного профессионального обучения работников всех уровней. Если внутренние преподавательские ресурсы отсутствуют, аудиторская организация может воспользоваться услугами сторонних компетентных лиц, обладающих соответствующей квалификацией.

Оценка результатов выполнения работ, оплата труда и процедуры повышения в должности должны надлежащим образом учитывать и поощрять развитие и поддержание профессиональной компетентности и соблюдение этических принципов. В частности, аудиторская организация должна:

а) информировать работников о своих ожиданиях в отношении выполнения заданий и соблюдения этических принципов;

б) оценивать и консультировать работников в отношении порядка выполнения работ, развития профессиональной компетентности и профессионального роста;

в) помогать работникам понять, что назначение на более ответственную должность зависит помимо прочего от качества выполнения работ и соблюдения этических требований;

г) помогать работникам понять, что несоблюдение установленных принципов и процедур может привести к дисциплинарным мерам.

Значимость и величина аудиторской организации и конкретные обстоятельства влияют на процесс оценки

результатов выполнения работ. Небольшим аудиторским организациям требуются менее формальные методы оценки своих работников.

В аудиторской организации должны быть установлены следующие принципы и процедуры:

а) руководитель аудита или иного задания и работники аудиторской организации, осуществляющие аудит или иное задание, должны обладать соответствующими навыками, профессиональной компетентностью, полномочиями и временем для выполнения своих функций;

б) обязанности руководителя аудита или иного задания и работников аудиторской организации, осуществляющих аудит или иное задание, должны быть четко определены и доведены до их сведения.

Установленные принципы и процедуры должны включать действия по учету и контролю рабочей нагрузки.

Аудиторская организация также должна назначать для выполнения задания соответствующих специалистов, обладающих необходимыми навыками, профессиональной компетентностью и временем, необходимыми для выполнения работы в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов РФ.

В аудиторской организации должны быть установлены процедуры оценки навыков и профессиональной компетентности своих работников. При назначении аудиторских групп и определении требующегося уровня надзора должны рассматриваться следующие вопросы:

а) понимание заданий и практический опыт выполнения аналогичных по характеру и сложности заданий, приобретенный посредством соответствующего обучения и предыдущей работы;

б) знание и понимание федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, а также требований нормативных правовых актов РФ;

в) соответствующие технические знания, в том числе знание соответствующих информационных технологий;

г) знание отрасли, в которой клиент осуществляет свою деятельность;

д) способность формировать профессиональное суждение;

е) понимание принципов и процедур контроля качества, установленных в аудиторской организации.

Выполнение задания. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов РФ, а также в том, что аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.

Аудиторская организация посредством установления соответствующих принципов и процедур должна стремиться обеспечить качественное выполнение заданий на постоянной основе. Как правило, это достигается посредством применения соответствующих руководств в бумажной или электронной форме с применением программного обеспечения и стандартизированных форм документов, а также отраслевых и проблемно-ориентированных методических рекомендаций, охватывающих следующие вопросы:

а) инструктаж аудиторской группы перед заданием с целью уяснения и понимания ее членами целей и задач;

б) порядок соблюдения применимых стандартов;

в) порядок надзора за выполнением задания, обучения работников и инструктажа;

г) методы проведения обзорной проверки качества выполнения задания, значимых суждений и выданного аудиторского заключения или иного отчета;

д) соответствующее документирование выполненной работы, а также временных рамок и объема обзорной проверки качества выполнения задания;

е) порядок актуализации принципов и процедур.

Все члены аудиторской группы должны понимать цели и задачи выполняемого ими задания. Работа в группе и соответствующее обучение необходимы, чтобы помочь менее опытным членам аудиторской группы понять цели порученной им работы.

Надзор за выполнением задания включает:

а) наблюдение за ходом выполнения задания;

б) оценку навыков и профессиональной компетентности каждого члена аудиторской группы, наличия у него времени, достаточного для выполнения задания, понимания данных ему инструкций, а также соответствия его работы запланированному подходу;

в) решение значимых вопросов, возникающих в ходе выполнения задания, оценка их значимости и в случае необходимости соответствующее изменение запланированного подхода;

г) выявление вопросов, в отношении которых необходимо проведение в ходе выполнения задания консультаций или рассмотрение более опытными членами аудиторской группы.

Надзорные функции подразумевают проверку работы менее опытных членов аудиторской группы более опытными, включая руководителя аудита или иного задания. Лица, осуществляющие надзор, оценивают:

а) соответствует ли выполненная работа федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, а также требованиям нормативных правовых актов РФ;

б) возникали ли значимые вопросы, требовавшие дальнейшего рассмотрения;

в) проводились ли консультации, и если да, то были ли выводы этих консультаций документально оформлены и применены на практике;

г) есть ли необходимость в пересмотре характера, временных рамок и объема выполненной работы;

д) насколько выполненная работа подтверждает полученные выводы и документально оформлена;

е) достаточность и надлежащий характер полученных аудиторских доказательств, на которых основывается аудиторское заключение или иной отчет;

ж) достигнуты ли цели выполненных процедур.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, призванные обеспечить разумную уверенность в том, что:

а) по сложным и спорным вопросам могут быть получены соответствующие консультации;

б) имеются достаточные ресурсы для получения соответствующих консультаций;

в) характер и объем таких консультаций должны быть документально оформлены;

г) выводы, сделанные по результатам консультаций, должны быть документально оформлены и применены на практике.

Консультирование предполагает обсуждение на соответствующем профессиональном уровне как в самой аудиторской организации, так и со сторонними компетентными лицами, обладающими соответствующими

знаниями и опытом, решений сложных или спорных вопросов.

При консультировании используются соответствующие информационные источники, а также коллективный опыт и знания работников аудиторской организации. Аудиторская организация должна поддерживать культуру производства при проведении консультаций, способствующих качественному выполнению задания и формированию профессионального суждения. Проведение консультаций является важной стороной деятельности аудиторской организации, и стремление работников консультироваться по сложным и спорным вопросам должно поощряться.

Для того чтобы проведение консультаций с компетентными лицами было результативным, необходимо, чтобы этим лицам была предоставлена вся исходная информация, на основании которой они могли бы дать соответствующие рекомендации по методологическим, этическим и иным вопросам. Порядок получения консультаций предполагает обращение к лицам, имеющим соответствующие знания, полномочия и опыт, как в аудиторской организации, так и за ее пределами. Выводы, сделанные в результате таких консультаций, должны быть должным образом документально оформлены и применены на практике.

Если у аудиторской организации нет соответствующих собственных ресурсов, она может обратиться за консультацией к сторонним компетентным лицам:

а) другим аудиторским организациям;

б) профессиональным аудиторским объединениям и регулирующим органам;

в) иным организациям, которые оказывают соответствующие услуги в области контроля качества аудиторских и сопутствующих аудиту услуг.

Прежде чем заключать договор на оказание услуг по контролю качества, аудиторская организация должна оценить, соответствует ли обстоятельствам профессиональная компетентность стороннего лица.

Документация, касающаяся проведения консультаций по сложным или спорным вопросам с компетентным лицом, должна быть согласована обеими сторонами — лицом, обратившимся за консультацией, и лицом, предоставившим консультацию. Документация должна быть достаточно полной и детальной, чтобы раскрывать:

а) предмет консультации;

б) результаты консультации, включая все принятые решения, основания для этих решений и способы их применения на практике.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры в отношении порядка разрешения разногласий между членами аудиторской группы и лицом, предоставляющим консультации, или между руководителем задания и лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания. Процесс разрешения разногласий должен быть документально оформлен и применим на практике.

Указанные процедуры способствуют выявлению разногласий на самом раннем этапе, обеспечивают четкое руководство в отношении последующих действий, а также требуют документального оформления разрешения разногласий и применения их на практике. Аудиторское заключение или иной отчет могут быть выданы только после того, как будут разрешены все разногласия.

Аудиторская организация, использующая услуги компетентных сторонних лиц для проведения обзорной проверки качества выполнения задания, должна признавать, что могут иметь место разные мнения, и устанавливать соответствующие процедуры для разрешения разногласий, например, посредством получения консультаций у стороннего компетентного лица или другой аудиторской организации, профессионального аудиторского объединения или регулирующего органа.

В аудиторской организации должны быть разработаны принципы и процедуры в отношении проведения обзорных проверок качества выполнения определенных видов заданий с целью объективной оценки значимых суждений и выводов аудиторской группы, послуживших основой выданного аудиторского заключения или иного отчета. Такие принципы и процедуры должны:

а) предусматривать проведение обзорных проверок качества выполнения всех аудитов бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов;

б) формулировать критерии, при наличии которых обзорные проверки качества выполнения задания должны также проводиться и в отношении определенных аудитов, обзорных проверок финансовой информации, других заданий;

в) предусматривать проведение обзорных проверок качества выполнения всех заданий, отвечающих критериям, предусмотренным законодательством РФ.

Принципы и процедуры аудиторской организации должны запрещать выдачу аудиторских заключений или иных отчетов до тех пор, пока не будет закончена обзорная проверка качества выполнения задания.

При определении критериев заданий, не связанных с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, которые подлежат обзорной проверке качества их выполнения, аудиторские организации учитывают:

а) характер задания, в том числе насколько оно является предметом общественного интереса;

б) наличие в конкретном задании или классе заданий необычных обстоятельств или рисков.

В аудиторской организации должны быть разработаны принципы и процедуры, устанавливающие:

а) характер, временные рамки и объем обзорной проверки качества выполнения заданий;

б) критерии и требования, предъявляемые к лицам, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания;

в) требования к документальному оформлению обзорной проверки качества выполнения задания.

Обзорная проверка качества выполнения задания, как правило, включает обсуждение с руководителем аудиторской проверки или иного задания, обзор бухгалтерской (финансовой) отчетности или иной предметной информации, а также анализ аудиторского заключения или иного отчета, в частности, его соответствия условиям конкретного задания. Также обзорная проверка качества выполнения задания предусматривает выборочный анализ рабочих документов аудитора, связанных со значимыми суждениями и выводами, сделанными аудиторской группой. Объем обзорной проверки качества выполнения задания зависит от сложности задания и риска того, что аудиторское заключение или иной отчет могут не соответствовать условиям конкретного задания. Обзорная проверка качества выполнения задания не снижает ответственности руководителя аудиторской проверки или иного задания.

Обзорная проверка качества выполнения заданий, связанных с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности

общественно значимых хозяйствующих субъектов, охватывает следующие вопросы:

а) оценка аудиторской группой независимости аудиторской организации с учетом конкретного задания;

б) оценка значимых рисков, выявленных в ходе выполнения задания, и процедуры, выполняемые в ответ на оцененные аудитором риски;

в) суждения в отношении существенности в аудите и значимых рисков;

г) получение соответствующих консультаций по сложным или спорным вопросам или при расхождении мнений, а также выводы, сделанные по результатам этих консультаций;

д) значимость исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе выполнения задания;

е) обстоятельства, информация о которых должна быть доведена до сведения руководства, представителей собственника или иных лиц аудируемого лица;

ж) соответствие выбранных для анализа рабочих документов аудитора выполненной работе, послужившей основой для формирования значимых суждений и сделанных выводов;

з) соответствие проекта аудиторского заключения или иного отчета условиям конкретного задания.

Обзорные проверки качества выполнения заданий, не являющихся аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, могут в зависимости от обстоятельств охватывать все указанные аспекты в полном объеме или частично.

Лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, должно проводить ее своевременно, на нужном этапе задания, чтобы значимые вопросы могли быть быстро решены до выдачи аудиторского заключения или иного отчета.

Если руководитель задания не соглашается с рекомендациями лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, и данное разногласие не удается урегулировать, то аудиторское заключение или иной отчет не могут быть выданы до тех пор, пока вопрос не будет решен в соответствии с процедурами, установленными в аудиторской организации для разрешения разногласий.

Принципы и процедуры аудиторской организации должны также включать порядок назначения лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения

задания, и предъявляемые к нему следующие критерии и требования:

а) уровень квалификации, необходимый для выполнения этих функций, включая необходимый опыт и полномочия;

б) объем консультаций, связанных с выполнением задания, предоставляемых лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания, превышение которого может создать угрозу объективности суждений данного лица.

Принципы и процедуры аудиторской организации в отношении уровня квалификации лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, касаются профессиональной компетентности, знаний, опыта и полномочий, необходимых для выполнения этих функций. Уровень достаточной профессиональной компетентности, знаний, опыта и полномочий зависит от условий конкретного задания. Помимо этого, лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, должно обладать опытом, достаточным для выполнения функций руководителя соответствующего задания, и соответствующими полномочиями.

Принципы и процедуры аудиторской организации разрабатываются таким образом, чтобы не создавать угрозу объективности лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания. Для этой цели лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания:

а) не должно быть выбрано по указанию руководителя аудита или иного задания;

б) в период проведения обзорной проверки качества выполнения задания никаким образом не должно участвовать в выполнении этого задания;

в) не должно принимать решений за аудиторскую группу;

г) не должно быть поставлено в какие-либо иные условия, которые могли бы создать угрозу его объективности.

Руководитель задания может в ходе выполнения задания консультироваться с лицом, осуществляющим обзорную проверку качества выполнения задания, в той степени, в которой не будет нарушена объективность этого лица. Если характер и объем таких консультаций становятся значительными, то члены аудиторской группы и лицо, осуществляющее обзорную проверку качества выполнения задания, должны проявить осмотрительность, чтобы не создать угрозу объективности проверяющего. В случае если это невозможно, на роль лица, осуществляющего обзорную

проверку качества выполнения задания, или на роль лица, консультирующего членов аудиторской группы по вопросам, связанным с выполнением задания, должно быть назначено другое лицо из состава работников аудиторской организации или стороннее компетентное лицо. В аудиторской организации должны быть установлены процедуры, предусматривающие замену лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания, в тех случаях, когда его объективность может быть подвергнута сомнению.

При необходимости проведения обзорных проверок качества задания, выполняемого индивидуальным аудитором или небольшой аудиторской организацией, возможно привлечение стороннего компетентного лица. Индивидуальные аудиторы или небольшие аудиторские организации могут привлекать другие аудиторские организации для осуществления обзорных проверок качества выполнения задания.

Принципы и процедуры, относящиеся к документированию обзорной проверки качества выполнения задания, должны предусматривать документальное оформление того, что:

а) были осуществлены установленные в аудиторской организации процедуры обзорной проверки качества выполнения задания;

б) процедуры обзорной проверки качества выполнения задания были осуществлены до выдачи аудиторского заключения или иного отчета;

в) лицу, осуществляющему проведение обзорной проверки качества выполнения задания, не стало известно о не решенных в ходе выполнения задания вопросах, которые могли бы привести его к выводу о том, что сформированные аудиторской группой значимые суждения и выводы являются ненадлежащими.

Мониторинг. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, связанные с системой контроля качества, обеспечивающие разумную уверенность в том, что они являются уместными, адекватными, эффективными и соблюдаются на практике. Эти принципы и процедуры должны включать текущий анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, а также периодические выборочные инспекции завершенных заданий.

Целью мониторинга соответствия принципов и процедур контроля качества является оценка:

а) соблюдения федеральных стандартов аудиторской деятельности и требований нормативных правовых актов РФ;

б) надлежащей организации и эффективного функционирования системы контроля качества;

в) надлежащего применения принципов и процедур контроля качества, в результате чего аудиторские заключения и иные отчеты, выдаваемые аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

В аудиторской организации ответственность за мониторинг должна быть возложена на руководящих сотрудников аудиторской организации или других лиц, обладающих достаточным опытом и полномочиями. Осуществляемый уполномоченными лицами мониторинг системы контроля качества охватывает вопросы ее организации и эффективности функционирования.

Текущие рассмотрение и оценка системы контроля качества охватывают следующие вопросы:

а) анализ учета аудиторской организацией соответствующих изменений в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности и нормативных правовых актах РФ, касающихся принципов и процедур системы контроля качества, письменного подтверждения соблюдения принципов и процедур независимости, постоянного профессионального обучения, вопросов, связанных с принятием на обслуживание нового клиента или продолжением сотрудничества с уже существующим клиентом по конкретным заданиям;

б) выявление необходимости внесения изменений в систему контроля качества или ее улучшения;

в) доведение до сведения работников аудиторской организации недостатков, выявленных в системе контроля качества, как на уровне ее организации, так и соблюдения на практике ее принципов и процедур;

г) контроль со стороны уполномоченных лиц за своевременным внесением необходимых изменений в принципы и процедуры системы контроля качества аудиторской организации.

Выборочная инспекция завершенных заданий, как правило, проводится на цикличной основе уполномоченными лицами. Задания, выбранные для инспекции, включают по меньшей мере хотя бы по одному заданию каждого руководителя задания, выполненному в период цикла, который, как правило, составляет не более трех лет. Организация

инспекционного цикла, включая временные рамки выбора заданий, зависит от многих факторов, например:

а) от масштабов деятельности аудиторской организации;

б) количества и территориального расположения подразделений аудиторской организации;

в) результатов процедур предыдущего мониторинга;

г) уровня полномочий, делегированных работникам и подразделениям аудиторской организации (например, отдельные подразделения могут быть уполномочены самостоятельно осуществлять инспекции или на это имеет право только центральный аппарат);

д) характера и сложности аудиторской практики и ее организации;

е) рисков, связанных с клиентами аудиторской организации и выполняемыми специальными заданиями.

Процесс инспекции включает выбор отдельных заданий, часть из которых может быть выбрана без уведомления об этом выполнявших их аудиторских групп. Лица, осуществляющие инспекции, не должны участвовать как в выполнении самого задания, так и в обзорной проверке качества его выполнения. При определении объема инспекции аудиторская организация может также учитывать выводы, сделанные по результатам независимого внешнего контроля качества. Тем не менее, проведенный независимый контроль качества не может служить заменой внутренней программе мониторинга.

Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут привлечь к проведению инспекций и других процедур мониторинга стороннее компетентное лицо или другую аудиторскую организацию. Также они могут установить способы совместного с аналогичными организациями использования этих ресурсов, чтобы упростить процесс осуществления процедур мониторинга.

Аудиторская организация должна оценивать последствия недостатков, выявленных в результате проведения мониторинга, и определять, являются ли они:

а) случаями, которые не обязательно указывают на то, что система контроля качества аудиторской организации не в состоянии обеспечить разумную уверенность в том, что аудиторская организация и ее работники осуществляют проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями

нормативных правовых актов РФ, а также в том, что торские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания;

б) систематическими, повторяющимися или иными значительными недостатками, требующими своевременного принятия соответствующих мер.

Аудиторская организация должна сообщать о недостатках, выявленных по результатам мониторинга, о рекомендациях по их устранению руководителям аудитов и иных заданий, а также имеющим к этому отношение работникам.

Результатом оценки аудиторской организацией каждого недостатка должны стать рекомендации в отношении одного или нескольких следующих аспектов:

а) принятие мер в отношении отдельного задания или конкретного работника;

б) сообщение выводов лицам, ответственным за непрерывное профессиональное обучение;

в) внесение изменений в принципы и процедуры контроля качества;

г) применение дисциплинарных мер воздействия в отношении лиц, не соблюдающих принципы и процедуры аудиторской организации, особенно в отношении тех, кто делает это систематически.

Если результаты мониторинга указывают на несоответствие выданного аудиторского заключения или иного отчета условиям конкретного задания или на невыполнение некоторых процедур в ходе выполнения задания, то аудиторская организация должна решить, какие дальнейшие меры следует предпринять в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов РФ. В этом случае следует также рассмотреть необходимость получения юридической консультации.

Не реже одного раза в год аудиторская организация должна сообщать о результатах мониторинга системы контроля качества руководителям аудитов и иных заданий и другим руководящим сотрудникам аудиторской организации. Такое сообщение позволит аудиторской организации и этим лицам предпринять своевременные и нужные меры в соответствии с их ответственностью и полномочиями. Сообщаемая информация должна включать:

а) описание выполненных процедур мониторинга;

б) выводы, сделанные по результатам осуществленного мониторинга;

в) описание систематических, повторяющихся или иных значительных недостатков (если имелись), а также мер, предпринятых по их устранению.

При сообщении о выявленных недостатках всем иным лицам, кроме руководителей аудитов и иных заданий и других руководящих сотрудников аудиторской организации, названия заданий обычно не упоминаются, за исключением случаев, когда это необходимо сделать для того, чтобы имеющие отношение к этим заданиям лица выполняли свои обязанности надлежащим образом.

Некоторые аудиторские организации, которые являются участниками сетей или ассоциаций, могут выполнять процедуры мониторинга, частично или полностью соответствующие процедурам сетевого мониторинга. Если аудиторские организации являются участниками сети, требующей осуществления мониторинга в соответствии с общими для сети принципами и процедурами, а также настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, и полагаются на такую систему мониторинга, то:

а) сеть должна не реже одного раза в год предоставлять всю информацию об объеме, временных рамках и результатах мониторинга соответствующим лицам сетевых организаций;

б) сеть должна своевременно сообщать о выявленных недостатках системы контроля качества соответствующим лицам сетевых организаций для того, чтобы соответствующие меры могли быть приняты;

в) руководители заданий сетевых организаций могут полагаться на результаты сетевого мониторинга, пока аудиторская организация или сеть не порекомендует иное.

При документальном оформлении мониторинга:

а) должны быть описаны процедуры мониторинга, включая процедуру выбора заданий для инспекции;

б) фиксируются оценки соблюдения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и требований нормативных правовых актов РФ, надлежащей организации и эффективности функционирования системы контроля качества и надлежащего применения принципов и процедур контроля качества, в результате чего аудиторская организация выдает аудиторские заключения или иные отчеты, соответствующие условиям конкретных заданий;

в) должны быть описаны выявленные недостатки, дана оценка их последствий и сформулированы основания для принятия дальнейших мер.

В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что надлежащим образом осуществляется работа:

а) с жалобами и претензиями относительно того, что работа, выполненная аудиторской организацией, не соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и требованиям нормативных правовых актов РФ;

б) с претензиями относительно несоблюдения процедур контроля качества работы аудиторской организации.

Жалобы и претензии могут поступать как от лиц, работающих в аудиторской организации, так и от иных лиц. Они могут поступать от работников аудиторской организации, клиентов или третьих сторон и могут быть предъявлены членам аудиторских групп или другим работникам аудиторской организации.

В аудиторской организации должен быть установлен определенный порядок (как часть системы процедур контроля качества), в соответствии с которым работники аудиторской организации могли бы передавать свои жалобы или претензии без опасений быть наказанными.

В аудиторской организации такие жалобы и претензии должны быть расследованы в соответствии с установленными процедурами. Расследование должен проводить опытный руководящий сотрудник аудиторской организации, обладающий соответствующим опытом и знаниями и не участвующий в выполнении задания. При расследовании может потребоваться консультация юриста. Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут для проведения расследования воспользоваться услугами сторонних компетентных лиц или другой аудиторской организации. Жалобы и претензии, а также ответные действия аудиторской организации должны быть документально оформлены.

Если по результатам расследования будут выявлены недостатки в организации и функционировании системы контроля качества услуг аудиторской организации или случаи несоблюдения отдельными лицами принципов и процедур системы контроля качества услуг аудиторской организации,

аудиторская организация должна предпринять соответствующие меры.

Документирование. В аудиторской организации должны быть установлены принципы и процедуры, требующие надлежащего документирования, обеспечивающего уверенность в том, что каждый элемент системы контроля качества функционирует надлежащим образом.

Порядок документирования определяется аудиторской организацией самостоятельно. Например, крупные аудиторские организации используют электронные базы данных для документирования подтверждения независимости, оценки выполнения задания и результатов мониторинга. Небольшие аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут использовать менее формальные способы — записи, осуществляемые вручную, вопросники и иные формы.

При определении формы и содержания документов, свидетельствующих о функционировании системы контроля качества, должны рассматриваться следующие факторы:

а) масштабы деятельности аудиторской организации и количество ее подразделений;

б) уровни полномочий, делегированных работникам и подразделениям аудиторской организации;

в) характер и сложности аудиторской практики и ее организации.

Аудиторская организация должна хранить документы, свидетельствующие о функционировании системы контроля качества, в течение времени, достаточного для того, чтобы лица, осуществляющие мониторинг, могли оценивать соблюдение принципов и процедур контроля качества услуг аудиторской организации, или в течение более длительного срока, если этого требуют нормативные правовые акты РФ.

Вопросы для самоконтроля

1. Какова цель письма о проведении аудита?
2. Дайте характеристику договора на проведение аудиторской проверки.
3. Какова цель общения аудиторов с руководством аудируемого лица?
4. В какой форме могут быть получены разъяснения от руководства аудируемого лица в ходе аудита?
5. Какие вопросы обсуждают аудиторы с руководством аудируемого лица на заключительной стадии аудиторской проверки?
6. В каких случаях аудитор может воспользоваться помощью внутренних аудиторов аудируемого лица?

7. Для чего аудиторская организация в конце проверки составляет информацию руководству аудируемого лица по результатам аудита?

8. Какого рода информация должна быть представлена в письменной информации руководству аудируемого лица по результатам аудита?

9. В каком стандарте аудиторской деятельности рассмотрены вопросы существенности и аудиторского риска?

10. Что такое аудиторский риск?

11. Что такое неотъемлемый риск?

12. Что такое риск контроля?

13. Что такое риск необнаружения?

14. Что такое приемлемый аудиторский риск?

15. Дайте определение понятия «существенность», применяемого в аудите.

16. Что подразумевается под уровнем существенности?

17. В чем заключается оценочный метод определения уровня существенности и аудиторского риска?

18. В чем заключается расчетный метод определения уровня существенности и аудиторского риска?

19. Что такое риск хозяйственной деятельности?

20. Что такое риск существенного искажения бухгалтерской отчетности?

21. Приведите примеры условий и событий, которые могут указывать на риски существенного искажения информации.

22. Что собой представляет мониторинг средств контроля?

23. Что такое значимые риски?

24. Как используются при проведении аудиторской проверки результаты работы третьих лиц?

25. Что собой представляют план и программа проведения аудиторской проверки?

26. Определите состав и назначение аудиторских доказательств.

27. Каким образом осуществляется взаимодействие руководства аудиторского лица с аудиторами?

28. Как происходит общение аудиторов с руководством аудиторского лица?

29. Как проводится контроль качества услуг в аудиторских организациях?

Глава 4

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА И ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

4.1. Методика проведения аудиторских проверок

В третьей главе были рассмотрены основные компоненты, которые включает организация аудиторской проверки. В основном все они изложены в федеральных стандартах аудиторской деятельности и нормативных правовых документах по бухгалтерскому учету и налогообложению. В настоящем параграфе мы рассмотрим подходы для организации таких проверок. Прежде всего отметим, что при проведении аудиторских проверок можно выделить четыре основных подхода к их проведению: бухгалтерский, юридический, специальный и отраслевой.

Бухгалтерский подход является традиционным. Он заключается в разработке элементов проверки по различным разделам бухгалтерского учета, например аудиторская проверка учета кассовых операций, учета расчетов с персоналом по оплате труда, учета расчетов с подотчетными лицами и т.д. Положения, применяемые при аудиторской проверке по счетам бухгалтерского учета в том или ином наборе, выступают составными частями общей методики проведения обязательного аудита. В стандартах аудиторской деятельности они называются *методиками проверки оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета*.

Юридический подход включает в себя разработку положений по проверке различных аспектов составленных документов и выполненных операций организации с юридической точки зрения. В некоторых случаях такие положения пересекаются с бухгалтерскими, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения

хозяйственной деятельности экономического субъекта в учете. Юридический подход можно использовать при проведении аудиторской проверки уставного капитала, он включает в себя экспертизу правильности и полноты формирования уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями. Экспертиза заключенных экономическим субъектом хозяйственных договоров на соответствие применимому законодательству и экспертиза соблюдения экономическим субъектом трудового законодательства также относятся к этому типу методик аудита. В правилах (стандартах) аудиторской деятельности такие методики называют *методиками проверки средств системы контроля*.

Специальный подход включает в себя разработку методик проверки групп экономических субъектов, обладающих общими специальными признаками (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, организационно-правовой формой, налоговым режимом и др.). Например, проведение аудита предприятий с иностранными инвестициями, представительств иностранных юридических лиц, действующих на территории РФ, субъектов малого предпринимательства. Специальные подходы применяются при проверке предприятий, работающих в условиях специальных налоговых режимов по упрощенной системе налогообложения субъектов малого предпринимательства; системе налогообложения в свободных экономических зонах; системе налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях; системе налогообложения при выполнении договоров и соглашений о разделе продукции (ст. 18 НК).

При *отраслевом подходе* разрабатываются методики проведения аудита экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. К таким методикам можно отнести методики аудита: предприятий торговли, сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, банков, страховых организаций, инвестиционных институтов. В них учтены особенности проверки состава затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), организации управленческого учета и др.

При использовании перечисленных подходов целесообразно принимать современные инструментальные средства — тесты, таблицы, анкеты, опросные листы, облегчающие работу аудиторов и ассистентов.

Совокупность комплексов работ экономического субъекта, которые необходимо проверить при проведении аудита, можно разделить на две группы. Первая включает учредительные и другие общие документы, хозяйственные договоры экономического субъекта, учетную политику в целях ведения бухгалтерского учета и налогообложения, отчетность экономического субъекта, систему внутреннего контроля. Для первой группы можно использовать юридический и специальный подходы.

Вторая группа включает информацию по разделам и счетам бухгалтерского учета.

Методику аудиторской проверки данных второй группы можно представить в виде двух частей, каждая из которых включает определенные процедуры.

Первая часть методики включает:

1) перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по данному бухгалтерскому счету (разделу, участку учета);

2) описание альтернативных учетных решений по разделам (участку учета), выбор которых предоставлен экономическому субъекту нормативно-правовыми документами;

3) основную цель проведения проверки;

4) состав первичных документов по разделу (участку учета);

5) перечень основных реестров по разделу (участку учета), включая аналитические и синтетические реестры;

6) бухгалтерскую отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, синтетический счет);

7) классификатор возможных нарушений по разделу (участку, синтетическому счету);

8) перечень типовых нарушений по разделу (участку, синтетическому счету);

9) применение информационных технологий и персональных компьютеров при проведении аудиторских проверок;

10) формирование аудиторского заключения;

11) применение методов экономического анализа при проведении аудита.

Во второй части методики приводятся основные положения по планированию и проведению аудиторской проверки. Он содержит:

12) вопросник для проведения опросов на этапе планирования;

13) план и программу проведения проверки;

14) Перечень аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету (разделу синтетическому счету) и последовательность их выполнения.

Таким образом, можно сделать вывод, что первая часть содержит общие сведения о методике и позволяет использовать приведенные данные для разработки положений второй части.

Рассмотрим содержание первой части методики.

Перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по конкретному бухгалтерскому счету, включает следующие документы:

— устанавливающие основные хозяйственные правоотношения — ГК с указанием конкретных глав и статей;

— документы, определяющие порядок ведения определенных направлений деятельности экономических субъектов, — Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 № 61-ФЗ;

— устанавливающие порядок ведения учета и составления отчетности в Российской Федерации и организации аудиторской деятельности — Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ, Закон о бухгалтерском учете, положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, планы счетов бухгалтерского учета, стандарты по аудиторской деятельности;

— устанавливающие порядок налогообложения экономических субъектов, — НК, законодательные акты субъектов РФ и органов местного самоуправления по налогам, действующим на подведомственной им территории, принятые в соответствии с НК.

Примерная форма перечня нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению, используемых в соответствии с методикой детальной проверки и при ссылке на нормативные документы, в рабочей аудиторской документации выглядит следующим образом (табл. 4.1.1).

Описание различных вариантов альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен экономическому субъекту, позволит аудитору при необходимости сравнить их с вариантом, применяемым проверяемым экономическим

Таблица 4.1.1

№ п/п	Название документа	Наименование органа, утвердившего документ	Дата документа	Номер документа	Дата регистрации документа в Минюсте России	Дата внесения изменений в документ	Номер документа, внесшего изменения	Дата отмены документа (если документ отменен)
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Примечание. Документы в таблице группируются в соответствии с приведенной классификацией.

субъектом, выполнить необходимый анализ и дать рекомендации по улучшению ведения учета.

Согласно Закону о бухгалтерском учете в перечень документов, которые должны быть утверждены в приказе или распоряжении руководителя экономического субъекта о принятой учетной политике, включается рабочий план счетов бухгалтерского учета. Он содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности. Состав рабочего плана счетов зависит от принятой предприятием учетной политики, применяемых учетных решений, глубины аналитического учета, разделения учета на управленческий, финансовый и налоговый и многих других факторов. В методике также предусматриваются схемы бухгалтерских проводок, соответствующих основным учетным решениям.

Основная цель проведения аудита. В этом подразделе рассматривается назначение проверки (обязательный аудит, инициативный аудит, аудит по специальным заданиям), ее особенности.

Состав первичных документов по счету (разделу учета). Предприятиями и организациями могут использоваться различные первичные учетные документы: унифицированные первичные документы; документы, разрабатываемые предприятиями самостоятельно.

Согласно Закону о бухгалтерском учете в перечень документов, которые должны быть утверждены в приказе или распоряжении руководителя экономического субъекта о принятой учетной политике, включаются формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

Методикой детальной проверки отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам должны быть предусмотрены типовые формы первичных учетных документов. По мере накапливания опыта работы данный раздел методики пополняется формами первичных документов, разработанными предприятиями и организациями самостоятельно, с изложением причин, послуживших основанием для их разработки.

В целях реализации положений Закона о бухгалтерском учете разработаны и утверждены альбомы унифицированных

форм первичной документации и их электронных версий. Состав унифицированных форм первичной учетной документации определяется Росстатом, Минфином России и Минэкономразвития России.

В настоящее время существуют унифицированные формы первичных документов по учету основных средств, производственных запасов, готовой продукции, расчетов, кассовых операций, оплате труда в виде бланков и машинных форм для персональных компьютеров.

Регистры аналитического учета по счету. *В* соответствии с применяемой формой бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных аналитических группировок по каждому бухгалтерскому счету. В соответствии с принятой учетной политикой, разработанными системами управленческого, финансового и налогового учета, применяемой формой учета экономический субъект может использовать различные регистры аналитического учета — карточки, ведомости, журналы, а также их машинные аналоги.

Состав *регистров синтетического учета* зависит от используемой экономическим субъектом формы учета. В данном разделе методики должны быть представлены образцы регистров синтетического учета, описание принципов их заполнения и взаимосвязи с другими регистрами.

Бухгалтерская отчетность, в которой находят отражение участок учета, отдельный бухгалтерский счет должна включать:

— официальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (бухгалтерский баланс по форме № 1, отчет о прибылях и убытках по форме № 2, отчет о движении капитала по форме № 3, отчет о движении денежных средств по форме № 4, приложение к балансу по форме № 5);

— отчетность, представляемую в соответствии с законодательством в органы Росстата;

— расчеты по налогам и платежам;

— расчеты, представляемые в государственные социальные внебюджетные фонды;

— другие формы отчетности.

Кроме того, в методике необходимо предусмотреть построение таблицы взаимной увязки показателей форм отчетности.

Классификатор возможных нарушений по разделу (участку, синтетическому счету включает перечень нарушений,

возможных при ведении учета по данному разделу учета, участку учета и бухгалтерскому счету.

Составлением классификаторов нарушений должны заниматься наиболее квалифицированные специалисты аудиторской организации. Одни нарушения, указанные в классификаторе, могут оказаться чисто теоретическими (на практике они встречаются редко), другие — типовыми, встречающимися почти на каждом проверяемом предприятии.

Перечень типовых нарушений по разделу (участку, синтетическому счету) содержит описание типовых нарушений, а также обстоятельств, позволяющих выявить данные нарушения.

Раздел, связанный с *особенностями проведения аудита в условиях использования аудиторами и экономическим субъектом компьютерной обработки данных,* должен содержать описание процедур, которые следует выполнить аудитору в условиях использования проверяемым экономическим субъектом компьютерной обработки данных.

Использование персональных компьютеров и современных информационных технологий в аудиторской деятельности регулируется правилами (стандартами) аудита, например, «Аудит в условиях компьютерной обработки данных» (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998 протокол № 2), «Проведение аудита с помощью компьютеров» (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 протокол № 1), «Оценка риска и внутренний контроль; характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем» (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 протокол № 1). В принятых в настоящее время федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности аналогичных стандартов нет, поэтому основные положения российских стандартов не потеряли своей актуальности. Ввиду того что применение компьютеров в аудите — объективно существующая реальность, в федеральных стандартах также в том или ином контексте упоминаются и компьютерные информационные системы бухгалтерского учета, и методы аудита с помощью компьютеров.

Все перечисленные стандарты ориентированы на эффективное достижение цели аудита и описание особенностей реализации основных принципов и методов аудита в современных условиях.

Использование компьютеров и информационных технологий характерно как для аудируемых лиц, так и для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Общие положения о компонентах компьютерного аудита, основных понятиях и подходах к его организации на торских фирмах и у индивидуальных аудиторов можно получить на основании первого и второго из перечисленных стандартов. Они тесно взаимосвязаны, хотя первый имеет бóльшее отношение к аудируемым лицам, а второй — непосредственно к аудиторам и аудиторским организациям.

В практических условиях могут возникнуть следующие варианты проведения компьютерного аудита (табл. 4.1.2).

Таблица 4.1.2

Использование компьютеров при проведении аудита

№ п/п	Варианты	Аудируемое лицо	Аудиторская организация (аудитор)
1	Наличие компьютеров	+	—
2	Наличие компьютеров	—	+
3	Наличие компьютеров	+	+

«+» — компьютеры имеются в наличии;
«—» — компьютеры отсутствуют.

Наиболее благоприятным и предпочтительным является третий вариант из приведенных в табл. 4.1.2. В этом случае компьютеры использует и экономический субъект для автоматизации учетных работ, и аудитор — в процессе аудита.

Однако само по себе наличие персональных компьютеров в бухгалтерии аудируемого лица еще не является достаточным компонентом системы компьютерной обработки данных. Важно, чтобы у экономического субъекта были автоматизированы работы по внутреннему контролю, бухгалтерскому учету и другим процессам управления. В первом стандарте для этого введено понятие «Компьютерная обработка данных (КОД)».

Что касается аудиторской организации, то здесь компьютеры могут использоваться не только для автоматизации управленческих работ аудиторской организации, но и для проведения аудита у экономических субъектов. При этом

понятие «использование компьютеров для проведения аудита» весьма общее и может включать следующие направления использования (табл. 4.1.3).

Таблица 4.1.3

Варианты использования компьютеров в аудиторской деятельности

Варианты	Виды выполняемых работ с использованием компьютера
I	Выполнение расчетов, печать типовых форм аудиторских документов, опросных листов, анкет, планов, программ, отчетов и др.
II	Использование нормативно-правовой справочной базы в электронном виде (системы типа «Гарант», «Кодекс», «КонсультантПлюс»)
III	Проверка отдельных участков учета: расчетов по основным средствам, производственным запасам и др.
IV	Комплексная проверка всех разделов и счетов бухгалтерского учета, работы персонала
V	Выполнение сопутствующих аудиту и прочих услуг

В настоящее время на рынке пакетов прикладных программ уже появились пакеты, позволяющие использовать компьютеры в работе аудиторов. Это связано с тем, что сложились следующие предпосылки разработки комплексной системы автоматизации аудиторской деятельности (САД) включая и проведение аудита:

— *высокий уровень развития средств вычислительной техники, средств коммуникации и информационных технологий.* Применение персональных компьютеров и информационных технологий позволяет не только выполнять рутинные операции по формированию аудиторской документации, по поиску и использованию положений законодательных и нормативных актов, но и решать более сложные задачи, связанные с анализом системы внутреннего контроля, расчетами экономических показателей, реализацией различных запросов к базе данных, создаваемой в системе автоматизации бухгалтерского учета, выработать рекомендации по стратегии улучшения финансово-хозяйственной деятельности;

— *автоматизация бухгалтерского учета.* В процессе работы автоматизированной системы бухгалтерского учета формируется большой объем информации о хозяйственной

деятельности экономического субъекта в форме электронной базы данных, проверка и анализ которой возможен с применением персональных компьютеров;

— *математические методы экономического анализа*. Существующий математический аппарат анализа финансово-хозяйственного состояния экономического субъекта позволяет разработать и реализовать автоматизированные системы анализа;

— *высокоразвитые информационно-справочные системы*. Компьютер позволяет получить любые необходимые справки в области законодательства, нормативных актов и использовать их содержание при обосновании аудиторских выводов и формировании аудиторской документации;

— *удобные системы для работы с различными редактируемыми текстами*. Применение этих систем помогает аудитору в формировании документации с использованием информации, получаемой одновременно из различных баз данных.

В настоящее время наиболее эффективно для проведения аудита может использоваться пакет прикладных программ «Экспресс аудит» фирмы «Термика». Он реализует унифицированный подход при организации всех аудиторских процедур по существу. Работа аудитора организована так, что он должен ответить на все вопросы, состав которых определен на этапе планирования. Ответ на любой вопрос имеет строго определенную форму и структуру. Вопрос сформулирован таким образом, что аудитор имеет три варианта ответа: замечаний нет, замечания есть, вопрос не актуален. В первых двух случаях аудитор должен подтвердить свой вывод перечнем просмотренных документов. В случае наличия замечаний эти замечания должны быть изложены. Если обнаруженные ошибки имеют количественное измерение, эти ошибки или искажения должны быть отражены (отдельно для бухгалтерского учета и для налогового учета). Кроме того, аудитор может записать свои рекомендации по исправлению выявленных ошибок и недостатков. Таким образом, любой ответ имеет следующую структуру:

— вариант ответа;
— обнаруженные ошибки и искажения;
— перечень проверенных документов;
— оценка искажения бухгалтерского учета;
— оценка искажения налогового учета;

— рекомендации по исправлению ошибки и искажения;
— нарушенные положения нормативных документов.

Информационная система построена таким образом, что по каждому вопросу аудитору предоставляется вся справочная, нормативная информация со ссылками на положения существующих нормативных документов. Поэтому при варианте ответа «замечания есть» автоматически определяется, какие нормы нарушаются при учете. Эти сведения также входят составной частью в формируемый ответ.

Таким образом структурированные «элементарные составляющие» информации в дальнейшем могут группироваться по различным признакам, на их основании могут формироваться рабочие документы различной формы: рабочие сводки по вопросам без замечаний, с замечаниями, неактуальных вопросов, сводные ведомости выявленных нарушений, опросный лист, свод разработанных рекомендаций по результатам аудита и т.д. Документирование аудита выполняется наиболее рациональным способом, когда аудитор создает все рабочие документы, формы которых разработаны заранее и в которые укладывается вся информация, содержащая ответы на вопросы программы аудита.

Формирование аудиторского заключения представляет собой обобщение результатов, полученных на всех предыдущих этапах.

В соответствии с федеральным стандартом № 6 аудиторское заключение составляется по определенной форме и в нем дается оценка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Помимо заключения составляется аналитическая часть — собственно отчет аудитора о выполненной проверке и ее результатах, носящих конфиденциальный характер. В этом документе обобщаются результаты аудиторской проверки по всем участкам бухгалтерского учета.

Существенно упрощают работу аудитора программы, позволяющие использовать возможности компьютера работать одновременно с различными текстами и пользоваться результатами работы разных программных модулей. Неоценимы возможности работы с информационными системами, которые позволяют быстро находить необходимые выдержки в нормативной документации и переносить их для обоснования тех или иных утверждений в текст аналитической части.

Анализ финансового состояния экономического субъекта весьма важен как для акционеров и администрации предприятия, так и для его партнеров — поставщиков, кредиторов и т.д. Вопросам финансового анализа экономическая наука всегда уделяла должное внимание, и поэтому проведение анализа финансового состояния экономического субъекта, динамики и перспектив его развития имеет достаточное методическое и математическое обеспечение и подробно отражено в экономической литературе. В настоящее время многие фирмы разрабатывают программы, ориентированные на расчет различных комплексов экономических показателей, характеризующих аспекты финансового состояния определенных групп предприятий: промышленных, сельскохозяйственных, торговых, банков, различных фондов и т.д.

Практически каждая программа финансового анализа позволяет рассчитывать общепризнанные экономические показатели, характеризующие структуру имущества, источники собственных средств, платежеспособность, ликвидность активов, вероятность банкротства, кредитоспособность и т.д. Рассчитываемые показатели могут быть представлены в форме таблиц, диаграмм, графиков. Кроме того, расчет сопровождается резюме о состоянии и перспективах развития экономического субъекта.

Исходной информацией при работе предлагаемых программных средств является бухгалтерская отчетность. Данные бухгалтерской отчетности могут вводиться вручную или загружаться из базы данных экономического субъекта, если пакет прикладных программ позволяет использовать базу данных используемой автоматизированной системы бухгалтерского учета.

Анализ деятельности администрации также является услугой, сопутствующей аудиту. Аудитор дает оценку экономической обоснованности решений, принимаемых администрацией в сложившихся экономических условиях, и предлагает пути улучшения работы предприятия на перспективу. Выводы и предложения аудитора в данных вопросах носят исключительно рекомендательный характер.

Рассмотрим содержание второй части методики проведения аудиторской проверки.

В *перечень вопросов (вопросник) для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки*

включены вопросы, которые следует задать руководству экономического субъекта, главному бухгалтеру и иным сотрудникам на этапе планирования аудиторской проверки. Эти вопросы направлены на выявление возможных нарушений в организации бухгалтерского учета, оформлении первичных документов, ведении аналитического учета, заполнении регистров синтетического и аналитического учета, составлении отчетности. Анализ ответов работников проверяемого экономического субъекта на поставленные вопросы позволяет определить «проблемные зоны» организации бухгалтерского учета.

Вопросники или соответствующие им таблицы расшифровки ответов на вопросы следует составлять в виде блок-схемы с указанием вариантов ответов на поставленные вопросы и выводов, которые может сделать аудитор при том или ином варианте ответа.

План и программа проведения проверки составляется в соответствии с требованиями федерального стандарта № 3. При этом учитываются материалы, полученные в результате проведения опроса сотрудников аудируемого лица.

Состав аудиторских процедур для выявления возможных нарушений или злоупотреблений должен соответствовать классификатору возможных нарушений по разделу (участку, бухгалтерскому учету). Одному возможному нарушению в соответствии с разработанным аудиторской организацией классификатором должно соответствовать не менее одной аудиторской процедуры.

В случае, когда одно и то же нарушение может быть выявлено посредством нескольких процедур, в перечне следует указать все эти процедуры.

Если одна из процедур не позволяет достигнуть поставленной цели по выявлению нарушения (отсутствие необходимых документов), аудитору следует применить альтернативные аудиторские процедуры.

Все аудиторские процедуры разрабатываются по единой схеме, содержащей:

— наименование контрольной процедуры;

— цель проведения контрольной процедуры;

— перечень документов клиента, необходимых для выполнения процедуры (первичные документы, регистры аналитического учета, регистры синтетического учета) и являющихся источниками информации для проверки;

— перечень необходимых нормативных документов;

— нормы, нормативы и другую справочную информацию, используемую при выполнении контрольной процедуры;

— описание техники исполнения процедуры;

— описание формы представления результатов проведенной процедуры (форма рабочего документа).

Все аудиторские процедуры, разработанные аудиторской организацией, должны быть снабжены классификационными номерами, позволяющими делать ссылки на них в программе аудита конкретного экономического субъекта, оформлять рабочую документацию аудитора, осуществлять качественное проведение аудита по составу контрольных процедур. Порядок присвоения классификационных номеров аудиторским процедурам представляет собой один из внутренних стандартов и разрабатывается каждой аудиторской организацией самостоятельно.

Последовательность выполнения аудиторских процедур. Составление классификатора возможных нарушений по счету, а также описание каждой аудиторской процедуры, проведение которой выявляет каждое из возможных нарушений, безусловно, позволяют аудиторской организации провести проверку на высоком качественном уровне. Однако важна последовательность выполнения аудиторских процедур, так как, во-первых, итоговые данные одной контрольной процедуры могут быть исходными для другой (если для выявления какого-либо нарушения требуется последовательность выполнения контрольных процедур); во-вторых, одни процедуры могут выполняться параллельно, другие — только последовательно, и последовательность эта не случайна.

Последовательность выполнения аудиторских процедур может быть оформлена в виде блок-схемы как по отдельному разделу учета (участку, синтетическому счету), так и по нескольким взаимосвязанным разделам учета (участкам, синтетическим счетам).

В условиях использования компьютерной техники может быть расширена сфера применения одних способов получения аудиторских доказательств (см. стандарт № 5) и сужена сфера применения других.

Использование такого способа, как проверка арифметических расчетов клиента (пересчет), становится бессмысленным, а сфера применения способа прослеживания, наоборот, расширяется. Под *прослеживанием* понимается

процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы и их отражение в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции отражены в бухгалтерском учете правильно (или неправильно).

Предлагаемая структура методики детальной проверки правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам может использоваться для разработки внутренних стандартов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов по разделам и счетам бухгалтерского учета. Наличие таких стандартов не только облегчает работу аудиторов, обеспечивает высокое качество оказываемых аудиторских услуг, но и позволяет осуществлять проверку качества деятельности аудиторской организации, а также защищать интересы отдельных аудиторов.

Часто основными причинами возникновения претензий к качеству проведенного аудита являются нарушения, обнаруженные налоговыми органами после проведения аудита у данного экономического субъекта.

Как в случае проверки экономического субъекта аудиторской организацией, так и в случае проверки его налоговыми органами, по результатам проверки составляется акт (перечень) выявленных ошибок и нарушений. Если эти перечни совпадают, к аудитору не может возникнуть претензий со стороны клиента.

Если количество ошибок, выявленных аудитором, превышает количество ошибок, выявленных налоговыми органами, клиент может сделать вывод либо об излишней осторожности аудитора, либо о недостаточной квалификации сотрудников налоговой службы. Как правило, в подобных случаях претензий к аудиторам не возникает.

Если множество ошибок, выявленных аудитором, меньше, чем множество ошибок, выявленных налоговыми органами, клиент делает вывод о недостаточной квалификации аудитора или о том, что аудиторская проверка проведена на недостаточно качественном уровне. В данном случае возникают претензии к аудитору.

При наличии претензий к качеству проведенного аудита со стороны клиента, налоговых и иных органов проверка обоснованности этих претензий должна начинаться с проверки внутренних стандартов, раскрывающих состав и описание процедур тестирования средств системы контроля

и процедур детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

Если процедуры, позволяющие выявить нарушение, обнаруженное налоговой службой, не предусмотрены внутренним стандартом, можно констатировать невысокое качество методологического обеспечения аудита в данной аудиторской организации. Когда процедуры, позволяющие выявить нарушение, обнаруженное налоговой службой, предусмотрены внутренним стандартом, но не включены в план проверки ведущим аудитором, можно говорить о некачественном исполнении им своих служебных обязанностей или о его недостаточной квалификации.

4.2. Общие принципы документирования аудита

Единые требования по подготовке рабочей документации аудита аудиторскими организациями или аудиторами, работающими самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, установлены федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 2.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Рабочие документы используются:

— при планировании и проведении аудита;

— при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;

— для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

Аудитор должен отражать в рабочих документах информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора по ним. В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

— характер аудиторского задания;

— требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;

— характер и сложность деятельности аудируемого лица;

— характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;

— необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;

— конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.). Такая стандартизация документирования облегчает поручение работы подчиненным и одновременно позволяет надежно контролировать результаты выполняемой ими работы.

Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

Рабочие документы обычно содержат:

— информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

— выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

— информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;

— информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

— доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

— доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;

— доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;

— анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

— анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

— сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

— доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;

— сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

— подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и/или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;

— копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;

— копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;

— письменные заявления, полученные от аудируемого лица;

— выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;

— копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее пяти лет.

Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

4.3. Аудиторское заключение

В ходе обязательного аудита все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки — формирование объективного мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта. Это мнение и составляет содержание аудиторского заключения.

Согласно ст. 6 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ аудиторское заключение — официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской финансовой отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица.

При составлении аудиторского заключения аудитор руководствуется положениями федеральных стандартов № 6, 10, 11, 22, 23.

Различают следующие виды аудита: обязательный, инициативный, аудит по специальным аудиторским заданиям. Опыт показывает, что для всех трех видов аудита целесообразно использовать единую форму аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке, стоимостные показатели в нем выражены в валюте РФ (рублях). Исправления не допускаются.

Аудиторская организация обязана представить аудиторское заключение только экономическому субъекту в согласованном количестве экземпляров и в обусловленные сторонами сроки.

В аудиторской организации (у индивидуального аудитора) аудиторское заключение хранится обычно в специальном файле и представляет точный аналог документации, переданной аудируемому лицу.

Основным нормативным документом для составления аудиторского заключения по результатам обязательного аудита является федеральный стандарт аудиторской деятельности № 6. В ней приведены единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения, которое составляется по итогам проведенного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Большая часть этих требований может быть использована для подготовки аудиторских заключений по бухгалтерской информации, которая не является бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

Аудиторское заключение является официальным документом о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству РФ.

Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Для оценки соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности законодательству РФ аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения в целях проводимого аудита существенности показателей бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 4.

Аудиторское заключение включает в себя:

а) наименование;

б) адресат;

в) следующие сведения об аудиторской организации (аудиторе): организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора — фамилию, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица; место нахождения; номер и дату свидетельства о государственной регистрации; номер, дату предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

г) следующие сведения об аудируемом лице — организационно-правовую форму и наименование; место нахождения; номер и дату свидетельства о государственной регистрации; сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;

д) вводную часть;

е) часть, описывающую объем аудита;

ж) часть, содержащую мнение аудитора;

з) дату аудиторского заключения;

и) подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание

пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например должностными лицами аудируемого лица, советом директоров.

Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством РФ и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т.п.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

В заключении отмечается, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности возложена на аудируемое лицо. Ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

В *вводной части* аудиторского заключения отмечается следующее. «Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «YYY» состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ на основе проведенного аудита».

В части, *описывающей объем аудита*, указывается, что аудит был проведен в соответствии с федеральным законам, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо

в соответствии с иными документами. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами РФ, правилами и стандартами.

Аудиторское заключение должно содержать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен в целях обеспечения разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений.

При описании объема необходимо отметить, что аудит проводился путем сплошной проверки документов и системы внутреннего контроля или на выборочной основе. Если аудит проводился на выборочной основе, то он включает в себя:

— изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

— оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В части, содержащей *мнение аудитора*, должно быть отмечено, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Помимо мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством РФ.

Изложение информации в части, содержащей аудиторское мнение, может быть примерно следующим: «По нашему мнению, бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

Аудитор должен указать в аудиторском заключении дату, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на бухгалтерскую (финансовую) отчетность события и операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленной и представленной руководством аудируемого лица, аудитор не должен указывать в заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности руководством аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае, если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская (финансовая) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» с точки зрения оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть безоговорочно положительным или модифицированным.

Безоговорочно положительное заключение. Такое заключение означает, что бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации.

Ниже приводится пример аудиторского заключения с выражением безоговорочно положительного мнения.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат _____
Аудитор _____
Наименование: Общество с ограниченной ответственностью «XXX»

Место нахождения:_____
(индекс, город, улица, номер дома и др.)

Государственная регистрация:_____
_____
(номер и дата регистрационного свидетельства)

Лицензия: _____
(номер, дата, наименование органов, предоставивших аудируемому лицу
_____
лицензии на осуществление лицензируемых видов деятельности, срок их действия)

Является членом _____
(указать наименование аккредитованного профессионального
_____
аудиторского объединения)

Аудируемое лицо _____

Наименование: Открытое акционерное общество «YYY»

Место нахождения: _____
(индекс, город, улица, номер дома и др.)

Государственная регистрация _____

_____
(номер и дата регистрационного свидетельства)

Лицензия (если имеется): _____
(номер, дата, наименование органов,

_____
предоставивших аудируемому лицу лицензии на осуществление лицензируемых

_____.
видов деятельности, срок их действия)

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации «YYY» состоит из:

— бухгалтерского баланса;

— отчета о прибылях и убытках;

— приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

— пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии:

— с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

— федеральными стандартами аудиторской деятельности;

— внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

— правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

— нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что бухгалтерская

(финансовая) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства РФ в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо
индивидуальный аудитор _____
(ФИО, подпись, должность)

Руководитель аудиторской
проверки _____
(ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия)

Печать аудитора

Модифицированные заключения. Все остальные виды заключений являются модифицированными.

Модифицированное аудиторское заключение может:
— содержать привлекающую внимание часть;
— содержать оговорку;
— содержать отказ от выражения мнения;
— быть отрицательным.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

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

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

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

В случае необходимости аудитор должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, указывающей на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица.

Аудитор также должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения части, указывающей на значительную неопределенность (не соблюдение принципа непрерывности деятельности, а иную), прояснение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Часть, не влияющая на аудиторское мнение, обычно включается после части с выражением мнения и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

Пример модифицированного аудиторского заключения в *части, привлекающей внимание*.

Первая часть аналогична безоговорочно положительному заключению до абзаца «по нашему мнению» и далее.

После этого абзаца указывается:

«Не изменяя мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией “YYY” (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления

налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 20(XX) год. Сумма иска составляет XXX тыс. рублей. Бухгалтерская (финансовая) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации "YYY"».

Включение привлекающей внимание части с описанием проблемы, связанной с соблюдением принципа непрерывности деятельности или со значительной неопределенностью, обычно является достаточным с точки зрения выполнения аудитором своих обязанностей по подготовке аудиторского заключения. Тем не менее в некоторых случаях, например в случае большого числа факторов неопределенности, значительных для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор может посчитать уместным отказаться от выражения мнения о ее достоверности вместо включения части, привлекающей внимание к данному аспекту.

Аудитор также может модифицировать аудиторское заключение посредством включения (после части с выражением мнения) части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и в соответствии с суждением аудитора данное обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности:

а) имеется ограничение объема работы аудитора;

б) имеется разногласие с руководством относительно:

— допустимости выбранной учетной политики;

— метода ее применения;

— адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Обстоятельства, указанные в подпункте «а», могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Обстоятельства, указанные в подпункте «б», могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отрицательному мнению.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно

выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств...» (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

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

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

К выражению мнения, не являющегося безоговорочно положительным, могут привести следующие обстоятельства.

Иногда ограничения объема работы аудитора могут устанавливаться аудируемым лицом (например, если условия аудиторского задания предусматривают, что аудитор не может выполнять процедуры аудита, которые он считает необходимыми). Если ограничение, предусмотренное условиями задания, таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, он обычно не принимается за выполнение такого задания, за исключением случаев, когда выполнение задания вытекает из требований законодательства РФ. Кроме того, аудитор не должен приниматься за выполнение аудиторского задания, когда такое

ограничение препятствует выполнению установленных законодательством РФ обязанностей аудитора.

Ограничение объема аудита может быть следствием обстоятельств (например, если время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов). Ограничение объема также возможно, если, по мнению аудитора, учетная документация аудируемого лица отсутствует либо не соответствует требованиям законодательства РФ или если аудитор не может осуществить процедуры аудита, которые считает необходимыми. При этих обстоятельствах аудитор должен выполнить возможные альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные доказательства.

Если ограничение объема работы аудитора требует выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения, аудиторское заключение должно включать описание этого ограничения и возможных корректировок бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

Аудиторское заключение в части, содержащей мнение *с оговоркой из-за ограничения объема*, включает примерно следующую информацию:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации “YYY” за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации “YYY” состоит из:

— бухгалтерского баланса;

— отчета о прибылях и убытках;

— приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

— пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации “YYY”. Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии:

— с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

— федеральными стандартами аудиторской деятельности;

— внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

— правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

— нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации "YYY".

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства РФ в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности)».

Аудиторское заключение в части, содержащей *отказ от выражения мнения из-за ограничения объема*, включает следующую информацию:

«Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации "YYY" состоит из:

— бухгалтерского баланса;

— отчета о прибылях и убытках;

— приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

— пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии:

— с Федеральным законом Об аудиторской деятельности;

— федеральными стандартами аудиторской деятельности;

— внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать саморегулируемую аудиторскую организацию);

— правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

— нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания

для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

(Часть, описывающую объем аудиторской проверки, следует либо опустить, либо изменить в соответствии с конкретными обстоятельствами.)

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией "YYY" (кратко указать обстоятельства).

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указать причины) в отношении:

— дебиторской задолженности;
— выручки от реализации товаров, работ, услуг;
— кредиторской задолженности;
— нераспределенной прибыли (и т.п.).

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации "YYY" и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ».

Аудитор может иметь разногласия с руководством аудируемого лица по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или адекватность раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если такие разногласия являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Аудиторское заключение в части, содержащей *отрицательное мнение из-за разногласия* относительно учетной политики или адекватности представления о бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержит следующую информацию:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации "YYY" состоит из:

— бухгалтерского баланса;
— отчета о прибылях и убытках;
— приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
— пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой бухгалтерской (финансовой) отчетности несет исполнительный

орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии:

— с Федеральным законом Об аудиторской деятельности;

— федеральными стандартами аудиторской деятельности;

— внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать саморегулируемую аудиторскую организацию);

— правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудиторской организации;

— нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

(Описание разногласий.)

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства РФ в части подготовки финансовой

(бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности)».

Структура приведенных в общем виде заключений в основном одинакова.

К аудиторскому заключению прилагается полный комплект бухгалтерской отчетности экономического субъекта за соответствующий финансовый год, в отношении которой проводился аудит.

Частью 5 ст. 6 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ введено понятие «заведомо ложное аудиторское заключение», составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

4.4. Информация по результатам проведения аудита

В соответствии с федеральным стандартом № 22 информация — сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются важными для руководства и (или) представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной бухгалтерской отчетности аудируемого лица и раскрытием информации в ней, результативностью и эффективностью хозяйственных операций и эффективным использованием ресурсов, а также соответствием деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам РФ. Информация включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита.

Аудитор не обязан в ходе аудита разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом.

Аудитор должен сообщать информацию руководству и (или) представителям собственника аудируемого лица.

Руководство аудируемого лица — лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой (бухгалтерской)

отчетности (например, генеральный директор, главный бухгалтер и др.).

Представители собственника аудируемого лица — лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность его руководства, в том числе назначать или освобождать от должности представителей высшего руководства.

Аудитор должен установить надлежащих получателей информации из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица.

Организационная структура и принципы корпоративного управления могут быть различными для разных аудируемых лиц. Это усложняет задачу определения круга лиц, которым аудитор сообщает информацию, представляющую интерес для управления аудируемым лицом. Аудитор основывается на собственном профессиональном суждении для определения тех лиц, которым должна сообщаться информация, принимая во внимание управленческую структуру аудируемого лица, обстоятельства аудиторского задания и особенности законодательства РФ. Аудитору следует учитывать права и обязанности соответствующих лиц.

Например, в аудируемых лицах, где имеется совет директоров и комитет по аудиту, надлежащими получателями информации могут быть как оба эти органа, так и один из них.

Если управленческая структура аудируемого лица четко не определена либо представители собственника не могут быть четко определены в соответствии с условиями задания или согласно законодательству РФ, то аудитор приходит к соглашению с аудируемым лицом в отношении того, кому должна сообщаться информация.

Во избежание недоразумений в договоре оказания аудиторских услуг может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать только ту информацию, представляющую интерес для управления, на которую он обратит внимание в результате аудита, и что аудитор не обязан разрабатывать аудиторские процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом. В договоре оказания аудиторских услуг могут также:

а) указываться форма, в которой будет сообщаться информация;

б) определяться надлежащие получатели информации;

в) определяться конкретные вопросы аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, в отношении сообщения информации о которых была достигнута договоренность.

Сообщение информации будет более эффективно при налаживании конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и руководством или представителями собственника аудируемого лица. Данные взаимоотношения должны развиваться с учетом соблюдения требований профессиональной этики, независимости и объективности.

Информация, сообщаемая аудитором руководству аудируемого лица и (или) представителям его собственника, как правило, отражает:

а) общий подход аудитора к проведению аудита и его объему, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;

б) выбор учетной политики или ее изменение руководством аудируемого лица, которое оказывает или может оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица;

в) возможное влияние на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица каких-либо существенных рисков и внешних факторов, которые должны быть раскрыты в отчетности (например, судебных разбирательств);

г) предлагаемые аудитором существенные корректировки бухгалтерской отчетности, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом;

д) существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно вести свою деятельность;

е) разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для бухгалтерской отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения. Сообщаемая в этой связи информация должна включать пояснения важности этого вопроса и сведения о том, был ли данный вопрос разрешен или нет;

ж) предполагаемые модификации аудиторского заключения;

з) другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника (например, существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся деловой репутации руководства аудируемого лица, а также случаи недобросовестных действий руководства);

и) вопросы, освещение которых согласовано аудитором с аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг.

Аудитор должен сообщить представителям собственника о не исправленных аудируемым лицом корректировках, предложенных аудитором в ходе аудита, признанных руководством аудируемого лица несущественными, по отдельности или в совокупности для бухгалтерской отчетности в целом.

Неосуществленные корректировки, о которых сообщается представителям собственника, не должны быть ниже выбранного значения уровня существенности.

Аудитор также должен проинформировать надлежащих получателей информации о том, что:

а) сведения, сообщаемые аудитором, включают только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита;

б) аудит бухгалтерской отчетности не направлен на выявление всех вопросов, которые могут представлять интерес для управления аудируемым лицом.

Аудитор должен своевременно сообщать информацию таким образом, чтобы представители собственника и руководство аудируемого лица имели возможность оперативно принимать надлежащие меры.

В целях своевременного сообщения информации аудитор должен обсудить с представителями собственника и руководства аудируемого лица порядок, принципы и сроки сообщения такой информации.

В определенных случаях в связи с необходимостью решения срочного вопроса аудитор может сообщить о нем раньше, чем это было согласовано предварительно.

Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию в устной или письменной форме. На решение аудитора о том, сообщать ли информацию в устной или письменной форме, влияют:

а) размер и сложная структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;

б) характер, важность и особенности информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;

в) существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;

г) принятые аудитором формы взаимодействия с представителями собственника и руководства аудируемого лица.

Если информация, представляющая интерес для управления аудируемым лицом, сообщается в устной форме, аудитору следует документально отразить в рабочих документах эту информацию и реакцию на нее получателей информации. Такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с представителями собственника и руководства аудируемого лица. В некоторых случаях в зависимости от характера, важности и особенностей информации целесообразно, чтобы аудитор получал от представителей собственника и руководства аудируемого лица письменные подтверждения в отношении любых устных сообщений по вопросам аудита, представляющих интерес для управления аудируемым лицом.

Как правило, аудитор предварительно обсуждает с руководством аудируемого лица вопросы аудита, представляющие интерес для аудируемого лица, за исключением тех вопросов, которые ставят под сомнение компетентность или деловую репутацию самого руководства. Предварительные обсуждения с руководством аудируемого лица имеют важное значение для прояснения фактов и вопросов, а также для того, чтобы дать возможность руководству аудируемого лица предоставить дополнительную информацию. Если руководство аудируемого лица соглашается самостоятельно (без участия аудитора) сообщить информацию, представляющую интерес для управления аудируемым лицом, представителям собственника, то аудитору может не потребоваться повторное сообщение данной информации при условии, что аудитор удовлетворен эффективностью и надлежащим характером сообщения такой информации.

Если аудитор считает, что необходимо модифицировать аудиторское заключение в соответствии с требованиями стандарта № 6, то любая иная письменная информация, направляемая аудитором руководству или представителям собственника аудируемого лица, не может рассматриваться

в качестве надлежащей замены модифицированного аудиторского заключения.

Аудитор должен проанализировать, может ли какая-либо информация, полученная по результатам предыдущего аудита, иметь значение для достоверности бухгалтерской отчетности текущего года. Если аудитор приходит к выводу, что такая информация представляет интерес для управления аудируемым лицом, он может принять решение повторно сообщить ее представителям собственника аудируемого лица.

Аудитор обязан выполнять требования законодательства Российской Федерации и Кодекса этики аудиторов России в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита. В некоторых случаях потенциальные конфликты между этическими и правовыми обязательствами аудитора в отношении конфиденциальности и требованиями по предоставлению информации могут носить сложный характер. В данном случае аудитору целесообразно получить юридическую консультацию.

Во всех случаях обязательного аудита аудиторские организации, по принятым на себя обязательствам, должны готовить и предоставлять адресату письменную информацию (отчет) аудитора руководству (собственникам) аудируемого лица по результатам проведения аудита (федеральные стандарты № 3, 6, 12, 22, 23 и др.).

4.5. События после отчетной даты

Термин «события после отчетной даты» используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и событий, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения. Эти вопросы нашли отражение в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 10.

Аудитору следует принимать во внимание влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское заключение событий, произошедших после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных. В бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо отражать следующие благоприятные и неблагоприятные события, происходящие после отчетной даты:

— события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность;

— события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность.

Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в бухгалтерскую (финансовую) отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Данные процедуры выполняются в дополнение к обычным процедурам, которые могут быть применимы к конкретным операциям, происходящим после окончания отчетного периода, в целях получения аудиторских доказательств в отношении остатков на счетах бухгалтерского учета на конец периода (например, оценка правильности отнесения операций по товарно-материальным запасам к отчетным периодам или тестирование платежей кредиторам). От аудитора не требуется проведения последующей проверки всех вопросов, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы.

Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в бухгалтерскую (финансовую) отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения и обычно включают:

а) анализ методов, установленных руководством аудируемого лица для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и оценить их влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

б) изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчетного периода; направление запросов относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы; изучение документов службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица;

в) анализ последней имеющейся в наличии промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности текущего

периода и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;

г) направление запросов юристам аудируемого лица или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;

д) направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты, которые могли бы повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и содержащих, в частности, следующие аспекты:

— текущее состояние счетов, которые были отражены в учете на основе предварительных данных;

— принимались ли новые обязательства, осуществлялись ли новые займы, заключались ли договоры поручительства;

— имела ли место или планируется продажа активов;

— имели ли место или планируются выпуск новых акций или долговых обязательств, реорганизация или ликвидация аудируемого лица;

— имели ли место случаи конфискации государством активов или их гибели, например в результате пожара или наводнения;

— произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными фактами хозяйственной деятельности;

— были ли внесены или рассматривается внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок;

— произошли ли или могут произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, применявшейся при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, например события, которые могли бы поставить под сомнение обоснованность допущения непрерывности деятельности.

Если аудитору становится известно о событиях, оказывающих существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица, аудитору следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности после даты подписания

аудиторского заключения. В течение периода, начинающегося с даты подписания аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, несет руководство аудируемого лица.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия.

Если руководство аудируемого лица вносит изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, аудитору следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и представить руководству новое аудиторское заключение по измененной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты подписания или утверждения измененной бухгалтерской (финансовой) отчетности, и соответственно процедуры, предусмотренные в стандарте аудиторской деятельности, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения. В данном случае имеются в виду бухгалтерская (финансовая) отчетность и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством РФ порядке.

Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в то время как аудитор считает, что их внесение необходимо, а аудиторское заключение еще не представлено аудируемому лицу, аудитор в заключении должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Если аудиторское заключение по ранее подготовленной бухгалтерской (финансовой) отчетности было выдано аудируемому лицу, а впоследствии произошли события, которые, по мнению аудитора, предполагают внесение изменений в данную отчетность, аудитору необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство аудируемым лицом, о том, что аудируемое лицо не должно предоставлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам. Если впоследствии

бухгалтерская (финансовая) отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры, необходимые для того, чтобы такие третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству РФ.

После предоставления пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно данной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если после предоставления пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, вследствие которого, если бы такой факт был тогда известен, аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра бухгалтерской (финансовой) отчетности, обсудить его с руководством аудируемого лица и предпринять необходимые в данных обстоятельствах действия. В данном случае имеются в виду бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица и аудиторское заключение до утверждения их акционерами аудируемого лица в установленном законодательством РФ порядке.

Если руководство аудируемого лица пересматривает бухгалтерскую (финансовую) отчетность, аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить предпринятые руководством аудируемого лица действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и представить новое заключение по пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к бухгалтерской (финансовой) отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения.

Новое аудиторское заключение датируется не ранее даты утверждения пересмотренной бухгалтерской

(финансовой) отчетности, и соответственно процедуры, предусмотренные в стандарте аудиторской деятельности, должны быть распространены до даты нового аудиторского заключения.

Если руководство аудируемого лица не предпринимает мер по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность и аудиторское заключение, и не пересматривает бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о том, что аудитор самостоятельно предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству РФ.

Необходимость в пересмотре бухгалтерской (финансовой) отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

4.6. Аудиторская проверка по специальным аудиторским заданиям

Наряду с обязательным аудитом в практике аудиторской деятельности возникает необходимость проведения проверок по специальным аудиторским заданиям и выдачи при этом специального заключения, содержание и порядок составления которого отличаются от общепринятого.

Под *специальным аудиторским заданием* понимается выполнение установленных договором и (или) поручением между аудитором и экономическим субъектом (или иным правоспособным юридическим лицом) действий по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, качественного состояния имущества, юридической и экономической экспертизы договоров (контрактов), регулирующих гражданско-правовые отношения, эффективности

использования капитала и другим вопросам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта. Порядок проведения аудита в этом случае определен российским правилом (стандартом) «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям».

Рассмотрим вопросы составления аудиторского заключения по специальным заданиям применительно к российской практике аудита. Заказчиками специального аудиторского задания могут выступать:

а) государственные и правоохранительные органы в случаях, прямо установленных актами законодательства РФ (органы дознания и следователь, прокурор, суд, арбитражный суд, таможенные органы, контрольные и ревизионные подразделения Минфина России и т.д.);

б) органы, выдавшие лицензии (органы, выдавшие лицензии на осуществление аудиторской деятельности в Российской Федерации);

в) иные правоспособные юридические лица на основании договорных обязательств (счетные и контрольные палаты, собственники и инвесторы экономических субъектов, вышестоящие органы экономического субъекта, руководство экономического субъекта по тематическим заданиям, страховые организации, независимые оценщики, общественные организации, в том числе общественные аудиторские объединения, предприниматели без образования юридического лица и т.д.).

Орган дознания, следователь, прокурор, суд вправе в соответствии с процессуальным законодательством РФ дать аудиторской организации поручение о проведении аудиторской проверки экономического субъекта по специальным аудиторским заданиям при наличии в производстве указанных органов возбужденного (возобновленного производством) уголовного дела, принятого к производству (возобновленного производством) гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду. Содержание такого поручения должно соответствовать обстоятельствам, послужившим основанием для возбуждения (возобновления производством) уголовного дела, принятия к производству (возобновления производством) гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду. Срок проведения аудиторской проверки по такому поручению определяется по договоренности с аудитором

(аудиторской фирмой) и, как правило, не должен превышать двух месяцев.

Если после заключения договора или дачи поручения на проведение аудиторской проверки возникли или стали известны обстоятельства, не позволяющие в соответствии с действующими нормативными документами осуществлять аудиторскую деятельность, договор подлежит расторжению, а поручение отзывается.

При проведении аудиторской проверки и составлении заключения по специальным аудиторским заданиям аудиторские организации независимы от проверяемого экономического субъекта, а также от любой третьей стороны, в том числе от государственных органов, поручивших им проведение проверки. Данные, полученные в ходе проверки по специальным аудиторским заданиям, проводимой по поручению органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда, могут быть преданы гласности до вступления в силу решения суда (арбитражного суда) только с разрешения указанных органов и в том объеме, в каком они признают это возможным.

Права, обязанности и ответственность аудиторской организации и заказчика специального аудиторского задания регулируются действующим законодательством, а также заключенным договором.

Содержание, характер и объем работы, выполняемой аудитором по специальному аудиторскому заданию, зависят от обстоятельств, связанных с возникновением необходимости данной работы. Перед выполнением специального аудиторского задания аудитор должен удостовериться в том, что у него с лицом, поручившим специальное аудиторское задание, достигнуто взаимопонимание относительно цели и характера работы, а также содержания заключения, которое будет представлено аудитором.

Планируя выполнение специального задания, аудитор должен представлять себе, для каких целей необходимо лицу, поручившему выполнение работы, заключение по специальным аудиторским заданиям, а также определить состав и круг лиц, которые, вероятно, будут знакомиться с ним. Чтобы исключить возможности использования заключения аудитора по специальным аудиторским заданиям в целях, для которых оно не предназначено, аудитор может указать в документе цель, для которой он подготовлен, а также установить ограничения на ознакомление с ним

иного круга лиц, нежели указанного в заключении по специальным аудиторским заданиям.

Заключение аудитора по всем специальным аудиторским заданиям включает:

— название документа в целом — «Заключение по специальному аудиторскому заданию»;

— адресат;

— представление аудиторской организации, выполнившей специальное аудиторское задание;

— объект специального аудиторского задания;

— определение ответственности исполнительного органа экономического субъекта за составление бухгалтерских документов, включая отражение первичных данных учета, обеспечение адекватности бухгалтерских записей;

— описание работы, выполненной аудиторской организацией;

— описание и обоснование методов, примененных аудиторской организацией в ходе выполнения специального аудиторского задания;

— изложение вопросов, которые аудиторская организация считает существенными;

— мнение аудиторской организации по результатам выполнения специального аудиторского задания;

— дату выдачи заключения;

— подпись руководителя аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно.

Когда специальное аудиторское задание выполняется аудитором по поручению экономического субъекта, в договоре между экономическим субъектом и аудитором должен быть сформулирован вопрос, выражение мнения по которому ожидается от аудитора.

Вопросы для специального аудиторского задания должны быть сформулированы таким образом, чтобы ответ на них не мог иметь двоякого толкования.

Рассмотрим сущность отдельных видов аудиторских заключений по специальным заданиям.

1. *Заключение по специальному аудиторскому заданию по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности.* В соответствии со специальным аудиторским заданием аудитору может быть поручено выразить мнение относительно одной или нескольких статей бухгалтерской отчетности. Например, о состоянии дебиторской задолженности, наличии и состоянии материально-производственных

запасов, основных средств, правильного начисления заработной платы отдельным физическим лицам и удержания подоходного налога. Может также потребоваться выражение мнения аудитора относительно какого-либо показателя бухгалтерской отчетности, например оценка реальной доли прибыли, причитающейся участнику общества (товарищества) в соответствии с договором. Такое специальное аудиторское задание может быть выполнено по отдельному договору или в процессе аудиторской проверки достоверности бухгалтерской отчетности в целом. В последнем случае данные, полученные по результатам специального аудиторского задания, не могут служить основанием для выводов о достоверности бухгалтерской отчетности в целом. Например, удовлетворительные результаты инвентаризации товарно-материальных ценностей на складе не могут служить основанием для выводов о состоянии всех материальных ценностей экономического субъекта.

Выполняя специальное задание по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, аудитор должен помнить о том, что каждая статья отчетности, как правило, связана с другими статьями. Проверяя одну из таких взаимосвязанных статей, аудитор должен использовать аналитические или иные аудиторские процедуры, позволяющие оценить сопоставимость данных бухгалтерского учета по этим статьям. Такими взаимосвязанными статьями бухгалтерской отчетности являются, в частности, показатель объема выручки от продаж и величина дебиторской задолженности, величина товарно-материальных ценностей и сумма кредиторской задолженности и др.

Оценивая возможность выполнения специального задания, аудитор должен поставить в известность лицо, поручившее выполнение задания, о том, что для выполнения задания необходима дополнительная бухгалтерская информация, и определить, какая именно.

В отличие от аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом при выполнении специальных аудиторских заданий определение уровня существенности затруднено. Если для выполнения специального аудиторского задания не представлена бухгалтерская отчетность экономического субъекта в целом, то обороты по какому-либо бухгалтерскому счету представляются величиной относительной (одинаковые обороты по одному и тому же бухгалтерскому счету могут быть крупными

с точки зрения одного экономического субъекта и малыми — с точки зрения другого). Не имея возможности с достаточной степенью точности оценить уровень существенности, аудитор не может определить и степень аудиторского риска. В ходе выполнения специального аудиторского задания статья бухгалтерской отчетности должна быть исследована с большей тщательностью, чем та же статья при аудите достоверности бухгалтерской отчетности в целом.

Во избежание введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности аудитор должен письменно уведомить руководство экономического субъекта о недопустимости включения в состав бухгалтерской отчетности, содержащей в соответствии с действующим законодательством аудиторское заключение, заключения аудитора по специальным заданиям.

Заключение аудитора по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности должно включать указание на нормативный акт, которым экономический субъект руководствовался при оценке учета статей отчетности. В заключении также должно быть выражено мнение аудитора о соответствии во всех существенных отношениях методов оценки и порядка ведения бухгалтерского учета указанному нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет.

При выполнении специального аудиторского задания аудитор должен ознакомиться с аудиторским заключением о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта за тот же период. В том случае, когда аудиторское заключение не является безусловно положительным, аудитору следует указать в заключении по специальному аудиторскому заданию, что рассматриваемая статья бухгалтерской отчетности несущественна.

2. *Заключение по специальному аудиторскому заданию по юридической и экономической экспертизе договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения.* Аудитор может получить от экономического субъекта специальное аудиторское задание по юридической и экономической экспертизе договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения.

Цели выполнения специального аудиторского задания могут быть различны:

— составить заключение о правильности схем бухгалтерских записей, принципов оценки, порядка налогообложения

и формы ответственности по договорам, подготовленным экономическим субъектом в связи с появлением у экономического субъекта новых форм договоров;

— составить заключение о финансовых и правовых последствиях договоров по вложению денежных средств в недвижимость, ценные бумаги и т.д., подготовленных экономическим субъектом в связи с началом нового направления деятельности;

— составить заключение о соблюдении юридическим лицом определенных договоров, например, кредитных договоров или договоров займа. В соответствии с такими договорами организация должна соблюдать различные обязательства, вытекающие из договора (уплата процентов, соблюдение соответствующих финансовых отношений, запреты на выплату дивидендов и использование доходов от реализации имущества и т.д.).

Аудитор может выразить свое мнение относительно договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения, только после того, как полностью рассмотрены вопросы бухгалтерского учета и аспекты налогообложения на всех этапах реализации договора. Если в поручении на выполнение специального аудиторского задания содержатся специфические вопросы, не относящиеся к компетенции аудитора и требующие специальных познаний в области науки, техники, искусства и других областей знаний, для ответа на них аудитору следует привлечь эксперта.

В заключении аудитора по специальному аудиторскому заданию должно быть отражено мнение о том, соблюдены ли экономическим субъектом конкретные условия договора.

3. *Заключение по специальному аудиторскому заданию о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с принципами бухгалтерской отчетности, отличными от российских правил бухгалтерского учета.* Действующие принципы бухгалтерского учета представляют собой набор критериев, используемых для подготовки бухгалтерской отчетности, применяемой ко всем существенным элементам, и являющихся общепризнанными. Финансовая отчетность может быть подготовлена для специальных целей в соответствии с принципами учета, иными, нежели российские или международные стандарты бухгалтерского учета (например, национальными). Другие формы финансовой отчетности могут включать: налоговые декларации; схемы учета, основанные на поступлениях в кассу и выплатах из кассы;

финансовую отчетность, установленную каким-либо государственным регулирующим органом.

Аудитор должен понять из названия или из примечания к финансовой отчетности, что эта отчетность подготовлена не в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета. Если в названии такой финансовой отчетности соответствующие указания и ссылки отсутствуют, то аудитор должен дать их в своем заключении.

Заключение по специальному аудиторскому заданию по проверке финансовой информации, подготовленной в соответствии с принципами бухгалтерского учета, отличными от российских или международных принципов, должно содержать указание на применявшиеся принципы учета или на пункт отчетности, в котором содержится такая ссылка. В заключении должно быть указано, подготовлена ли финансовая отчетность во всех ее существенных аспектах в соответствии с этими принципами.

4. *Заключение по специальному аудиторскому заданию об отчете, подготовленном за ряд смежных лет*. Экономический субъект может подготавливать специальные отчеты, представляющие обобщенные данные годовых бухгалтерских отчетов за несколько смежных лет, с целью информировать пользователей, интересующихся основными данными деятельности организации и ее результатами.

Обобщенный отчет значительно менее детализирован, чем годовые отчеты, подтверждаемые аудитором. Следовательно, в такой отчетности должно быть ясно обозначено, что она является сокращенной и поэтому пользователю отчетности для лучшего понимания финансового положения организации и результатов ее деятельности необходим обобщенный отчет вместе с бухгалтерскими отчетами, подтвержденными аудитором и содержащими всю требуемую в рамках данной системы учета информацию.

Название обобщенного отчета должно указывать на ту бухгалтерскую отчетность, на основании которой он был подготовлен. Например, «Отчет подготовлен на основании бухгалтерской отчетности на 31 декабря _____ г., проверенной аудитором».

Обобщенный отчет не содержит всей информации, которая должна содержаться в бухгалтерской отчетности в соответствии с системой отчетности для годовых бухгалтерских отчетов, подтвержденных аудитором. Поэтому фраза об отражении в отчетности показателей деятельности

«объективно во всех существенных аспектах» не должна использоваться аудитором при формировании им мнения относительно сокращенной бухгалтерской отчетности.

5. *Заключение по специальному аудиторскому заданию, полученному от государственных органов.* При проведении проверки по специальному аудиторскому заданию, полученному от государственных органов, аудиторские организации должны быть независимы как от проверяемого экономического субъекта, так и от государственных органов, поручивших им проведение проверки.

В заключении аудитора по специальному аудиторскому заданию, полученному от государственных органов, следует избегать таких оценочных юридических терминов, как «халатность», «хищение», «растрата», «присвоение» и т.п. Применяя такую терминологию, аудитор выходит за пределы своей компетенции, так как квалифицировать действие или бездействие лиц вправе только судебно-следственные органы.

Выводы аудитора должны излагаться в той последовательности, в которой вопросы поставлены органом, поручившим задание. При этом каждый вывод должен содержать выявленные аудитором факты, а также связь этих фактов с нарушением каких-либо правовых норм. Если такая связь имеется, аудитор должен указать, какой именно нормативный акт нарушен, за какой период, кто из должностных лиц экономического субъекта несет ответственность за нарушение с точки зрения бухгалтерского учета, сумму материального ущерба и другие обстоятельства, способствовавшие выявленному нарушению.

В приложении к заключению по специальным аудиторским заданиям могут быть включены графики, таблицы, отражающие ход и результаты промежуточных расчетов, итоги сверки документации, установленный аудитором порядок ее движения и другие вопросы. В тексте заключения на них делаются ссылки, а сами документы рассматриваются как составная часть заключения.

Содержание заключения по специальным аудиторским заданиям должно обеспечивать государственным органам, поручившим выполнение задания, возможность однозначно определить обоснованность заключения аудитора, его доказательную ценность.

Заключение аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию, проведенному по поручению

государственных органов, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с законодательством РФ.

Вопросы для самоконтроля

1. Приведите основные положения методики проведения аудита.
2. Назовите основные принципы документирования аудита.
3. Каков порядок подготовки аудиторского заключения при проведении обязательного аудита?
4. Дайте определение аудиторского заключения, приведите его структуру и содержание.
5. Какие виды аудиторских заключений вы знаете? Приведите их краткую характеристику.
6. Что представляет собой заведомо ложное аудиторское заключение?
7. Приведите содержание информации по результатам проведения аудита.
8. Какие особенности связаны с датой подписания аудиторского заключения и отражением в нем событий, происшедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности?
9. Дайте определение аудиторского заключения по специальным аудиторским заданиям.
10. Назовите наиболее часто встречающиеся виды аудиторских проверок по специальным аудиторским заданиям.

Раздел II

ПРАКТИЧЕСКИЙ АУДИТ

Глава 5

АУДИТ ОБЩИХ ДОКУМЕНТОВ

5.1. Проверка учредительных документов расчетов с учредителями

Можно выделить четыре комплекса проверки:
1) учредительных документов;
2) формирования уставного капитала;
3) расчетов с учредителями;
4) налогообложения при формировании уставного капитала и при расчетах с учредителями.

Первый комплекс включает проверку юридических оснований на право функционирования экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством, второй — проверку правильности и своевременности формирования уставного капитала, третий — проверку правильности формирования уставного капитала, промежуточных и окончательных расчетов с учредителями (участниками), четвертый — проверку начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей.

Из содержания этих комплексов проверки вытекают следующие задачи:

— проверить юридические основания на право функционирования экономического субъекта;

— подтвердить правильность формирования уставного капитала;

— подтвердить правильность промежуточных и окончательных расчетов с учредителями;

— установить полноту и своевременность формирования уставного капитала;

— установить полноту и правильность расчетов с учредителями;

— подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности в части: а) величины и структуры

уставного капитала; б) задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал; в) наличия собственных акций, выкупленных у акционеров; г) задолженности учредителям (участникам) по выплате доходов; д) организационных расходов. Финансовые вложения в части вложения в уставные капиталы других экономических субъектов;

— установить правильность и наличие оснований расчетов. Оценить вносимые в качестве вкладов в уставный капитал материальные ценности (включая объекты недвижимости), нематериальные активы, ценные бумаги и т.д.;

— установить правильность и своевременность получения доходов от участия в уставных капиталах других экономических субъектов;

— установить юридические основания для вхождения, участия и выбытия из уставных капиталов других экономических субъектов;

— установить правильность начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей.

В ходе аудиторской проверки экономического субъекта аудитор должен осуществить экспертизу учредительных документов на наличие и полноту сведений, которые позволяют: осуществлять деятельность аудируемого субъекта; проводить расчеты; исполнять обязательства; осуществлять формирование уставного капитала, фондов и резервов; уточнять расчеты с учредителями; определять правовые и налоговые последствия сделок и т.д.

Полученная в ходе экспертизы учредительных документов информация может быть использована при проверке других участков и операций учета. Поэтому в рабочих документах следует определять влияние полученной информации на формирование полного аудиторского суждения.

В ходе экспертизы учредительных документов необходимо установить:

— структуру управления аудируемым субъектом и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений;

— своевременность внесения в учредительные документы изменений (если они были);

— виды деятельности аудируемого субъекта;

— учредителей аудируемого субъекта;

— размер уставного капитала и доли каждого учредителя;

— адекватность методов оценки вносимых учредителями долей в уставный капитал в материальной и нематериальной формах;

— своевременность внесения учредителями своих долей в уставный капитал;

— размер и вид внесенных учредителями долей в уставный капитал;

— правильность оформления документов по взносам в уставный капитал;

— организационно-правовую форму аудируемого субъекта (акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью и т.д.);

— является ли аудируемый субъект субъектом малого предпринимательства;

— предусмотрено ли в уставе осуществление внешнеэкономической деятельности;

— счета, которые имеет право открывать аудируемый субъект в учреждениях банков;

— предусмотрено ли в уставе создание резервного и других фондов;

— имеет ли право аудируемый субъект создавать на территории РФ и за рубежом филиалы и другие структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс;

— наличие лицензии на осуществление видов деятельности, подлежащих лицензированию в соответствии с действующим законодательством;

— порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении аудируемого субъекта по итогам года после уплаты обязательных платежей;

— правильность исчисления доходов учредителей и акционеров и удержания налога на доходы;

— правильность оформления бухгалтерской документации и составления бухгалтерских проводок по формированию уставного капитала;

— соответствие записей в первичных документах записям в регистрах бухгалтерского учета по счетам 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал».

Аудиторская организация, аудитор при проверке общих документов организации обязаны руководствоваться следующими нормативными документами: ГК, НК, Законом о бухгалтерском учете, Федеральными законами от 30.12.2008 № 307-ФЗ, «Об акционерных обществах», «О рынке ценных бумаг», от 09.07.1999 № 160-ФЗ «Об иностранных

инвестициях в Российской Федерации», «О лицензировании отдельных видов деятельности», федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности в Российской Федерации; Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н; Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н; Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н; Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н; письмом Минфина России от 24.07.1992 № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях», Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49.

Для проверки используются следующие документы: устав аудируемого субъекта; учредительный договор; патент для субъектов малого предпринимательства; протоколы собраний учредителей; свидетельство о государственной регистрации; документы, связанные с приватизацией и акционированием предприятий, находившихся в собственности государства, субъектов РФ, общественных организаций, колхозов и т.д.; документы, подтверждающие права собственности учредителей на имущество, вносимое в оплату приобретенных ими акций при государственной регистрации общества с участием государственных или муниципальных предприятий; свидетельства о регистрации в органах статистики, налоговых органах, Пенсионном фонде, Фонде социального страхования, Фонде обязательного медицинского страхования, в экологических фондах и т.д.

Кроме того, аудитор должен проверить: договор на банковское обслуживание; зарегистрированные изменения к учредительным документам; проспект эмиссии; реестр акционеров для акционерных обществ; выписки из протоколов годового собрания акционеров; выписки из протоколов собраний акционеров, учредителей; выписки из решений совета директоров; приказы и распоряжения исполнительной дирекции; лицензии и разрешения на определенные виды деятельности; документы, подтверждающие внесение долей учредителей в уставный капитал в денежной, материальной,

нематериальной формах или в виде ценных бумаг (выписки банка, приходные кассовые ордера, акты оприходования имущества, представленного в натуральной форме в качестве взноса в уставный капитал, и т.д.); методики оценки вносимых долей в уставный капитал в материальной и нематериальной формах; годовая отчетность; отчетность на дату ликвидации или реорганизации аудируемого субъекта.

Планирование аудиторской проверки учредительных документов и расчетов с учредителями осуществляется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита аудируемого субъекта.

Общий план проверки учредительных документов и расчетов с учредителями должен учитывать направления проверки, рассмотренные выше. Содержание общего плана и программы проверки приведены в табл. 5.1.1 и 5.1.2.

Таблица 5.1.1

Общий план проверки учредительных документов и расчетов с учредителями

Проверяемая организация *ООО «Монолит»*
Период проверки *с 1 января по 31 декабря 2008 г.*
Число человеко-часов *100*
Руководитель аудиторской группы *И. И. Иванов*
Состав аудиторской группы *И. И. Иванов, И. Я. Петров*
Планируемый аудиторский риск *4%*
Планируемый уровень существенности *1%*

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Проверка учредительных документов	В течение года	Иванов И. И. Петров И. Я.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Проверка формирования уставного капитала	В течение года	Иванов И. И. Петров И. Я.	
3	Проверка расчетов с учредителями	В течение года	Петров И. Я. Иванов И. И.	
4	Проверка начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей	В течение года	Петров И. Я. Иванов И. И.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Таблица 5.1.2

Программа проверки учредительных документов и расчетов с учредителями

Проверяемая организация *ООО «Монолит»*
Период проверки *с 1 января по 31 декабря 2008 г.*
Число человеко-часов *100*
Руководитель аудиторской группы *И. И. Иванов*
Состав аудиторской группы *И. И. Иванов, И. Я. Петров*
Планируемый аудиторский риск *4%*
Планируемый уровень существенности *1%*

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
1	Проверка учредительных документов	В течение года	Иванов И. И. Петров И. Я.		Согласно сводной программе аудита экономического субъекта
1.1	Проверка учредительных документов			Копии учредительных документов	
1.2	Проверка наличия разрешительных документов на право заниматься определенными видами деятельности			Копии разрешений, лицензии и т.п.	
1.3	Прослеживание отражения уставного капитала, долей, распределенным согласно учредительным документам			Копии учредительных документов, регистров бухгалтерского учета, баланса	

Продолжение табл. 5.1.2

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
1.4	Сопоставление учредительных документов, решений акционеров, собственников, руководства экономического субъекта с данными бухгалтерского учета по отражению видов деятельности			Копии учредительных документов, копии решений, регистры бухгалтерского учета	
1.5	Проверка документов, подтверждающих права собственности учредителей на имущество, вносимое в качестве вклада в уставный капитал			Договоры купли-продажи, патенты, авторские свидетельства, платежные документы, нотариальные документы	
1.6	Проверка регистрации изменений учредительных документов			Копии о регистрации и перерегистрации учредительных документов	
2	Проверка формирования уставного капитала	В течение года	Иванов И. И. Петров И. Я.		
2.1	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал			Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета	
2.2	Проверка наполнения уставного капитала по учредителям и по срокам			Копии учредительных документов, хозяйственных операций	

Продолжение табл. 5.1.2

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
2.3	Проверка задолженности по вкладам в уставный капитал, величины собственных акций, выкупленных у акционеров			Регистры бухгалтерского учета, баланс	
2.4	Проверки правильности оценки вносимых в уставный капитал материальных ценностей, объектов недвижимости, прав и т.д. в качестве вкладов			Методики оценки, протоколы собраний учредителей	
2.5	Проверка бухгалтерского оформления вносимых в качестве вклада в уставный капитал материальных ценностей, объектов недвижимости, прав и т.д.			Приказы, акты, регистры бухгалтерского учета, рабочий план счетов	
2.6	Проверка бухгалтерского оформления при увеличении уставного капитала			Приказы, акты, регистры бухгалтерского учета, баланс, протоколы, отчет об изменении капитала	
2.7	Проверка бухгалтерского оформления при уменьшении уставного капитала			Приказы, акты, протоколы, регистры бухгалтерского учета, баланс, отчет об изменениях уставного капитала	

Продолжение табл. 5.1.2

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
3	Проверка расчетов с учредителями	В течение года	Иванов И. И. Петров И. Я.		
3.1	Проверка отражения расчетов с учредителями по счету «Задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал»			Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс	
3.2	Проверка отражения расчетов с учредителями по счету «Задолженность участником (учредителем) по выплате доходов»			Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета, документы	
3.3	Проверка полноты и правильности расчета доходов, полученных учредителями			Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы	
3.4	Проверка организации учета и выплаты дивидендов			Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров	
3.5	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал оборотных и внеоборотных активов			Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс	
3.6	Проверка фактического выбытия оборотных и внеоборотных активов в результате расчетов с учредителями			Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс	

Окончание табл. 5.1.2

№ п/п	Перечень аудиторских процедур	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
3.7	Проверка расчетов при выбытии из состава учредителей			Протоколы, справки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств	
4	Проверка начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей	В течение года	Иванов И. И. Петров И. Я.	часть вторая НК	
4.1	Проверка правильности расчетов по НДС			гл. 21 НК, справки, расчеты	
4.2	Проверка правильности расчетов по налогу на прибыль			гл. 25 НК, отчет о прибылях и убытках, справки, расчеты	
4.3	Проверка правильности расчетов по налогу на доходы физических лиц			гл. 23 НК, справки, расчеты, сведения	
4.4	Проверка правильности расчетов по иным обязательным платежам			гл. 24 НК, справки, расчеты, сведения	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Общий план и программа проверки учредительных документов и расчетов с учредителями могут быть дополнены исходя из следующих моментов.

1. В бухгалтерском учете отражается уставный капитал, зарегистрированный в учредительных документах экономических субъектов как совокупность вкладов (долей, паевых взносов) учредителей (участников), акций по номинальной стоимости (для акционерных обществ) в денежной, натуральной, нематериальной форме или в виде ценных бумаг.

2. Минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату регистрации общества, а для остальных коммерческих организаций — не менее стократной суммы минимального размера оплаты труда.

3. Уставный капитал и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный капитал учитываются и отражаются в отчетности отдельно.

4. Акции общества при его учреждении должны быть полностью оплачены в течение срока, определенного уставом общества, при этом не менее 50% уставного капитала общества должно быть оплачено к моменту регистрации общества, а оставшаяся часть — в течение года с момента его регистрации.

5. Дополнительные акции общества должны быть оплачены в течение срока, определенного в соответствии с решением об их размещении, но не позднее одного года с момента их приобретения (размещения).

6. Оплата акций и иных ценных бумаг акционерного общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты акций общества при его учреждении определяется договором о создании общества или уставом общества, а дополнительных акций и иных ценных бумаг — решением об их размещении.

Акции и иные ценные бумаги общества, которые должны быть оплачены неденежными средствами, оплачиваются при их приобретении в полном размере, если иное не установлено договором о создании общества при его учреждении или решением о размещении дополнительных акций.

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями.

7. При оплате дополнительных акций и иных ценных бумаг общества неденежными средствами денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций и иных ценных бумаг, производится советом директоров. Если номинальная стоимость приобретаемых таким способом акций и иных ценных бумаг общества составляет более 200 установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда, то необходима денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций и иных ценных бумаг общества, независимым оценщиком (аудитором).

8. Акции, поступившие в распоряжение общества, не дают права голоса, не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Такие акции должны быть реализованы не позднее одного года с момента их поступления в распоряжение общества, в противном случае общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества погашением этих акций.

9. Сумма уставного капитала увеличивается или уменьшается в соответствии с результатами рассмотрения итогов деятельности экономического субъекта за год и после перерегистрации учредительных документов с внесенными в них изменениями.

10. Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала экономического субъекта предназначен пассивный балансовый счет 80 «Уставный капитал». Сальдо по этому счету должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах предприятия. Записи по счету 80 делаются лишь в случаях увеличения или уменьшения уставного капитала, в установленном порядке и после внесения необходимых изменений в учредительные документы предприятия.

После государственной регистрации экономического субъекта его уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами (в сумме проведенной подписки на акции), отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать

формирование информации по учредителям предприятия, стадиям формирования капитала и видам акций.

11. Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету: денежных средств (счета 50—52, 55), материальных ценностей (счета 01, 08, 10, 11, 20, 21, 23, 29, 41, 43), нематериальных активов (счет 04), ценных бумаг (счет 58).

12. При предоставлении предприятию в качестве вклада прав на пользование зданиями, сооружениями и оборудованием делаются записи по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетом 04 «Нематериальные активы». Одновременно на забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства» принимается балансовая стоимость этих зданий, сооружений и оборудования.

13. Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность предприятия в счет вкладов в уставный капитал (в оплату акций), проводится в оценке, определенной по договоренности учредителей. Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в пользование предприятию в счет вкладов в уставный капитал (в оплату акций), проводится в оценке, определенной исходя из арендной платы за пользование этим имуществом, исчисленной за весь указанный в учредительных документах срок деятельности предприятия или другой установленный учредителями срок, если иное не предусмотрено учредительными документами.

В аналогичном порядке проверяются расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал с учредителями (участниками) предприятий других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал» производится на всю стоимость уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах. В том случае, когда акции предприятия, созданного в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей номинальную их стоимость, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал».

По данным субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов» проверяются расчеты с учредителями предприятия по выплате им доходов. Начисление и выплата доходов работникам предприятия, входящим в число его

учредителей, учитываются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов от участия в предприятии отражается записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». При отсутствии или недостаточности прибыли для выплаты доходов, но при наличии обязательств, предусмотренных законодательством или учредительными документами, по выплате доходов за счет резервного фонда (капитала) начисление доходов отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При выплате доходов от участия в предприятии продукцией (работами, услугами) этого предприятия, ценными бумагами и т.п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами учета реализации соответствующих ценностей. Суммы налога на доходы от участия в предприятии, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом». Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами — собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Серьезное внимание необходимо уделить аудиторской проверке *организации учета и выплат дивидендов.*

Общество обязано выплатить объявленные по каждой категории (типу) акций дивиденды. Дивиденды выплачиваются деньгами, а в случаях, предусмотренных уставом общества, — иным имуществом.

Суммы дивидендов выплачиваются из чистой прибыли общества за текущий год. Дивиденды по привилегированным акциям определенных типов могут выплачиваться за счет специально предназначенных для этого фондов общества.

Общество не вправе принимать решение о выплате (объявлении) дивидендов по акциям:

— до полной оплаты всего уставного капитала общества;

— если на момент выплаты дивидендов оно имеет признаки несостоятельности (банкротства) в соответствии

с правовыми актами РФ о несостоятельности (банкротстве) предприятий или если такие признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов;

— в других случаях, предусмотренных законодательством.

Важным моментом при проведении аудита является проверка начисления и выплаты налогов и иных обязательных платежей. Аудитор проверяет правильность и своевременность налогообложения по следующим основным федеральным налогам: НДС, налогу на доходы физических лиц, налогу на прибыль и единому социальному налогу.

5.2. Экспертиза хозяйственных договоров на соответствие законодательству РФ

В условиях рыночных отношений договор — основной юридический акт, из которого возникают обязательственные правоотношения, главное средство регулирования товарно-денежных связей, определяющее содержание правоотношений, права и обязанности его участников.

Общие положения о договорах, понятие, условия договора, их заключение, изменение и расторжение предусмотрены в ГК.

Экспертиза включает в себя следующие действия.

1. Аудитор определяет круг договоров, которые используются клиентом в его деятельности, из общей совокупности видов договоров, предусмотренных ГК: купли-продажи, аренды, перевозки, комиссии, поручения, подряда, выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, возмездного оказания услуг, транспортной экспедиции и т.д.

2. Проводится устный опрос руководства о порядке заключения договоров, о том, собирается ли до подписания договора досье на нового клиента и каким образом. Для этого следует ознакомиться с учредительными документами аудируемой организации (уставом, учредительным договором) и свидетельством о ее регистрации. Рекомендуется обратить внимание на то, кто является ее учредителем, каков размер ее уставного фонда и сформирован ли он, где располагается офис (а не просто так называемый юридический адрес), в каком банке организация обслуживается, каковы ее финансовое положение и коммерческая репутация.

Через партнеров, контрагентов, банкиров следует собрать о ней и ее руководителях как можно больше информации.

3. Особое внимание аудитор обращает на то, кем подписан договор, — соответствует ли подпись лица расшифровке фамилии, а должность лица, подписавшего договор, — важности этого документа.

Отсутствие необходимых полномочий у подписавшего договор представителя может повлечь впоследствии невозможность получить плату за поставленные товары или добиться возврата выплаченных сумм за товары либо товары будут поставлены не в полном объеме или с существенными недостатками.

Как показывает практика, нередко недобросовестные контрагенты, не желая исполнять свои обязательства по договору и нести ответственность, объявляют о том, что лицо, подписавшее договор, не имело на это полномочий (один из самых распространенных способов мошенничества). Для того чтобы такого не случилось, необходимо удостовериться в личности представителя, для чего корректно попросить его представить документы, подтверждающие полномочия.

Если представитель контрагента — директор предприятия, который не имеет доверенности, необходимо ознакомиться с приказом о его назначении либо (это в основном касается государственных предприятий) с протоколом собрания учредителей предприятия (для коммерческих организаций). В отношении учредителей следует обратить внимание на то, что зачастую на некоторых предприятиях, особенно там, где директор работает по найму, учредители в той или иной степени ограничивают его полномочия и предоставляют ему их только с согласия правления, совета директоров, собрания учредителей и т.д. Например, в уставе организации в разделе «Компетенция директора» может быть указано, что директор вправе совершать сделки на сумму свыше 1 млн руб. только с согласия совета директоров предприятия. Поэтому следует ознакомиться с соответствующим этому разделом устава организации-контрагента и убедиться, что полномочия директора не ограничены.

Если представитель имеет доверенность, следует проверить, есть ли на бланке доверенности подпись руководителя организации и ее печать, какого числа она выдана (если дата не указана, то доверенность вообще недействительна), срок ее действия, объем полномочий по доверенности.

4. Изучая предмет договора, аудитор должен обратить внимание на то, нет ли в нем двусмысленности, нечеткости фраз. В договоре имеет значение каждое слово. Если не понятно, что означает тот или иной термин, какой смысл несет то или иное словосочетание, фраза и т.д., надо выяснить это с привлечением специалистов. Впоследствии в случае спора по условиям исполнения договора контрагент будет пытаться любую неточную формулировку в договоре интерпретировать в свою пользу. Более того, партнер может специально включить в договор не ясные, но хорошо понятные ему самому формулировки и положения, в которых интересы проверяемого предприятия могут быть ущемлены.

Очень часто в договорах допускаются неточности юридических торговых международных терминов, в частности определяющих базисные условия поставки. Так, нередко из области водных перевозок торговые термины используются для железнодорожного, автомобильного транспорта или смешанных перевозок (несколькими видами транспорта). При отсутствии в договоре положений, разъясняющих, что стороны имели в виду, могут возникнуть трудности при разрешении споров, в частности о моменте, в который товар считается поставленным, и о моменте перехода риска с продавца на покупателя.

5. При формулировании условий об обстоятельствах, освобождающих от ответственности (форс-мажорных оговорок), необходимо учитывать последствия той или иной формулировки, что может привести к снижению или повышению имущественной ответственности стороны договора.

При включении в договор оговорки, предусматривающей конкретный перечень обстоятельств, наступление которых освобождает от ответственности при нарушении обязательства, арбитражные суды, как правило, принимают решение о взыскании со стороны убытков, явившихся следствием обстоятельств, находившихся вне контроля, если они не предусмотрены перечнем, содержавшимся в договоре.

6. Следует установить, визируются ли договоры экономического субъекта юристами.

5.3. Экспертиза учетной политики аудируемого лица

Общие подходы к экспертизе учетной политики. В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации для экономических субъектов

наиболее существенным является четвертый (низший) уровень, который включает рабочие документы экономического субъекта (организации), формирующие ее учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах.

В настоящее время действует Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, где установлены основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (кроме кредитных организаций). Учетная политика включает совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Экспертиза учетной политики, как правило, должна предшествовать всем остальным этапам аудиторской проверки. Поэтому аудитор прежде всего должен выяснить, имеется ли приказ (распоряжение) руководителя предприятия по учетной политике.

Термин «учетная политика» встречается в основных документах по нормативному регулированию бухгалтерского учета, включая Закон о бухгалтерском учете, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008).

Основные положения учетной политики затрагивают различные аудиторские документы, и прежде всего методики проведения аудиторской проверки и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые содержат прямые ссылки на учетную политику экономического субъекта (организации). Такие ссылки имеются в федеральных стандартах аудиторской деятельности.

Общим в отмеченных ссылках является прямое указание аудиторам обращать внимание на правильность формирования и использования экономическим субъектом положений по учетной политике. Следовательно, задача аудитора — проанализировать и оценить как общие, так и конкретные элементы учетной политики и отразить все это в аналитической части аудиторского заключения.

В связи с введением в действие с 1 января 2002 г. гл. 25 НК «Налог на прибыль» в ст. 313 подчеркнуто, что порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета. Таким образом, в учетной политике налогоплательщик должен выделить все важнейшие положения, которые он будет применять.

В соответствии с положениями гл. 25 НК аудируемые лица могут оформить учетную политику в виде:

— единого документа, включающего положения по ведению бухгалтерского учета и по налогообложению;

— двух отдельных учетных политик. Одну — для целей ведения бухгалтерского учета, другую — для целей налогообложения.

Независимо от используемых вариантов учетной политики аудитор должен проверить правомерность применения ее положений как в целях ведения бухгалтерского учета, так и в целях налогообложения.

Экспертиза основных элементов учетной политики экономического субъекта в целях бухгалтерского учета. Под основными элементами учетной политики понимают методические, технические и организационные.

Для проведения экспертизы основных элементов учетной политики целесообразно разработать типовой вариант (табл. 5.3.1) и использовать его при проведении аудита.

После заполнения таблицы проводится анализ зафиксированных в ней данных и делаются соответствующие выводы об общем уровне применяемой экономическим субъектом учетной политики в целях ведения бухгалтерского учета: хороший, удовлетворительный, неудовлетворительный.

Неудовлетворительный уровень свидетельствует о следующем:

— учетная политика в целях ведения бухгалтерского учета в организации отсутствует;

— положения учетной политики не соответствуют нормативным актам;

— большинство методик по ведению бухгалтерского учета в учетной политике экономического субъекта не приведено.

Таблица 5.3.1

Таблица основных элементов учетной политики организации

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым предоставлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
Методический аспект учета				
1	Амортизация основных средств	1. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» 2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств 3. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» 4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 48) 5. Статьи 256–259, 322, 323 НК	1. Линейный способ 2. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции 3. Способ уменьшаемого остатка 4. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	
2	Амортизация нематериальных активов	1. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» 2. Статьи 256–259, 322, 323 НК	1. Линейный способ исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного действия 2. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	

Продолжение табл. 5.3.1

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым предоставлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
3	Оценка производственных запасов	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 58) ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	По фактической себестоимости	
4	Оценка готовой продукции	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 59)	1. По фактической себестоимости 2. По нормативной себестоимости 3. По плановой производственной себестоимости 4. По прямым статьям затрат	
5	Оценка товаров	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 60)	По стоимости приобретения	
6	Оценка незавершенного производства	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 64)	1. По фактической производственной себестоимости 2. По нормативной (плановой) производственной себестоимости 3. По прямым статьям затрат 4. По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов 5. По фактически произведенным затратам	

Продолжение табл. 5.3.1

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым предоставлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
7	Расходы будущих периодов	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 65) Отраслевые методические материалы по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости	В порядке, устанавливаемом организацией в течение периода, к которому они относятся: а) равномерно, б) пропорционально объему производства и т.д.	
8	Резервы предстоящих расходов и платежей	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 72) Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) Инструкция по применению плана счетов	Создаются по видам резервов и аккумулируются на счете 96 и других счетах	
9	Группировка и списание затрат на производство	Отраслевые методические материалы по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) Инструкция по плану счетов, пояснения к счету 26	Устанавливается предприятием: а) по статьям калькуляции; б) по видам продукции; в) накладные (косвенные) расходы распределяются пропорционально прямой заработной плате основных рабочих и т.д.	

Продолжение табл. 5.3.1

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым предоставлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
10	Признание прибыли от реализации продукции (работ, услуг)	Статьи 271—273 НК	1. По методу начислений 2. По кассовому методу	
11	Резервы по сомнительным долгам	1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 70) 2. Статья 266 НК	Создаются по расчетам с другими организациями	
12	Оценка задолженности по полученным займам	1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 73) 2. ПБУ 15/01 «Учет кредитов и займов»	Остатки показываются с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов	
Технический аспект учета				
13	План счетов бухгалтерского учета	1. Статья 6 Закона о бухгалтерском учете 2. План счетов и инструкция по его применению, утв. приказом Минфина от 31.10.2000 № 94н	В соответствии с действующим планом счетов организация составляет рабочий план счетов, субсчетов и шифров аналитического учета	

Продолжение табл. 5.3.1

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым предоставлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
14	Форма бухгалтерского учета	1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 19) 2. Письмо Минфина России от 24.07.1992 № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях» 3. Методические рекомендации Минфина СССР и ЦСУ СССР от 20.02.1981 № 35 «По организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники»	1. Журнально-ордерная 2. Мемориально-ордерная 3. Упрощенная 4. Журнал-главная 5. С использованием вычислительной техники (автоматизированная)	
15	Учет ремонта основных средств	1. Статья 260 НК 2. ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	1. Создается ремонтный фонд 2. Включаются фактические затраты в себестоимость продукции (работ, услуг) по мере производства ремонта 3. Отнесение фактических затрат на счет 97 с последующим равномерным списанием	

Продолжение табл. 5.3.1

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым предоставлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
16	Аналитический учет движения материальных ценностей	1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 58) 2. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	1. С применением оперативно-бухгалтерского метода 2. С применением карточно-документационного метода (метод оборотных ведомостей) 3. С применением бескарточного метода	
17	Списание материалов в расход	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 58)	1. По себестоимости единицы запасов 2. По средней себестоимости 3. По себестоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО)	
18	Учет выпуска продукции	Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, пояснения к счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н	1. С использованием счетов 40 и 20, 43, 90 и др. 2. Без использования счета 40, только счета 20, 43, 90 и т.д.	
19	Учет курсовых разниц по валютным счетам	ПБУ 9/99 «Доходы организации» ПБУ 10/99 «Расходы организации»	Ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы»	

Продолжение табл. 5.3.1

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым предоставлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
20	Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)	Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) Глава 25НК ПБУ 9/99 «Доходы организации» ПБУ 10/99 «Расходы организации»	1. Нормативный 2. Позаказный 3. Поиздельный 4. Попередельный	
21	Распределение косвенных расходов	Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению	Распределяются пропорционально условному базису (прямой заработной плате производственных рабочих, расходу материальных затрат и др.)	
22	Сводный учет затрат на производство	Отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)	1. По изделиям 2. По группам изделий 3. По заказам 4. Попроцессный	

Продолжение табл. 5.3.1

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым предоставлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
23	Инвентаризация имущества и обязательств	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 16) Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49	Состав видов имущества и обязательств, подлежащих инвентаризации, приводится в приказе	
24	Дата представления бухгалтерской отчетности	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 76)		
25	Порядок рассмотрения и утверждения годовой бухгалтерской отчетности	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 80)	Утверждается советом директоров	

Окончание табл. 5.3.1

№ п/п	Положения учетной политики	Нормативный акт, которым предоставлено право выбора	Альтернативные варианты	Положение учетной политики организации
1	2	3	4	5
Организационный аспект учета				
26	Организационная форма бухгалтерской службы	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 20) Статья 6 Закона о бухгалтерском учете	1. Организуется бухгалтерия 2. Учет ведет главный бухгалтер (бухгалтер) 3. Учет ведет сторонняя организация 4. Учет ведет руководитель организации	
27	Уровень централизации учета	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 3)	1. Учет централизован 2. Имеются бухгалтерии в филиалах	
28	Структура бухгалтерской службы	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 3)	1. Двухуровневая 2. Трехуровневая	
29	Выделение подразделений предприятия на отдельный баланс	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 4)	1. Без выделения филиалов на отдельный баланс 2. С выделением филиалов на отдельный баланс	
30	Внутрипроизводственный контроль	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (п. 3)	1. Организована контрольно-ревизионная комиссия 2. Имеется подразделение внутреннего контроля	

Экспертиза учетной политики в целях налогообложения. Основные положения, которые должны быть включены в учетную политику в целях налогообложения, приведены в табл. 5.3.2.

Таблица 5.3.2

Таблица элементов учетной политики организации в целях налогообложения

№ п/п	Положение учетной политики	Статья НК	Вариант организации учета в целях налогообложения	Вариант учетной политики организации
1	Метод начисления доходов в целях исчисления налога на прибыль	271, 272	Метод начисления Кассовый метод	
2	Начисление амортизации по амортизируемому имуществу	259 (п. 1)	Линейным Нелинейным	
3	В отношении группы основных средств, используемых для работы в условии агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации	259.3 (п. 1)	• Применять коэффициент 2 • Не применять коэффициент 2	
4	По амортизируемым основным средствам, являющимся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга), к основной норме амортизации (статья применяется)	259.3 (п. 2)	• Специальный коэффициент 3 • Специальный коэффициент 2 • Повышающий коэффициент не применяется	
5	По амортизируемым основным средствам Понижающий коэффициент	259.3 (п. 4)	• Применяется • Не применяется	

Продолжение табл. 5.3.2

№ п/п	Положение учетной политики	Статья НК	Вариант организации учета в целях налогообложения	Вариант учетной политики организации
6	При определении нормы амортизации по амортизируемому имуществу она определяется	258 (п. 7)	• С учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество месяцев эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками • Без учета количества месяцев эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками	
7	Организация резерва по сомнительным долгам	266	• Создает • Не создает	
8	Организация резерва предстоящих расходов на оплату отпусков	324.1	• Не создает • Создает. Предельная сумма отчислений; ежемесячный процент отчислений	
9	Организация резерва предстоящих расходов на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет	324.1	• Не создает • Создает. Предельная сумма отчислений; ежемесячный процент отчислений	
10	Организация резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждения по итогам работы за год	324.1	• Не создает • Создает. Предельная сумма отчислений; ежемесячный процент отчислений	
11	Организация резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию	267	• Не создает • Создает	

Продолжение табл. 5.3.2

№ п/п	Положение учетной политики	Статья НК	Вариант организации учета в целях налогообложения	Вариант учетной политики организации
12	При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), применяется метод оценки	254 (п. 8)	• По средней себестоимости • По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) • По стоимости единицы запасов	
13	Резерв расходов на ремонт основных средств	324	• Не создается • Создается. Резерв расходов на ремонт основных средств создается исходя из: 1) совокупной стоимости основных средств на начало налогового периода; предельной суммы отчислений в резерв на ремонт основных средств 2) среднего значения фактических расходов, сложившегося за последние три года	
14	Накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода	324	• Производится • Не производится	

Продолжение табл. 5.3.2

№ п/п	Положение учетной политики	Статья НК	Вариант организации учета в целях налогообложения	Вариант учетной политики организации
15	При привлечении заемных средств (кредитов, товарных и коммерческих кредитов, займов, банковских вкладов) и предоставлении займов на сопоставимых условиях проценты, начисляемые по долговому обязательству, включаются в состав внереализационных расходов	269	• В пределах норматива расходов — ставка рефинансирования ЦБ РФ 1,1 (по долговым обязательствам в рублях) (15% — по долговым обязательствам в валюте) • В пределах суммы процентов, начисленных по долговому обязательству, если их размер существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам	
16	Стоимость реализованных покупных товаров оценивается следующим методом	268 (п. 1)	• По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) • По средней стоимости (в случаях, когда с учетом технологических особенностей невозможно применение ФИФО) • По стоимости единицы товара	
17	При реализации или ином выбытии ценных бумаг оценка стоимости выбывших ценных бумаг определяется	280 (п. 9)	• По стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) • По стоимости единицы	

Продолжение табл. 5.3.2

№ п/п	Положение учетной политики	Статья НК	Вариант организации учета в целях налого-обложения	Вариант учетной политики организации
18	Предприятие уплачивает авансовые платежи по налогу на прибыль	286, 287	• Ежемесячно исходя из расчета за предыдущий квартал • Ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли • Ежеквартально по основаниям (подчеркнуть): 1) доходы не превышают 3 млн руб. 2) бюджетная организация 3) иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное представительство 4) некоммерческая организация, не имеющая дохода от реализации 5) участник простого товарищества в отношении доходов от него 6) инвестор соглашения о разделе продукции 7) выгодоприобретатель по договору доверительного управления имуществом	

Окончание табл. 5.3.2

№ п/п	Положение учетной политики	Статья НК	Вариант организации учета в целях налогообложения	Вариант учетной политики организации
19	Оценка незавершенного производства производится по методике	319	• Для производств, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья • Для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг) • Для прочих налогоплательщиков	
20	Налоговая база по итогам каждого отчетного налогового периода по каждому виду налога определяется на основе данных налогового учета	313—318	• Путем составления самостоятельных регистров налогового учета • На основе данных бухгалтерских регистров, дополненных недостающими реквизитами • На основе данных бухгалтерских регистров и их корректировки	

Анализ приведенных положений позволяет аудитору сделать выводы об уровне учетной политики в целях налогообложения: хороший, удовлетворительный, неудовлетворительный.

Неудовлетворительный уровень свидетельствует о следующем:

— учетная политика в целях налогообложения отсутствует;

— положения учетной политики не соответствуют нормативным актам, зафиксированным в НК, особенно в гл. 25;

— большинство положений учетной политики в целях налогообложения отсутствует в учетной политике аудируемого лица.

По результатам анализа учетной политики как в целях бухгалтерского учета, так и в целях налогообложения, аудитор делает общие выводы и вместе с субъектом принимает решение о дальнейшем ведении работы по проверке аудируемого лица.

Вопросы для самоконтроля

1. Приведите основные документы, которые необходимо проверить аудитору по формированию уставного капитала.
2. Назовите комплексы работ, которые необходимо проверить аудитору по расчетам с учредителями.
3. Как проверяют хозяйственные договоры аудируемых лиц?
4. Как проверяют основные положения учетной политики аудируемых лиц в целях бухгалтерского учета?
5. Как проверяют основные положения учетной политики аудируемых лиц в целях налогообложения?

Глава 6

АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

6.1. Проверка учета основных средств

Основные законодательные и нормативные документы. Аудиторская проверка основных средств осуществляется на базе следующих нормативных документов.

— ГК;

— НК;

— Закон о бухгалтерском учете;

— О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1;

— О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утв. постановлением Совмина СССР от 22.10.1990 № 1072;

— Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008);

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н;

— Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утв. письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н;

— Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н;

— Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49;

— План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

— постановление Госкомстата России от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»;

— постановление Госкомстата России от 11.11.1999 № 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ»;

— 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, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве»;

— приказ Минэкономразвития России и Росстата от 14.08.2008 № 189 «Об утверждении статистического инструментария для организации статистического наблюдения за основными фондами и строительством на 2009 год»;

— Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94, утв. постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359.

Источники информации для проверки. Источники информации, используемые при аудите основных средств, зависят от принятой предприятием учетной политики. Это выражается в выборе методов начисления амортизационных отчислений, ввода основных средств в эксплуатацию и др.

Операции по основным средствам должны оформляться унифицированными межведомственными формами первичной учетной документации. Основными источниками информации, необходимыми для аудиторской проверки, служат:

— акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) — форма № ОС-1;

— акт о приеме-передаче здания (сооружения) — форма № ОС-1а;

— акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) — форма № ОС-1б;

— накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств — форма № ОС-2;

— акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств — форма № ОС-3;

— акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) — форма № ОС-4;

— акт о списании автотранспортных средств — форма № ОС-4а;

— акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) — форма № ОС-4б;

— инвентарная карточка учета объекта основных средств — форма № ОС-6;

— инвентарная карточка группового учета объектов основных средств — форма № ОС-6а;

— инвентарная книга учета объектов основных средств — форма № ОС-6б;

— акт о приеме (поступлении) оборудования — форма № ОС-14;

— акт о приеме-передаче оборудования в монтаж — форма № ОС-15;

— акт о выявленных дефектах оборудования — форма № ОС-16;

— журналы-ордера № 13, 10 и 10/1 — для ведения синтетического учета движения основных средств и их износа (при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета), а при использовании компьютерных информационных технологий — машинограммы дебетовых и кредитовых оборотов по счетам 01, 02;

— главная книга;

— баланс (форма № 1);

— отчет о прибылях и убытках (форма № 2);

— отчет об изменениях капитала (форма № 3);

— приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);

— пояснительная записка;

— другие документы, справки, расчеты и т.д.

План и программа аудиторской проверки учета основных средств. Основные направления аудита учета основных средств должны обеспечить:

— контроль за наличием и сохранностью основных средств;

— правильность отнесения предметов к основным средствам;

— правильность оценки основных средств в учете;

— правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;

— правильность начисления и отражения в учете амортизации и ремонта основных средств;

— правильность отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности.

В соответствии с основными направлениями и задачами аудита основных средств можно выделить четыре комплекса проверки: учет наличия и сохранности основных средств; учет движения основных средств; расчеты по начислению амортизации; расчеты по налогообложению по основным средствам.

Аудиторская проверка учета основных средств проводится на основании общего плана и программы аудита основных средств (табл. 6.1.1 и 6.1.2).

Таблица 6.1.1

Общий план аудиторской проверки учета основных средств

Проверяемая организация *ООО* «Монолит»
Период проверки *с 1 января по 31 декабря 2008 г.*
Число человеко-часов *100*
Руководитель аудиторской группы *И. И. Иванов*
Состав аудиторской группы *И. И. Иванов, И. Я. Петров*
Планируемый аудиторский риск *низкий*
Планируемый уровень существенности *1% валюты баланса*

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Проверка наличия и сохранности основных средств	В течение отчетного года	Иванов И. И. Петров И. Я.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Проверка движения основных средств	В течение отчетного года	Иванов И. И.	
3	Проверка правильности начисления амортизации	В течение отчетного года	Петров И. Я.	
4	Проверка правильности налогообложения по основным средствам	В течение отчетного года	Иванов И. И. Петров И. Я.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Таблица 6.1.2

Программа аудиторской проверки учета основных средств

Проверяемая организация *ООО* «Монолит»
Период проверки *с 1 января по 31 декабря 2008 г.*
Число человеко-часов *100*
Руководитель аудиторской группы *И. И. Иванов*
Состав аудиторской группы *И. И. Иванов, И. Я. Петров*
Планируемый аудиторский риск *низкий*
Планируемый уровень существенности *1% валюты баланса*

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	Проверка наличия и сохранности основных средств	В течение года	Иванов И. И. Петров И. Я.	
1.1	Проверка создания комиссии по приемке основных средств	Ежеквартально	Иванов И. И.	Приказы, распоряжения
1.2	Проверка оформления договоров купли-продажи основных средств	Ежеквартально	Петров И. Я.	Договоры, соглашения
1.3	Проверка оформления протоколов договорной цены	Ежеквартально	Иванов И. И.	Протоколы, соглашения, приказы
1.4	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приемки-передачи основных средств	Ежеквартально	Петров И. Я.	Акты приемки-передачи, инвентарные карточки, журналы регистрации

Продолжение табл. 6.1.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1.5	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов	Ежеквартально	Иванов И. И.	Проектно-сметная документация, приказы, акты инвентаризации
1.6	Оценка организации синтетического и аналитического учета основных средств в бухгалтерии предприятия и по материально-ответственным лицам в местах эксплуатации основных средств	Ежеквартально	Петров И. Я.	Первичные документы, учетные регистры, учетная политика
1.7	Проверка и оценка действующего на предприятии порядка учета затрат на ремонт основных средств	Ежеквартально	Иванов И. И.	Учетная политика, приказы, сметы, отчеты
1.8	Проверка результатов произведенной переоценки основных средств	По мере совершенствования операций	Петров И. Я.	Приказы, акты, инвентаризационные документы, учетные регистры
1.9	Проверка результатов последней инвентаризации основных средств	В течение года	Иванов И. И.	Инвентаризационные документы, первичные документы, учетные регистры
1.10	Ознакомление с порядком ведения картотеки основных средств и инвентарных списков по конкретным материально ответственным лицам бухгалтерией предприятия	Ежеквартально	Петров И. Я.	Картотека, инвентаризационные документы, приказы, договоры о материальной ответственности

Продолжение табл. 6.1.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1.11	Проверка обеспеченности бухгалтерии предприятия действующими нормативными документами	Ежеквартально	Иванов И. И.	Приказы, распоряжения
1.12	Проверка отражения в отчетности наличия основных средств	Ежеквартально	Петров И. Я.	Формы отчетности
2	Проверка движения основных средств	В течение года	Иванов И. И. Петров И. Я.	
2.1	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал	Ежеквартально	Иванов И. И.	Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета
2.2	Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал основных средств	Ежеквартально	Петров И. Я.	Методики оценки, протоколы собраний учредителей
2.3	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал основных средств	Ежеквартально	Иванов И. И.	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс
2.4	Проверка фактического выбытия основных средств в результате расчетов с учредителями	Ежеквартально	Петров И. Я.	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс
2.5	Проверка отражения в отчетности движения основных средств	Ежеквартально	Петров И. Я.	Формы отчетности

Продолжение табл. 6.1.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
3	Проверка правильности начисления амортизации	В течение года	Иванов И. И. Петров И. Я.	Расчеты
3.1	Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по основным средствам в целях ведения бухгалтерского учета и налогообложения	Помесячно	Иванов И. И.	Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс
3.2	Проверка объектов основных средств, по которым не начисляется амортизация	Помесячно	Петров И. Я.	Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета, документы
3.3	Проверка объектов основных средств, по которым начисляется ускоренная амортизация	Помесячно	Иванов И. И.	Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы
3.4	Проверка документов по начисленной амортизации основных средств, которые вносятся в качестве вклада в уставный капитал	По мере внесения в уставный капитал	Петров И. Я.	Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров
3.5	Проверка срока, с которого начинается и с которого заканчивается начисление амортизации основных средств	Помесячно	Иванов И. И.	Протоколы, справки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств
3.6	Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации основных средств	Ежеквартально	Петров И. Я.	Формы отчетности

Окончание табл. 6.1.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
4	Проверка правильности налогообложения по основным средствам	В течение года	Иванов И. И. Петров И. Я.	
4.1	Проверка правильности расчетов по НДС	По срокам налоговых платежей	Иванов И. И. Петров И. Я.	гл. 21 НК, декларации и расчеты по НДС, книги покупок и продаж, счета-фактуры, накладные, баланс, справки, расчеты, прочие документы
4.2	Проверка правильности расчетов по налогу на прибыль	По срокам налоговых платежей	Иванов И. И. Петров И. Я.	гл. 25 НК, декларации и расчеты по налогу на прибыль, отчет о прибылях и убытках, справки, учетные регистры
4.3	Проверка правильности расчетов по налогу на имущество	По срокам налоговых платежей	Иванов И. И. Петров И. Я.	гл. 30 НК, декларации и расчеты, справки, прочие сведения
4.4	Проверка отражения в отчетности всех операций по учету основных средств	Ежеквартально	Иванов И. И. Петров И. Я.	Формы отчетности

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Проверка учета наличия и сохранности основных средств. Аудитору необходимо проверить:

— создана ли на предприятии комиссия по приемке основных средств и оформлению ее результатов;

— оформлены ли договоры купли-продажи основных средств;

— оформлены ли протоколы договорной цены;

— правильно ли указана первоначальная стоимость основных средств в актах приема-передачи;

— правильно ли отражена первоначальная стоимость после достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации объектов.

По данным проверки состояния контроля и учета объектов основных средств аудитор сможет сделать вывод об эффективности контроля.

Важное условие обеспечения сохранности основных средств — качественное проведение их инвентаризации. Поэтому в процессе контроля нужно проверить ее полноту и своевременность, а также правильность отражения результатов в бухгалтерском учете. Это необходимо аудитору для того, чтобы знать, насколько можно доверять результатам проведенной инвентаризации на предприятии, чтобы уменьшить аудиторский риск.

Проверяя состояние учета основных средств, нужно убедиться в правильности организации аналитического учета.

В целях более глубокого ознакомления с контролем и учетом основных средств аудитору необходимо потребовать от предприятия составить детальный список всех основных средств, которыми владело предприятие на дату составления отчета, с разбивкой их по типам. К этому списку должны быть приложены сведения о снижении или переоценке стоимости объектов основных средств, сведения об основных средствах, арендованных предприятием у других предприятий, организаций.

Основные средства отражаются в учете не систематически, а по мере совершения операций, что влияет на правильность начисления амортизации и включения ее в издержки обращения и производства.

Накопленные амортизационные отчисления подсчитываются по состоянию на отчетную дату. Несмотря на то что список основных средств содержит обширную информацию о наличии основных средств, их движении в течение года, аудитору необходимо получить и документы, отражающие

поступление, выбытие, перемещение основных средств. По данным документов и бухгалтерским записям в них можно убедиться в том, насколько правильно были отражены операции по движению основных средств на счете 01 «Основные средства».

Подтверждение данных о хозяйственных операциях по учету основных средств — расширенная процедура, так как основная часть данных содержится во внешних и внутренних документах.

Привлечение таких документов, как счета-фактуры, контракты, соглашения об аренде, страховые полисы, отметки (акты) налоговой инспекции, позволит аудитору получить убедительную информацию об аудируемом объекте. Если аудиторам необходимы более полные данные, чем те, которые можно извлечь из регистров учета, то они должны ознакомиться с письмами, адресованными арендодателям, страховым компаниям и государственным учреждениям.

Документальное подтверждение хозяйственных операций по основным средствам — это процесс выбора статьи счета и прослеживания в обратном порядке, т.е. поиск исходных документов, подтверждающих правильность учетной записи. По основным средствам аудиторы могут сделать выборку, чтобы установить факт поступления, выбытия основных средств, а также выявить статьи ремонта, по которым были затрачены значительные средства. Можно использовать также метод случайной выборки. Таким образом устанавливаются отраженные в учете суммы налогов и расходов по страхованию основных средств.

В процессе аудита основных средств широко применяют прием пересчета, который необходимо осуществлять при проверке начисления износа и оценок выбытия и списания основных средств. Накопленный износ существует как арифметическая величина, поэтому определение ее реальности возможно только путем пересчета.

Проверка учета движения основных средств. Пути поступления основных средств на предприятие:

— приобретение за плату у поставщиков;

— безвозмездное поступление;

— учредительские взносы в уставный капитал;

— выкуп арендованных основных средств;

— возврат имущества (основных средств) по договору о совместной деятельности.

Поступление основных средств оформляется актом о приеме-передаче объекта основных средств (форма ОС-1) с приложением к нему технической документации на данный объект.

Причины выбытия основных средств на предприятии:

— ликвидация объекта в силу ветхости и износа, а также в силу форс-мажорных обстоятельств;

— ликвидация в связи с переоборудованием, модернизацией;

— передача основных средств другим организациям.

Для определения непригодности основных средств на предприятии создается специальная комиссия. Ликвидацию объектов комиссия оформляет актом на списание основных средств (форма ОС-3), который утверждается руководителем предприятия. На его основании бухгалтер проставляет в карточке дату выбытия объекта и номер акта.

В местах использования основных средств (в цехах и отделах предприятия) ведутся инвентарные списки основных средств (форма ОС-9), содержащие краткие сведения об объектах основных средств, находящихся в эксплуатации.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри предприятия основные средства после необходимых записей до конца месяца не раскладывают, а хранят отдельно. Это необходимо, так как на их основе ежемесячно составляется расчет амортизации основных средств (износа). Кроме того, по окончании месяца карточки с записями за данный месяц группируют по классификационным видам основных средств, затем обороты по поступлению и выбытию по каждому виду суммируют и записывают в карточку учета движения основных средств.

Необходимо проверять правильность оценки основных средств, поскольку неправильная оценка может не только исказить общую картину, но и вызвать:

— неточное исчисление амортизации;

— искажение сумм исчисляемых налогов;

— неправильное отражение основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При аудиторской проверке операций по движению основных средств следует обращать внимание на следующие моменты:

— при передаче основных средств в качестве взноса в уставный капитал должен быть приведен их перечень с указанием первоначальной стоимости, износа и цены соглашения

при передаче. К перечню должны быть подложены вторые экземпляры актов приема-передачи, заверенные печатью передающей стороны, и вся техническая документация на передаваемые объекты;

— при приобретении основных средств должен быть оформлен договор купли-продажи с указанием первоначальной стоимости, износа и цены приобретения;

— при приобретении объектов основных средств в комплекте (например, мебель для офиса) в инвентарную карточку должна быть вписана расшифровка — перечень отдельных предметов, входящих в комплект;

— при приобретении объектов основных средств за иностранную валюту первоначальная стоимость объекта должна учитываться по пересчитанному курсу в рублях на момент приобретения;

— объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств, а учитываются как незавершенные капиталовложения;

— объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды, учитываются на забалансовом счете 001;

— при безвозмездной передаче основные средства подлежат обложению НДС у передающей стороны, за исключением безвозмездной передачи основных средств, зачисленных ранее в основные средства с НДС (для непроизводственной сферы);

— для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию на предприятии приказом руководителя должна быть создана постоянно действующая комиссия;

— если оборудование списывают в связи со строительством новых, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением действующих предприятий, то перечень этого оборудования должен быть указан в плане расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий;

— все детали, узлы и агрегаты от разборки и демонтажа оборудования, пригодные для дальнейшего использования, должны быть оприходованы на склад. Эта операция отражается записью в бухгалтерском учете (Д 10—К 01).

Проверка учета расчетов по начислению амортизации. В ходе аудита необходимо установить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации, начисляется ли она с учетом движения основных средств, правильно ли применяются нормы амортизации.

Амортизация начисляется по всем видам основных средств, за исключением находящихся на консервации земельных и природных ресурсов, объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства, библиотечного фонда, музейных и художественных ценностей, продуктивных животных, числящихся на балансе предприятия.

По объекту основных средств амортизационные отчисления начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения его стоимости либо списания с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Прекращаются амортизационные отчисления по объекту основных средств с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения его стоимости или списания с бухгалтерского учета.

Отражаются амортизационные отчисления по основным средствам в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления сумм на отдельном счете.

В настоящее время могут применяться следующие варианты начисления амортизации:

1) способ уменьшаемого остатка;

2) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

3) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

Здесь важно установить правильность отнесения основных средств к соответствующей группе амортизационных отчислений. Для проверки правильности отнесения износа по счетам затрат или других источников следует установить,

к какому виду относятся основные средства — производственного они или непроизводственного назначения.

Проводя проверку начисления амортизации, аудитор должен обратить особое внимание на начисление амортизации по основным средствам, не относящимся к промышленно-производственным (например, объекты культуры), установить, не включается ли она в себестоимость продукции. Делается это с целью снижения затрат по содержанию непромышленных объектов, и такие случаи при проверках выявляются.

В связи с тем что в настоящее время многие предприятия простаивают или работают менее чем в две смены, находятся в резерве или законсервированы, важным элементом проверки является равномерность приостановки начисления амортизации или применение понижающих коэффициентов к действующим нормам (большинство норм начисления амортизации установлено исходя из двухсменной работы оборудования).

Важно проверить, не продолжается ли начисление амортизации по основным средствам, уже имеющим полный износ; не допускаются ли ошибки в определении норм амортизации, особенно по тем объектам основных средств, в документах которых не указаны шифры.

При контроле начисления амортизации необходимо учитывать, что некоторым предприятиям разрешено применять метод ускоренной амортизации активной части производственных основных фондов. Ускоренная амортизация применяется и оформляется предприятием как элемент учетной политики.

При проверке начисления амортизации основных средств следует проверить, как начисляется амортизация по видам и амортизационным группам в целях налогообложения в соответствии со ст. 257 и 258 НК.

При обнаружении аудитором ошибок необходимо довести информацию о них до сведения клиента, предложить их исправить и внести необходимые коррективы в регистры и отчетные формы.

По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или недоначисленной амортизации. Устанавливают, как это повлияло на себестоимость продукции и финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновных в том лиц, предлагают меры к недопущению подобных недостатков в будущем.

6.2. Проверка учета нематериальных активов

Основные законодательные и нормативные документы. Аудиторская проверка операций с нематериальными активами проводится на основе следующих законодательных и нормативных документов, формирующих информационную базу проверки: ГК РФ; НК РФ; Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ; Закона о бухгалтерском учете; Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н; Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н; Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н;

— Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н;

— Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49;

— приказом Минфина от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Цель проверки и источники информации. Основной целью проверки учета операций с нематериальными активами является выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций с нематериальными активами требованиям законодательства РФ и достоверности показателей бухгалтерской отчетности.

Цель проверки учета операций с нематериальными активами по качественным аспектам бухгалтерской отчетности — подтверждение того, что нематериальные активы, отраженные в бухгалтерской отчетности:

— реально существуют и относятся к проверяемому отчетному периоду (критерий существования и возникновения);

— отражены в бухгалтерской отчетности в полном объеме (*критерий полноты*);

— правильно оценены в бухгалтерском учете, бухгалтерской отчетности и отражены в соответствующем отчетном периоде (*критерий оценки и точности*);

— документально подтверждены и не ограничены правами третьих лиц (*критерий прав и обязанностей*);

— правильно объединены в группы однородных объектов, отражены в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями законодательства РФ и раскрыты в бухгалтерской отчетности с достаточной степенью детализации (*критерий представления и раскрытия*).

В ходе проведения проверки операций с нематериальными активами должны быть решены следующие основные задачи:

1) проверка обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам;

2) проверка правильности документального оформления операций с нематериальными активами;

3) проверка организации бухгалтерского учета операций с нематериальными активами:

— правильности и обоснованности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов;

— обоснованности определения срока полезного использования нематериальных активов;

— правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам;

— своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по поступлению, выбытию, предоставлению и получению прав на нематериальные активы;

4) проверка правильности раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности;

5) проверка правильности налогообложения операций с нематериальными активами:

— правильности расчетов по НДС;

— правильности расчетов по налогу на прибыль;

— правильности расчетов по налогу на доходы физических лиц.

В качестве источников информации при проверке операций с нематериальными активами используются:

— данные учетной политики организации для целей бухгалтерского учета и налогообложения;

— документы, подтверждающие права на объекты нематериальных активов, — договоры об уступке исключительных прав; лицензионные договоры; договоры о передаче ноу-хау; договоры о выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; договоры на создание произведений; охранные и регистрационные документы; учредительные документы; договоры продажи предприятия и пр.;

— первичная документация по учету операций с нематериальными активами — карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1); акт о приеме-передаче нематериальных активов; акт на внутреннее перемещение нематериальных активов; акт о списании нематериальных активов; опись карточек учета нематериальных активов и др.;

— первичная документация по оформлению данных инвентаризации нематериальных активов и результатов ее проведения — инвентаризационные описи; сличительные ведомости; приказ о создании комиссии по оценке и списанию с баланса нематериальных активов; приказ о назначении постоянно действующей инвентаризационной комиссии и др.;

— регистры синтетического и аналитического учета: главная книга; журнал-ордер № 13 по кредиту счета 04 «Нематериальные активы», журнал-ордер № 10 по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов», журнал-ордер № 16 по кредиту счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», ведомости № 17 и 18, разработочные таблицы по расчету амортизационных отчислений (при журнально-ордерной форме); журналы-ордера (ведомости) по дебету и кредиту счетов 04, 05, 08, 91, а также счетов по учету затрат, журналы-ордера в разрезе аналитических показателей по указанным счетам, отчет по проводкам, оборотно-сальдовые ведомости по счетам 04 и 05 (при автоматизированной форме);

— бухгалтерская отчетность организации — форма № 1 «Бухгалтерский баланс»; форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»; форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»; пояснительная записка;

— регистры налогового учета, книги покупок и продаж;

— налоговые декларации и расчеты;

— другие документы, справки, расчеты и т.д.

План и программа аудиторской проверки учета нематериальных активов. Разработка плана и программы аудита учета нематериальных активов основывается на предварительных данных об аудируемом субъекте. При их подготовке аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности и аудиторский риск, которые позволяют считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

В плане проверки учета нематериальных активов необходимо предусмотреть сроки проведения проверки, способ

аудита, бюджет рабочего времени, состав аудиторской группы, планируемый аудиторский риск, уровень существенности и виды работ.

В общем виде содержание общего плана аудита учета нематериальных активов, разрабатываемого в соответствии с основными направлениями и задачами проверки, представлено в табл. 6.2.1.

Программа аудита представляет собой развитие плана проверки, детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана проверки.

В общем виде содержание программы аудита учета нематериальных активов, разрабатываемой в соответствии с основными направлениями и задачами проверки представлено в табл. 6.2.2.

Общий план и программа аудита учета нематериальных активов могут быть дополнены. Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и эффективного подхода к своей работе.

Для получения аудиторских доказательств относительно эффективности структуры систем учета и внутреннего контроля в части операций с нематериальными активами аудитор может воспользоваться специально разработанными для этого тестами.

Методика проверки учета операций с нематериальными активами. Основной целью *проверки обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам* является проверка соблюдения аудируемым лицом условий идентификации объектов в качестве нематериальных активов при их принятии к бухгалтерскому учету.

В процессе проверки аудитором проверяются документы, подтверждающие существование каждого объекта нематериальных активов, и документы, подтверждающие исключительное право у аудируемого лица на каждый из этих объектов. Аудитору также надлежит убедиться в намерении руководства организации использовать данные объекты в производственных или управленческих целях в течение срока, превышающего 12 месяцев. Такое подтверждение может быть получено в ходе проведения опроса работников руководящего звена на предмет установления целей приобретения нематериальных активов и предполагаемых результатов их использования в данной организации.

Таблица 6.2.1

Общий план проверки учета нематериальных активов

Проверяемая организация *ООО «Монолит»*
Период проверки *с 1 января по 31 декабря 2008 г.*
Число человеко-часов *80*
Руководитель аудиторской группы *И. И. Иванов*
Состав аудиторской группы *И. И. Иванов, И. Я. Петров*
Планируемый аудиторский риск *4%*
Планируемый уровень существенности *1%*

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания
1	Проверка операций учета поступления и создания нематериальных активов	В течение отчетного года	Иванов И. И.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Проверка учета амортизации нематериальных активов	В течение отчетного года	Петров И. Я.	
3	Проверка своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по движению НМА	В течение отчетного года	Иванов И. И.	
4	Проверка правильности проведения инвентаризаций НМА и отражения ее результатов в учете	В течение отчетного года	Иванов И. И. Петров И. Я.	
5	Проверка учета выбытия нематериальных активов	В течение отчетного года	Иванов И. И.	
6	Проверка правильности раскрытия информации о НМА в бухгалтерской отчетности	В течение отчетного года	Петров И. Я.	
7	Проверка правильности налогообложение операций с НМА	В течение отчетного года	Иванов И. И.	
8	Проверка отражения в отчетности всех операций по учету нематериальных активов	В течение отчетного года	Петров И. Я.	

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Таблица 6.2.2

Программа проверки учета нематериальных активов

Проверяемая организация *ООО «Монолит»*
Период проверки *с 1 января по 31 декабря 2008 г.*
Число человеко-часов *80*
Руководитель аудиторской группы *И. И. Иванов*
Состав аудиторской группы *И. И. Иванов, И. Я. Петров*
Планируемый аудиторский риск *4%*
Планируемый уровень существенности *1%*

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Рабочие документы аудитора	Исполнитель
1	Проверка операций учета поступления и создания нематериальных активов	В течение года		Иванов И. И.
1.1	Проверка создания комиссии по приемке нематериальных активов	Ежеквартально	Приказы	Иванов И. И.
1.2	Проверка оформления договора купли-продажи нематериальных активов	Ежеквартально	Договоры, приказы	Петров И. Я.
1.3	Проверка оформления протоколов договорной цены	Ежеквартально	Приказы, протоколы, соглашения	Иванов И. И.
1.4	Проверка правильности и обоснованности формирования первоначальной стоимости НМА	Ежеквартально	Документы, подтверждающие осуществление расходов, связанных с формированием первоначальной стоимости нематериальных активов	Петров И. Я.

Продолжение табл. 6.2.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Рабочие документы аудитора	Исполнитель
1.5	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приема-передачи нематериальных активов	Ежеквартально	Акты приема-передачи, накладные, приказы	Петров И. Я.
1.6	Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал нематериальных активов	По мере внесения в уставный капитал	Методики оценки, протоколы собраний учредителей	Иванов И. И.
1.7	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал нематериальных активов	Ежеквартально	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс	Петров И. Я.
1.8	Оценка организации синтетического и аналитического учета нематериальных активов в бухгалтерии предприятия и по материально ответственным лицам в местах эксплуатации	Помесячно	Методики оценки, маршрутные листы, штатное расписание, договоры о материальной ответственности	Иванов И. И.
1.9	Проверка отражения в отчетности поступления и создания нематериальных активов	Ежеквартально	Формы отчетности	Петров И. Я.
2	Проверка учета амортизации нематериальных активов	В течение года	Ведомости расчета	Иванов И. И. Петров И. Я.

Продолжение табл. 6.2.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Рабочие документы аудитора	Исполнитель
2.1	Проверка обоснованности определения срока полезного использования нематериальных активов	Ежемесячно	Документы, подтверждающие существование НМА и право на него, приказы по установлению срока полезного использования НМА, создания специальных комиссий, учетная политика	Петров И. Я.
2.2	Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по нематериальным активам	Ежемесячно	Приказы, регистры, расчеты, справки	Иванов И. И.
2.3	Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации нематериальных активов	Ежеквартально	Формы отчетности	Петров И. Я.
3	Проверка своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по движению НМА	21 марта 2007 г.	Журнал-ордер № 10, 13, 16, ведомость № В-1, № 17, журнал проводок, первичные документы по учету нематериальных активов, главная книга, оборотно-сальдовые ведомости, бухгалтерские справки-расчеты, учетная политика	Иванов И. И.

Продолжение табл. 6.2.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Рабочие документы аудитора	Исполнитель
4	Проверка правильности проведения инвентаризаций НМА и отражения ее результатов в учете	21 марта 2007 г.	Приказ о назначении действующей инвентаризационной комиссии, инвентарные описи, сличительные ведомости, учетная политика	Петров И. Я.
5	Проверка учета выбытия нематериальных активов	В течение года		Иванов И. И. Петров И. Я.
5.1	Проверка фактического выбытия нематериальных активов в результате расчетов с учредителями	Ежеквартально	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс	Иванов И. И.
6	Проверка правильности раскрытия информации о НМА в бухгалтерской отчетности	22 марта 2007 г.	Регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность	Петров И. Я.
7	Проверка правильности налогообложения операций с НМА	23 марта 2007 г.— 24 марта 2007 г.	Налоговые декларации	Петров И. Я. Иванов И. И.
7.1	Проверка правильности расчетов по НДС	23 марта 2007 г.	Счета-фактуры, книга покупок и продаж, регистры синтетического и аналитического учета по счетам 19 и 68, налоговые декларации	Иванов И. И.

Окончание табл. 6.2.2

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период проведения	Рабочие документы аудитора	Исполнитель
7.2	Проверка правильности расчетов по налогу на прибыль	24 марта 2007 г.	Бухгалтерские справки, регистры налогового учета, декларации по налогу на прибыль, регистры синтетического и аналитического учета по счету 68	Петров И. Я.
7.3	Проверка правильности расчетов по НДФЛ	23 марта 2007 г.	Бухгалтерские справки, расчеты, сведения, декларации, регистры синтетического и аналитического учета по счету 68	Иванов И. И.
8	Проверка отражения в отчетности всех операций по учету нематериальных активов	Ежеквартально	Формы отчетности	Иванов И. И. Петров И. Я.

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Аудитору также необходимо получить достаточные доказательства, подтверждающие законность совершения сделок с объектами нематериальных активов. Для этого он проводит проверку каждого документа на возможные ошибки, содержащиеся в них, и осуществляет сопоставление данных, содержащихся в документах, подтверждающих существование нематериальных активов, с данными документов, подтверждающих права аудируемого лица на конкретный объект нематериальных активов, и данными платежных документов по таким показателям:

— наименование нематериального актива;

— наименование охранного документа;

— территория действия охранного документа;

— срок окончания действия охранного документа;

— объем прав, устанавливаемых охранным документом;

— наименование объекта, указанного в документе, подтверждающем права на нематериальные активы;

— дата подписания конкретного договора;

— дата регистрации договора;

— дата платежного документа;

— соответствие наименования сторон договора.

Если проверка операций с нематериальными активами проводится у данного аудируемого лица не в первый раз, то по рабочим документам предыдущего проверяемого периода аудитору необходимо убедиться в том, что срок действия прав на объекты нематериальных активов по конкретному охранному документу не истек.

Основная цель *проверки правильности проведения инвентаризаций нематериальных активов* — получение достаточных доказательств того, что в организации проводятся обязательные и периодические инвентаризации нематериальных активов и оформляются соответствующие им инвентаризационные документы.

Информационными источниками проверки служат:

— приказы о порядке и сроках проведения инвентаризации и о назначении состава постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий;

— инвентаризационные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости;

— протоколы заседания инвентаризационной комиссии;

— решения руководства организации по утверждению результатов инвентаризации;

— регистры бухгалтерского учета, в которых отражены результаты проведенной инвентаризации;

— контрольные подсчеты аудитора.

Поскольку объекты нематериальных активов не имеют материально-вещественной структуры, проведение их инвентаризации осуществляется путем:

— проверки документов, подтверждающих существование объектов нематериальных активов и прав организации на них;

— анализа способности конкретных объектов нематериальных активов приносить экономические выгоды организации;

— проверки правильности оформления инвентаризационных документов и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

В большинстве случаев при проведении инвентаризации нематериальных активов аудиторы не присутствуют, поэтому в ходе проведения этой процедуры ассистенту необходимо полистно просмотреть все организационно-распорядительные и первичные документы, связанные с инвентаризацией нематериальных активов, и осуществить их проверку по формальным признакам.

Проверку правильности отражения в бухгалтерском учете результатов проведенных инвентаризаций ассистент может провести путем взаимного контроля корреспондирующих счетов: 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», 91 «Прочие доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

Основная цель *проверки правильности документального оформления операций с нематериальными активами* состоит в получении аудитором уверенности в том, что в организации присутствует вся первичная документация, связанная с движением нематериальных активов в организации.

Первичные документы по учету операций, связанных с поступлением объектов нематериальных активов, должны фиксировать факт их существования, поступления

в организацию и принятия к бухгалтерскому учету, поэтому для достижения указанной цели аудитором просматриваются полистно и сравниваются необходимые первичные документы (карточки учета нематериальных активов, акты о приеме-передаче нематериальных активов и т.п.). Кроме того, аудитором проводится пересчет числовых данных первичных документов и устанавливаются возможные ошибки в их оформлении (формальные, арифметические, хронологические, ошибки в оценке и т.п.).

Аудитором может быть проведен опрос работников бухгалтерского аппарата для определения сроков и способов обработки первичных учетных документов по учету операций с нематериальными активами. Также аудитору целесообразно провести сравнение даты оформления первичных документов по учету нематериальных активов и даты их фактического принятия к бухгалтерскому учету или списания с баланса организации.

Проверка правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов и определения их сроков полезного использования. Аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что первоначальная стоимость нематериальных активов, поступивших в организацию, сформирована в соответствии с требованиями ПБУ 14/2007 и положениями, утвержденными в учетной политике аудируемого лица.

Порядок формирования первоначальной стоимости нематериального актива зависит от способа его поступления в организацию.

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных в счет вклада в уставный капитал, необходимо обратить внимание на наличие в учредительных документах аудируемого лица записи о возможности формирования уставного капитала неденежными средствами (в том числе и путем передачи исключительных прав на объекты нематериальных активов). Кроме того, аудитору необходимо проверить, привлекался ли независимый эксперт (оценщик) для оценки таких вкладов или нет. Проверка осуществляется путем сопоставления стоимости объекта нематериальных активов с его стоимостью, указанной в акте о согласовании цены учредителями (участниками, акционерами).

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных

безвозмездно, аудитору следует при помощи инструмента встречного контроля установить, не были ли нарушены права добровольных инвесторов, а также выяснить посредством проверки документов и проведения опросов главного бухгалтера, какие методы определения рыночных цен по данной операции были использованы аудируемым лицом.

При проведении данной процедуры внимание аудитора должно быть обращено на правовое оформление и порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, созданных в организации.

В первую очередь аудитору необходимо определить, были ли нематериальные активы созданы силами аудируемого лица или с привлечением сторонних специализированных организаций (физических лиц). Затем аудитор должен установить, отвечают ли созданные объекты условиям, содержащимся в п. 7 ПБУ 14/2007. Если нематериальные активы были созданы аудируемым лицом самостоятельно, то аудитору, используя процедуры сканирования и прослеживания, необходимо проверить правильность и обоснованность включения фактических расходов на их создание в первоначальную стоимость нематериальных активов. Если же нематериальные активы были созданы с привлечением сторонних специализированных организаций (физических лиц), аудитору необходимо обратить внимание на такой существенный момент, как наличие в договоре перечня прав, принадлежащих каждой стороне после исполнения ими своих обязательств по договору.

При проверке формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, приобретенных за плату, аудитору необходимо обратить внимание на состав фактических расходов, которые были включены в стоимость его приобретения. К фактическим расходам на приобретение нематериальных активов могут быть отнесены:

— суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

— суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;

— регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;

— невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;

— вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;

— иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они будут пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы также увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Аудитору следует получить достаточные доказательства того, что при принятии нематериальных активов к бухгалтерскому учету по ним установлены сроки полезного использования, определенные с учетом требований законодательных актов. Для этого аудитору необходимо проанализировать состав нематериальных активов, просмотреть организационно-распорядительные документы, подтверждающие создание специальной экспертной комиссии, уполномоченной совершать действия по определению сроков полезного использования нематериальных активов, и ознакомиться с решениями, принятыми данной комиссией. Также аудитор должен просмотреть соответствующие вопросу охранные документы, учетную политику организации, приказы руководителя организации по установлению сроков полезного использования конкретных объектов нематериальных активов. Затем данные из указанных документов сравниваются с данными, отраженными в актах приема-передачи нематериальных активов и карточках их учета.

Проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по поступлению нематериальных активов. Основная цель этой аудиторской процедуры — достижение уверенности в том, что все операции по поступлению нематериальных активов отражены в бухгалтерском учете аудируемого лица своевременно, в соответствии с требованиями нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет.

Такая проверка осуществляется следующим образом. По данным регистров синтетического учета проверяется

правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций с нематериальными активами. Затем путем взаимного контроля корреспондирующих счетов осуществляется проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с формированием первоначальной стоимости нематериальных активов по следующим корреспондирующим счетам: 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов», 10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 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», 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы», 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

Для определения правильности оприходования объектов нематериальных активов взаимный контроль проводится в разрезе корреспонденции счетов 04 «Нематериальные активы» и 08 «Вложения в внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

Проверка полноты и своевременности отражения в учете поступивших в организацию нематериальных активов может также проводиться и путем сопоставления наименования и числа оприходованных объектов с аналитическими данными контрагентов.

Проверка правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам. Аудитору необходимо установить, осуществляется ли в проверяемой организации расчет амортизационных отчислений по нематериальным активам в соответствии с принятыми и утвержденными в учетной политике для однородных групп нематериальных активов способами начисления амортизации с использованием методики расчета амортизационных отчислений, установленной в законодательных актах по бухгалтерскому учету.

Проведение проверки осуществляется в следующей последовательности: аудитор просматривает учетную политику аудируемого лица в целях получения информации о принципах объединения нематериальных активов по однородным группам и об установленных для этих групп способах амортизации. Путем проведения опроса руководящего

звена и анализа производственных процессов, осуществляемых в организации, аудитор может получить достаточные доказательства того, что нематериальные активы используются в производственной деятельности аудируемого лица либо для нужд управления. Используя метод прослеживания, аудитор определяет соответствие способов амортизации, утвержденных в учетной политике аудируемого лица, фактически используемым способам. Затем путем арифметического контроля аудитор проверяет правильность исчисления сумм амортизационных отчислений исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и применяемых для них способов амортизации, а также полистно просматривает бухгалтерские справки-расчеты, сравнивая их данные с данными карточек учета нематериальных активов.

Также аудитору необходимо проверить, осуществлялось ли начисление амортизации по нематериальным активам в тех отчетных периодах, когда организацией был получен убыток.

Если в организации в проверяемом периоде по каким-либо объектам нематериальных активов был изменен способ начисления амортизации, то аудитору необходимо определить причину и обоснованность такого изменения. При этом если суммы амортизационных отчислений в связи с изменением способа начисления амортизации имели существенное изменение, то аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что информация об изменении способа начисления амортизации и суммах амортизационных отчислений была раскрыта должным образом в бухгалтерской отчетности аудируемого лица, а последствия таких изменений были оценены в денежном выражении.

Проверка правильности, полноты и своевременности отражения амортизационных отчислений по нематериальным активам в бухгалтерском учете осуществляется путем сопоставления суммы начисленной амортизации по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» или 04 «Нематериальные активы» с соответствующими корреспондирующими счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 97 «Расходы будущих периодов».

В ходе проверки аудитор особое внимание уделяет тем группам однородных нематериальных активов, по которым в соответствии с учетной политикой амортизационные отчисления отражаются в бухгалтерском учете путем уменьшения первоначальной стоимости объектов. Такое внимание связано с необходимостью проведения условной оценки нематериальных активов, по которым полностью погашена их стоимость, поэтому аудитору необходимо ознакомиться с принятой в организации методикой определения условной оценки по таким объектам нематериальных активов и определить по данным охранных документов оставшийся срок использования таких нематериальных активов в организации.

Кроме того, аудитору необходимо убедиться путем просмотра бухгалтерских регистров, карточек учета нематериальных активов, бухгалтерских записей по счетам учета затрат и счету 04 «Нематериальные активы» и путем проведения арифметических расчетов в том, что стоимость нематериальных активов полностью погашена, а также произвести просмотр бухгалтерских записей по счетам 04 «Нематериальные активы» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по выбытию нематериальных активов. Цель этой аудиторской процедуры — достижение уверенности в том, что все операции по выбытию нематериальных активов отражены в бухгалтерском учете аудируемого лица своевременно, в соответствии с требованиями нормативных документов.

В процессе проведения процедуры аудитору необходимо просмотреть необходимые документы и провести опросы уполномоченных лиц для выявления основных причин выбытия нематериальных активов из организации и установления перечня нематериальных активов, принадлежащих организации по состоянию на начало проверяемого периода и выбывших в течение проверяемого периода.

Также аудитору необходимо определить, не утратили ли нематериальные активы, используемые в деятельности аудируемого лица в течение проверяемого периода, способность приносить экономические выгоды, т.е. отвечают ли они идентификационным критериям. Для этого путем проведения опроса руководящего звена, анализа производственных процессов, просмотра и сравнения заключенных договоров на передачу исключительных (неисключительных) прав на нематериальные активы аудитор устанавливает

факты их использования в производственном либо управленческом процессе, а также факты предоставления прав на их использование третьим лицам.

Для проверки правомерности списания нематериальных активов с бухгалтерского баланса аудируемого лица, аудитору необходимо проверить наличие и правильность оформления:

1) в случае выбытия нематериальных активов по договору об уступке исключительных прав (иным аналогичным договорам) — договоров с отметкой о регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и необходимых первичных документов на списание нематериальных активов;

2) при передаче нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал других организаций — учредительных документов, оценочных актов и необходимых первичных документов;

3) при безвозмездной передаче — договоров об уступке исключительных прав (других аналогичных договоров) и необходимых первичных документов на списание нематериальных активов;

4) в случае прекращения использования нематериальных активов для производственных (управленческих) целей в связи с моральным износом или истечением срока полезного использования — актов комиссии по оценке и списанию нематериальных активов, приказов (распоряжений) руководителя организации о списании нематериальных активов и других первичных документов.

Аудитору также необходимо проверить правильность учета операций по списанию нематериальных активов путем взаимного контроля по корреспондирующим счетам: 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 58 «Финансовые вложения», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 91 «Прочие доходы и расходы», а также своевременность списания нематериальных активов с бухгалтерского баланса организации путем сопоставления даты их выбытия, указанной в регистрах бухгалтерского учета, с датами регистрации договоров в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и датами, указанными в первичных учетных документах.

Если объект нематериальных активов списывается в связи с истечением срока полезного использования, то проверка осуществляется путем сопоставления даты, указанной в акте на списание объекта, подписанной специальной комиссией с датой окончания срока действия охранного документа.

По объектам, на которые охранные документы не оформляются, проверка осуществляется путем сопоставления с датой, указанной в карточке учета нематериальных активов.

Проверка полноты раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что все нематериальные активы отражены в бухгалтерской отчетности в оценке и вся существенная информация о них раскрыта в отчетности должным образом.

Для этого аудитор путем изучения и анализа бухгалтерской отчетности определяет, отражена ли в ней первоначальная стоимость нематериальных активов на начало и конец отчетного года, сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста нематериальных активов и иные случаи их движения. Кроме того, аудитор проверяет, соответствуют ли данные бухгалтерского учета по нематериальным активам данным бухгалтерского баланса и раскрыта ли существенная информация о них в пояснительной записке:

— о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;

— о доходах и расходах, связанных с использованием объектов нематериальных активов;

— о доходах и расходах, связанных с получением и предоставлением прав на объекты нематериальных активов;

— о прекращенных операциях с объектами нематериальных активов;

— о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, связанных с объектами нематериальных активов.

Проверка налогообложения операций с нематериальными активами. При проведении проверки правильности исчисления НДС по операциям с нематериальными активами аудитор должен установить, правильно ли и своевременно ли проверяемая организация исчисляет и отражается в учете суммы НДС по операциям с нематериальными активами.

В первую очередь аудитор просматривает учетную политику аудируемого лица для ознакомления с системой документооборота и порядком исчисления НДС в организации. По нематериальным активам, поступившим в организацию в проверяемом периоде, аудитор проводит полистную сверку документов в последовательности: договор, связанный с поступлением нематериальных активов в организацию — акт приема-передачи нематериальных активов — карточка учета нематериальных активов — счет-фактура — журнал учета полученных счетов-фактур — книга покупок. Затем аудитор устанавливает, соблюдены ли все требования ст. 171, 172 НК, необходимые для осуществления налогового вычета по НДС, а также определяет, не подлежат ли суммы НДС включению в первоначальную стоимость нематериальных активов в соответствии с п. 2 ст. 170 НК.

По нематериальным активам, исключительные права на использование которых переданы третьим лицам по договорам уступки патента, авторским и тому подобным договорам, а также переданным безвозмездно, аудитор проводит полистную сверку документов в последовательности: договор уступки исключительных прав — акт о списании нематериальных активов — карточка учета нематериальных активов — счет-фактура — журнал учета выставленных счетов-фактур — книга продаж.

В заключение аудитор проводит взаимный контроль по корреспондирующим счетам 19 «НДС по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам» и счетам учета расчетов.

Положения гл. 25 НК и ПБУ 18/02 вызывают необходимость в процессе проведения аудиторской проверки уделять большое внимание организации налогового учета, оказывающего непосредственное влияние на достоверность формирования показателей бухгалтерской отчетности организации.

Аудитору необходимо ознакомиться с положениями налоговой учетной политики организации и определить их соответствие действующему законодательству.

По нематериальным активам, которые поступили в организацию в проверяемом периоде, аудитор проводит полистную сверку документов в последовательности: договор, связанный с поступлением нематериальных активов, — акт приема-передачи нематериальных активов — регистр учета операций приобретения имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте нематериальных активов.

Такая сверка позволяет проверить правильность оформления документов по налоговому учету операций по поступлению нематериальных активов, а также формирования первоначальной стоимости поступивших объектов. При этом особое внимание должно уделяться расходам, связанным с поступлением нематериальных активов, для которых нормами гл. 25 НК установлены специальные правила учета (проценты по заемным средствам, оплата информационных и консультационных услуг, суммовые разницы и т.п.). Кроме того, аудитор должен убедиться в том, что по нематериальным активам, которые получены безвозмездно, их стоимость включена в состав внереализационных доходов организации.

Проверка правильности начисления и отражения в налоговом учете сумм амортизационных отчислений по нематериальным активам проводится аудитором путем полистного просмотра следующих документов: учетная политика для целей налогообложения — регистр информации об объекте нематериальных активов — регистр-расчет амортизации нематериальных активов — регистр учета прочих расходов — декларация по налогу на прибыль.

Для проверки правильности формирования финансового результата от выбытия нематериальных активов аудитор проводит полистную сверку документов в следующей последовательности: учетная политика в целях налогообложения — договор уступки исключительных прав — акт о списании нематериальных активов — регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте нематериальных активов — регистр-расчет финансового результата от реализации амортизируемого имущества — регистр учета доходов текущего периода — декларация по налогу на прибыль.

Если в результате выбытия нематериальных активов организацией получен убыток, то проверка его формирования осуществляется в следующей последовательности: учетная политика в целях налогообложения — договор уступки исключительных прав — акт о списании нематериальных активов — регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав) — регистр информации об объекте нематериальных активов — регистр-расчет финансового результата от реализации амортизируемого имущества — регистр учета расходов будущего периода — регистр учета прочих расходов — декларация по налогу на прибыль.

По операциям с нематериальными активами, по которым обнаружены расхождения в порядке учета доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета, аудитор путем арифметического пересчета данных проводит проверку правильности определения постоянных и временных разниц и постоянных и отложенных налоговых обязательств (активов).

Вопросы для самоконтроля

1. Какие типовые формы первичных документов применяются по учету основных средств?
2. Перечислите комплексы задач, которые необходимо проверить аудитору по учету основных средств.
3. Приведите характерные ошибки, которые встречаются при проверке учета основных средств.
4. Приведите основные нормативные документы, которые используются для проверки учета нематериальных активов.
5. Назовите источники информации, которые применяются при проверке учета нематериальных активов.
6. Какие виды работ включаются в план аудита нематериальных активов?
7. Какие методы сбора аудиторских обязательств применяются при аудите учета нематериальных активов?

Глава 7

АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА УЧЕТА ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

7.1. Методика аудиторской проверки учета материально-производственных запасов

Основные законодательные и нормативные документы. К документам, регулирующим учет материально-производственных запасов, относятся следующие:

— НК;

— Закон о бухгалтерском учете;

— Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утв. приказом Минфина России от 09.06.201 № 44н;

— Основные положения по учету тары на предприятиях, утв. приказ Минфина СССР от 30.09.1985 № 166;

— Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Минфина России от 29.12.2001 № 119н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н;

— План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

— Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49;

Цель проверки и источники информации. Цель аудиторской проверки учета производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных ценностей, в установлении правильности оформления операций по производственным запасам в соответствии с действующими нормативными актами РФ.

Здесь необходимо проверить, как ведется учет на синтетических счетах 10, 11, 14—16 и 19. Основное внимание при этом, безусловно, следует уделить счету 10 «Материалы», который подразделяется на субсчета по группам материальных ценностей.

Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов преимущественно используются унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы:

— *доверенность* (форма № М-2 и № М-2а) — применяется для оформления права лица выполнять функции доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению;

— *приходный ордер* (форма № М-4) — используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки;

— *акт о приемке материалов* (форма № М-7) — для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика;

— *лимитно-заборная карта* (форма № М-8) — применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца;

— *требование-накладная* (форма № М-11) — используется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами;

— *накладная на отпуск материалов на сторону* (форма № М-15) — применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям;

— *карточка учета материалов* (форма № М-17) — предназначена для учета движения материалов на складе

по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала;

— *акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений* (форма № М-35) — применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

Общие данные по учету материальных ценностей и производственных запасов проверяются по статьям разд. II «Оборотные активы» актива баланса (форма 1) по строкам 210—213, 218 и по таким бухгалтерским регистрам, как главная книга, журналы-ордера № 6, 10, 10/1, вспомогательная ведомость № 10 при мемориально-ордерной форме учета или машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

Содержание плана и программы аудиторской проверки учета материально-производственных запасов приведены в табл. 7.1.1 и 7.1.2.

Методика проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов. Прежде всего необходимо проверить положения учетной политики по учету материально-производственных запасов (МПЗ), которые отражены в документе «Учетная политика». При этом особое внимание следует обратить на следующее:

— как учитываются материальные ценности — по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам;

— какой метод используется для списания материальных ценностей на затраты производства;

— какой метод применяется для учета движения материальных ценностей на складах.

Основные элементы учетной политики, относящиеся к организации учета материально-производственных запасов, приведены в табл. 7.1.3.

Уточнив соответствие положений учетной политики, можно приступать к проверке соответствующих комплексов задач по учету материальных ценностей. К таким комплексам относятся:

— учет поступления материальных ценностей;

— аналитический учет движения материальных ценностей на складах предприятия;

Таблица 7.1.1

Общий план аудиторской проверки учета материально-производственных запасов

Проверяемая организация *ОАО «Машиностроительный завод»*
Период проверки *с 1 января 2008 по 31 декабря 2008 г.*
Число человеко-часов *320*
Руководитель аудиторской группы *И. Я. Викторов*
Состав аудиторской группы: *И. Я. Викторов, В. В. Соколова, И. В. Петрова*
Планируемый аудиторский риск *4%*
Планируемый уровень существенности
1) *качественно — соответствие нормативным актам*
2) *количественно — 2%*

№ п/п	Планируемые виды работ (комплексы задач)	Период проведения	Исполнители
1	Проверка операций по поступлению материально-производственных запасов	Один раз в квартал	В. В. Соколова
2	Проверка аналитического учета движения материально-производственных запасов на складах предприятия	Один раз в квартал	И. Я. Викторов В. В. Соколова
3	Проверка учета использования материально-производственных запасов, списания недостач, потерь и хищений	Один раз в квартал	И. Я. Викторов В. В. Соколова
4	Проверка сводного учета материально-производственных запасов	Один раз в квартал	И. Я. Викторов
5	Проведение анализа использования материально-производственных запасов	Декабрь 2006 г.	И. Я. Викторов В. В. Соколова

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

Таблица 7.1.2

Программа проведения проверки учета материально-производственных запасов

Проверяемая организация *ОАО «Машиностроительный завод»*
Период проверки *с 1 января 2008 по 31 декабря 2008 г.*
Число человеко-часов *320*
Руководитель аудиторской группы *И. Я. Викторов*
Состав аудиторской группы *И. Я. Викторов, В. В. Соколова*
Планируемый аудиторский риск *4%*
Планируемый уровень существенности
1) *качественно — соответствие нормативным актам*
2) *количественно — 2 %*

№ п/п	Наименование аудиторских процедур	Период проведения	Исполнители	Рабочие документы аудитора
1. Проверка операций по поступлению материально-производственных запасов				
1.1	Проверка учета операций по приобретению (купле) материальных ценностей	В течение года	И. Я. Викторов В. В. Соколова	Ведомости по учету поступления
1.2	Проверка учета операций по поступлению-передаче материалов в порядке обмена (бартер)	В течение года	И. Я. Викторов В. В. Соколова	Ведомости по учету поступления
1.3	Проверка учета прочих операций по поступлению материалов (безвозмездно, при взносе вклада в уставный капитал и др.)	В течение года	И. Я. Викторов В. В. Соколова	Ведомости по учету поступления

Продолжение табл. 7.1.2

№ п/п	Наименование аудиторских процедур	Период проведения	Исполнители	Рабочие документы аудитора
2. Проверка аналитического учета движения материально-производственных запасов на складах предприятия				
2.1	Изучение организации хранения материальных ценностей (наличие весоизмерительных приборов, стеллажей и тары, состояние картотеки складских карточек)	I квартал	И. Я. Викторов	Инструкция о приемке материалов, технические паспорта по весоизмерительным приборам, книги санитарного состояния складов
2.2	Изучение организации пропускной системы при ввозе и вывозе материальных ценностей с предприятия	I квартал	И. Я. Викторов В. В. Соколова	Книга регистрации пропусков, сообщения работников охраны и кладовщиков
2.3	Проверка полноты оприходования ценностей и правильность их оценки	В течение года	И. Я. Викторов В. В. Соколова	Таблицы сверки внутренних документов с документами поставщиков
2.4	Установление соответствия данных складского учета данным бухгалтерского учета по складам, субсчетам и номенклатурным номерам материалов	В течение года	И. Я. Викторов В. В. Соколова	Оборотные ведомости, карточки складского учета
2.5	Проверка полноты и качества инвентаризации производственных запасов	Декабрь 2008 г.	И. Я. Викторов В. В. Соколова	Приказ о проведении инвентаризации, приказ об учетной политике, таблицы по данным инвентаризационных ведомостей

Продолжение табл. 7.1.2

№ п/п	Наименование аудиторских процедур	Период проведения	Исполнители	Рабочие документы аудитора
3. Проверка учета использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений				
3.1	Проверка операций по отпуску материальных ценностей в производство и на сторону на основе расходных документов	В течение года	В. В. Соколова	Расходные документы по учету материалов, счета-фактуры
3.2	Проверка обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на выпуск готовой продукции	Один раз в квартал	В. В. Соколова	Акты и другие документы на списание расхода материалов
3.3	Проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь материальных ценностей	Декабрь 2008 г.	В. В. Соколова	Акты на списание хищений, недостач, потерь
4. Проверка сводного учета материальных ценностей				
4.1	Проверка данных аналитического и синтетического учета по синтетическим счетам, субсчетам, направлениям затрат	Один раз в квартал	И. Я. Викторов	Сводные ведомости по расходу материалов, ведомости незавершенного производства, журнал-ордер № 10
4.2	Сверка данных бухгалтерских регистров и отчетности	Один раз в квартал	И. Я. Викторов	Баланс (форма № 1), приложение № 5, разработочные таблицы, журнал-ордер № 10
4.3	Сверка оформления результатов инвентаризации	Декабрь 2008 г.	И. Я. Викторов	Инвентаризационные ведомости по счетам и группам материалов

Окончание табл. 7.1.2

№ п/п	Наименование аудиторских процедур	Период проведения	Исполнители	Рабочие документы аудитора
4.4	Проверка результатов переоценки материальных ценностей	Декабрь 2008 г.	И. Я. Викторов	Регистры по учету материалов
5. Проведение анализа использования материальных ценностей				
5.1	Выявление неиспользуемых материалов в течение отчетного года	Декабрь 2008 г.	В. В. Соколова	Карточки складского учета, оборотные ведомости
5.2	Выявление неиспользуемых материалов свыше одного и более лет	Декабрь 2008 г.	И. Я. Викторов	Карточки складского учета, оборотные ведомости

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Руководитель аудиторской группы _____
(подпись)

— учет использования материальных ценностей по направлениям затрат списания недостач, потерь и хищений материальных ценностей;

— сводный учет материальных ценностей;

— анализ использования материальных ресурсов.

Таблица 7.1.3

Элементы учетной политики предприятия, связанные с учетом товарно-материальных ценностей

№ п/п	Элементы учетной политики предприятия	Вариант выбора
1	Форма бухгалтерского учета	Упрощенная Мемориально-ордерная Журнально-ордерная Автоматизированная
2	Способ оценки материалов при отпуске в производство и ином выбытии	1. По себестоимости каждой единицы запасов 2. По средней себестоимости 3. По себестоимости первых по времени закупок (ФИФО)
3	Приобретение материальных ценностей	1. С использованием счетов 10, 15 и 16 2. С использованием только счета 10
4	Оценка материалов в текущем учете	По фактической себестоимости

Для выполнения проверки комплексов задач по учету материальных ценностей применяют различные методы получения аудиторских доказательств. Так, для уточнения фактического наличия товарно-материальных ценностей можно использовать наблюдение (обычно процесса проведения инвентаризации). В ходе аудиторской проверки аудиторы могут в необходимых случаях сами провести инвентаризацию.

Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных ценностей, соответствия их значениям, отраженным в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета, обычно используется пересчет данных.

Отражение в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальность остатков на счетах учета МПЗ проверяют с помощью процедуры подтверждения.

Контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению МПЗ проводят путем использования процедуры инспектирования.

Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учета МПЗ, а также в процессе их проверки при уточнении у специалистов отдельных положений совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение.

Для уточнения правильности отражения в бухгалтерском учете поступления и расходования МПЗ, полноты и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского учета, обоснованности их оценки используется процедура инспектирования.

Операции, отраженные в первичных документах, в журналах-ордерах, ведомостях, главной книге, бухгалтерской отчетности, проверяются с помощью инспектирования. Особое внимание здесь следует обратить на соответствие корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах аналитического и синтетического учета.

При сопоставлении наличия товарно-материальных ценностей в разные периоды, данных отчета о движении МПЗ с данными бухгалтерского учета, оценке соотношений между различными статьями отчета и сопоставлении их с данными за предыдущие периоды можно применить аналитические процедуры.

Проверяя учет поступления материалов, прежде всего уточняют, какой вариант применяет проверяемый субъект: с использованием счетов 15 и 16 или без него. Далее контролируют правильность оформления первичных документов на поступление материалов, их оценку, ведение аналитического учета (по номенклатурным номерам, артикулам и др.). Одновременно устанавливают, как был выделен НДС, отнесен на счет 19 и списан в дальнейшем на счет 68 субсчет НДС.

Аудитор также проверяет, как ведется учет по неотфактурованным поставкам и материалам, которые оплачены, но на склад не поступили (материалы в пути). По операциям поступления материалов аудитор проверяет и операции по приобретению материалов, полученных в порядке обмена (бартера), поступивших безвозмездно и др.

При *проверке организации учета движения материальных ценностей на складах* прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Важно ознакомиться с организацией складского учета материалов и как ведется контроль операций, выполняемых на складе, со стороны бухгалтерии.

Предприятия применяют преимущественно три основных варианта учета движения материалов на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, карточно-документационный, бескарточный.

Если применяется сальдовый метод, то аудитор проверяет ведомости по приходу и расходу материалов, сверяет итоговые данные этих ведомостей с сальдовыми ведомостями. Второй метод предусматривает составление в бухгалтерии количественно-суммовых оборотных ведомостей в размере номенклатурных номеров по группам материалов. В этом случае аудитор просматривает эти ведомости и проводит сверку остатков с карточками складского учета. Обычно осуществляется выборочная сверка, так как сплошной контроль — операция весьма трудоемкая.

Третий метод — наиболее эффективный. Он применяется, как правило, при использовании персональных компьютеров. В этом случае карточки складского учета в обычном варианте не ведутся. Сам процесс складского учета организуется на компьютере, а за определенные периоды (месяц, квартал) составляются оборотные ведомости. Аудитор знакомится с имеющимися документами, выясняет, как ведется сверка данных складского учета с бухгалтерскими данными.

НДС списывается в соответствии с положением гл. 21 НК «Налог на добавленную стоимость» и учитывается по дебету счета 19, субсчет «НДС по приобретенным материальным ресурсам» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Аудитору необходимо проверить, как было образовано сальдо по счету 19 и как проводилось его отнесение на счет 68. По материальным ресурсам НДС списывается полностью на счет 68 в момент оплаты счетов.

Особое внимание должно быть уделено *проверке операций по отпуску материальных ценностей в производство*. Для этой цели на предприятии можно применить один из следующих методов оценки: по себестоимости единицы запасов; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения закупок (метод ФИФО). Первый метод предусматривает списание каждой единицы материалов по цене приобретения или по себестоимости единицы запасов. Он применяется, если номенклатура материальных ценностей небольшая. Второй метод (оценка по

средней себестоимости) наиболее распространен. При его применении важно правильно устанавливать средние цены. Метод ФИФО оценки запасов основан на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения. На складе на конец отчетного периода остаются остатки материальных ценностей по фактической себестоимости последних по времени закупок, а на себестоимость продукции списывают материальные ценности ранних по времени закупок.

В каждом методе применяются свои алгоритмы расчета проверки, которые и использует аудитор. Здесь, безусловно, неоценимую помощь аудитору может оказать применение персональных компьютеров для выполнения трудоемких расчетов.

Проверка правильности отнесения и списания материальных ценностей, образованных в результате недостач и хищений, проводится аудитором в том случае, если такие данные обнаружены. Они возможны в результате форс-мажорных обстоятельств (землетрясений, наводнений, пожара) или обнаруживаются при проведении инвентаризации. Списание сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей регулируется законодательством и учредительными документами и отражается по кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и дебету счетов 73, 91 и др.

Заключительным этапом проверки является *контроль ведения сводного учета материальных ценностей*. Эти данные проверяются по данным журнала-ордера формы № 10, ведомостей формы № 10, 11, 10с, 14, 15с и главной книги.

Кроме того, аудитор проверяет сводные данные по инвентаризации товарно-материальных ценностей и переоценке материалов в части их отражения в балансе.

При необходимости аудитор может провести анализ всей системы организации учета материальных ценностей и дать рекомендации по ее рационализации.

Анализ использования материальных ресурсов нацелен на выявление соответствия запасов установленным нормам, расходу материалов (в натуре или по стоимости) на 1 руб. изготовленной продукции и др.

В качестве путей рационализации учета производственных запасов можно предложить: использование компьютера; применение наиболее эффективных методов учета и оценки запасов, организации движения материальных ценностей на складах.

Типичные ошибки. К наиболее характерным ошибкам по учету МПЗ можно отнести следующие:

— не заключены договоры о материальной ответственности с кладовщиками (материально ответственными лицами);

— неправильно оформляются документы по приходу и расходу товарно-материальных ценностей;

— не ведется аналитический учет движения МПЗ в бухгалтерии;

— нерегулярно проводится сверка данных по движению материальных ценностей в бухгалтерии и на складах предприятия;

— не проводится ежегодная инвентаризация МПЗ;

— на складах хранится большое количество неиспользуемых МПЗ;

— неправильно производится списание МПЗ по видам расходов (на основное производство, косвенные расходы и др.);

— неверно ведется учет НДС по поступившим МПЗ.

7.2. Методика аудиторской проверки операций по учету движения готовой продукции

Основные законодательные и нормативные документы. Объект проверки регулируют следующие документы:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49;

Источники информации для проверки. *Готовая продукция* — это часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи. Она является конечным результатом производственного процесса, отличается законченной обработкой (комплектацией). Ее технические и качественные характеристики соответствуют

условиям договора или требованиям иных документов в соответствии с установленным законодательством.

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости в зависимости от учетной политики. Она включает в себя затраты в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции. Себестоимость может исчисляться и по прямым статьям затрат.

Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе по фактической (или нормативной (плановой)) полной себестоимости, включающей в себя наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой.

Аудитор начинает свою работу с проверки первичных документов по учету готовой продукции. Таковы приемосдаточная накладная по сдаче на склад готовой продукции, акт сдачи на склад готовой продукции, карточка складского учета готовой продукции.

Далее анализируются первичные документы по отгрузке готовой продукции: приказ-накладная и накладная, являющиеся сопроводительными документами, фиксирующими отпущенное количество продукции); счет-фактура; товарно-транспортная накладная; договор; счет-фактура для целей налогообложения.

Полезную информацию содержат регистры аналитического и синтетического учета. Сюда относятся ведомость выпуска готовой продукции и ведомость отгрузки и реализации готовой продукции.

Бухгалтерская отчетность, в которой отражается раздел, должна включать в себя бухгалтерский баланс (форма № 1) и, в частности, строки баланса: «Готовая продукция и товары для перепродажи»; «Товары отгруженные»; «Прочие запасы и затраты», «Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

Перечень аудиторских процедур. Для проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности готовой, отгруженной и реализованной продукции применяются следующие аудиторские процедуры:

— проверка соответствия фактической оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации;

— проверка соответствия оценки отгруженной продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации;

— проверка правильности отражения в учете продукции, выработанной из давальческого сырья;

— проверка полноты отражения в учете выпущенной продукции;

— проверка полноты отражения в учете отгруженной и реализованной продукции;

— проверка правильности складского учета готовой продукции;

— проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризаций готовой продукции.

Типичные ошибки. Аудитору следует помнить, что наиболее характерными ошибками учета готовой продукции являются следующие: а) несоответствие оценки готовой и отгруженной продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации; б) неправильный расчет и отражение в учете отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам (при учете готовой продукции по учетным ценам); в) отражение в учете как собственной готовой продукции, выработанной из давальческого сырья; г) неполное отражение в учете выпущенной продукции; д) несвоевременное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции; е) отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции по местам хранения и отдельным видам готовой продукции; ж) отсутствие инвентаризаций готовой продукции; з) неправильное отражение в учете устаревшей и испорченной при хранении готовой продукции; и) искаженная характеристика деятельности давальца-заказчика как торговой при изготовлении продукции из давальческого сырья; к) неверное отражение в бухгалтерском учете различных товарно-материальных ценностей как готовой продукции.

Глубокое понимание характера и сути этих ошибок помогают аудитору квалифицированно разобраться в ситуации, сложившейся на проверяемом предприятии. Это хорошая гарантия дать объективное заключение и оказать помощь в ходе самой проверки. Рассмотрим кратко каждый из перечисленных случаев.

Несоответствие оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации.

Организации могут вести учет выпуска продукции двумя способами: используя счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и не используя его. Если данный счет не употребляется, то на счете 43 «Готовая продукция» учет выпуска продукции отражается по фактической себестоимости. В противном случае она отражается по нормативной или плановой производственной себестоимости, а отклонение ее от фактической производственной себестоимости списывается со счета 40 в дебет счета 90.

Необходимым условием функционирования счета 40 является применение предприятием показателей нормативной или плановой себестоимости. Это достигается обычно при использовании нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Аудитору следует помнить, что вариант учета выхода готовой продукции с использованием счета 40 нецелесообразен, если отклонения фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой оказываются значительными, а продукция реализуется неритмично. Задержки с реализацией продукции могут привести к убыточности организации, поскольку отклонения со счета 40 сразу списываются на счет 90, который ежемесячно закрывается корреспонденцией со счета 99 «Прибыли и убытки». Если такие факты имеют место, то следует указать руководству предприятия на неэффективность применяемого учетного решения.

Готовая продукция списывается как реализованная со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи» (в данном учетном решении по нормативной (плановой) себестоимости) только после того, как она отгружена или непосредственно вручена покупателю, а расчетные документы за нее предъявлены этим покупателям (заказчикам).

Если договором поставки обусловлен момент перехода права владения, использования и распоряжения отгруженной продукцией и риска ее случайной гибели от предприятия к покупателю (заказчику) не в момент отгрузки или сдачи покупателю на месте (например, при экспорте продукции), то до такого момента эта продукция учитывается на счете 45 «Товары отгруженные». При фактической отгрузке ее производится запись по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и дебету счета 45 «Товары отгруженные». Готовая продукция, переданная другим предприятиям для реализации на комиссионных и аналогичных им началах, также списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет

счета 45 «Товары отгруженные». Все это требует особого внимания аудитора.

Несоответствие оценки отгруженной продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации. Товары отгруженные учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости.

Записи по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счета 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары» могут производиться только в соответствии с оформленными документами (накладными, приемо-сдаточными актами и др.) по отгрузке готовых изделий (товаров) или передаче их для реализации на комиссионных и иных подобных началах.

Суммы списываются с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи» только при предъявлении покупателям (заказчикам) расчетных документов за отгруженную продукцию либо поступлении извещения комиссионера о реализации переданных ему изделий.

Если предприятие отражает реализацию продукции (товаров, работ, услуг) по мере оплаты покупателем расчетных документов, то счет 45 «Товары отгруженные» используется для обобщения информации о наличии и движении всей отгруженной продукции (товаров), выполненных и сданных работ (услуг). При этом принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» при оплате расчетных документов покупателем (заказчиком).

В целях соблюдения единой методологии бухгалтерского учета на предприятии должен использоваться единый метод определения следующей цепочки: «фактическая себестоимость незавершенного производства — фактическая себестоимость готовой продукции — фактическая себестоимость отгруженной и реализованной продукции».

Соответствие методов оценки всех составных частей цепочки должно быть тщательно проанализировано аудитором в ходе экспертизы учетной политики.

Неправильный расчет и отражение в учете отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам (*при учете готовой продукции по учетным ценам*). При учете готовой продукции на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости движение

ее отдельных наименований в аналитическом учете можно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются предприятием исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

Отражение в учете как собственной готовой продукции, выработанной из давальческого сырья. МПЗ, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре. Действующее законодательство под *давальческим сырьем* подразумевает сырье, материалы, принимаемые без оплаты их стоимости и подлежащие переработке по договору с давальцами.

Предприятия, принимающие сырье в переработку, отражают их на балансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по ценам, предусмотренным в договорах. Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим затраты (за исключением стоимости сырья и материалов заказчика).

Таким образом, отдавая сырье в переработку, право собственности на него сохраняет владелец (ст. 220 ГК), так же как и право дальнейшей реализации изготовленной из него продукции, если договором не предусмотрено иное. Следовательно, затраты предприятия-изготовителя на создание продукции представляют собой услуги, оказанные стороннему потребителю. Они отражаются на счетах учета затрат с последующим списанием их на себестоимость реализованных услуг без отражения по счету 43 «Готовая продукция».

Неполное отражение в учете выпущенной продукции. По строке «Готовая продукция» в бухгалтерской отчетности показывается фактическая производственная себестоимость законченных производством изделий. Они должны пройти соответствующие испытания и приемку и быть полностью укомплектованы согласно договорам с заказчиками, а также соответствовать техническим условиям и стандартам. Продукции должен быть присвоен код в соответствии с Общероссийским классификатором продукции

(Russian Classification of Production), утв. постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 № 301. Продукция, не отвечающая указанным требованиям, и несданные работы считаются незаконченными и показываются в составе незавершенного производства. За этим необходимо проследить аудитору. Кроме того, нередко фактически готовая продукция учитывается в составе незавершенного производства. Для выявления таких фактов знаний аудитора, как правило, бывает недостаточно. В таких случаях требуется привлечение эксперта.

При использовании для учета затрат на производство счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» готовая продукция отражается по данной статье по нормативной (плановой) себестоимости.

Несвоевременное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции. При отражении в учете отгруженной и реализованной продукции возможны два варианта ошибки. Во-первых, в учете продукция может быть отражена как реализованная, но в соответствии с договором она еще не может быть признана таковой. Ее следует фиксировать в учете и отчетности как отгруженную. Во-вторых, в учете продукция может значиться отгруженной, в то время как в соответствии с договором она уже реализована, т.е. момент перехода права собственности от продавца к покупателю уже состоялся.

Отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции по местам хранения и отдельным видам готовой продукции. Для хранения готовой продукции на предприятии должны быть организованы отдельные складские помещения. Хранить готовую продукцию в тех же помещениях, что и материальные ценности, используемые для производства, нельзя. Если на предприятии имеется несколько складов готовой продукции, то на первичных документах и документах аналитического учета должно быть указано место хранения, например, номер или код склада.

В соответствии с отраслевыми требованиями продукция должна быть идентифицирована по артикулам, сортам, размерам, типам и т.д. Аналитический учет должен быть организован так, чтобы в любой момент времени иметь точные данные о том, какая продукция, какого типосорторазмера имеется на предприятии, а также где она хранится.

Отсутствие инвентаризаций готовой продукции. При инвентаризации готовая продукция заносится в описи

по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.). Инвентаризация готовой продукции должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении готовой продукции в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (например, опломбировывается) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие готовой продукции путем обязательного ее пересчета, перевешивания, перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках готовой продукции со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия. Готовая продукция, поступающая во время проведения инвентаризации, принимается материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуется по реестру или товарному отчету после инвентаризации.

Затем она заносится в отдельную опись под наименованием «Готовая продукция, поступившая во время инвентаризации». В описи указывается дата поступления, дата и номер приходного документа, наименование продукции, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации готовая продукция может отпускаться материально-ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эта готовая продукция заносится в отдельную опись под наименованием «Готовая продукция, отпущенная во время инвентаризации». Опись оформляется по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

Инвентаризация готовой продукции, отгруженной, но не оплаченной в срок покупателями, т.е. находящейся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета. На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (товары отгруженные), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами. По отгруженной продукции — это копии предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.). Что касается продукции, находящейся на складах сторонних организаций, то должны быть сохранные расписки, переоформленные на дату, близкую к дате проведения инвентаризации. Предварительно должна быть проведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету «Товары отгруженные» аудитору следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата которых почему-либо отражена на других счетах («Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д.), или суммы за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

Описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций. В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся данные о наименовании, количестве и стоимости, дате отгрузки. Дается также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета. В описях на готовую продукцию, отгруженную и не оплаченную в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа. Готовая продукция, хранящаяся на складах других организаций, заносится в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов. В описях товарно-материальных ценностей, переданных в переработку другой организации,

указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

Неправильное отражение в учете устаревшей и испорченной при хранении готовой продукции. Согласно ПБУ 5/01 фактическая себестоимость МПЗ, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению (кроме случаев, установленных законодательством).

МПЗ (кроме оборудования к установке), на которые цена в течение года снизилась, которые устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения). В этом случае разница в ценах относится на финансовые результаты организации.

Искаженная характеристика деятельности (как торговой) давальца-заказчика при изготовлении продукции из давальческого сырья. Деятельность предприятия (в том числе торговой организации) по приобретению сырья и материалов и продаже готовых изделий, произведенных из этого сырья и материалов сторонней организацией, относится к производственной. При приобретении предприятием продукции для ее дальнейшей переработки эту продукцию следует учитывать на счете 10 «Материалы» субсчета 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону». Отражать такие операции на счете 41 «Товары» неправомерно. В этом случае организации, занимающиеся торговой деятельностью, обязаны вести такой же учет, как и предприятия, занимающиеся промышленно-производственной деятельностью.

Операции по оприходованию полученной из давальческого сырья продукции и погашению задолженности за услуги по ее производству следует отражать в бухгалтерском учете предприятия исходя из требований формирования в учете затрат, связанных с приобретением сырья и стоимостью его переработки (на счете 43 «Готовая продукция»). В то же время деятельность торговой организации по передаче принадлежащих ей товаров другим предприятиям (организациям) для их упаковки, переупаковки, дробления партии или иной предпродажной подготовки товаров к производственной не относится.

Неверное отражение в бухгалтерском учете различных товарно-материальных ценностей как готовой продукции. Некоторые предприятия неправильно пользуются бухгалтерским счетом 43 «Готовая продукция». Неправомерно, в частности, использование этого счета предприятиями, оказывающими услуги и выполняющими работы. Товары, приобретенные для продажи, нельзя считать готовой продукцией (их следует отражать на счете 41 «Товары»). Неуместно отражение в учете готовой продукции собственного производства, реализуемой в розницу, как товара на счете 41 «Товары».

На счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции, связанные с передачей готовой продукции со склада в подразделение, осуществляющее торговую деятельность, могут быть отражены различным образом. К примеру, организация открывает к счету 43 «Готовая продукция» два субсчета: 43-1 «Готовая продукция на складе» и 43-2 «Готовая продукция в торговом павильоне». Тем самым фиксируется передача готовой продукции со склада в структурное подразделение, осуществляющее торговлю, проводкой: дебет счета 43-2 — кредит счета 43-1, так как при внутрисистемном перемещении имущества (в том числе готовой продукции) применение счета 90 «Продажа» не предусмотрено.

При этом следует также иметь в виду, что согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета счет 41 «Товары» применяется для отражения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных организацией в качестве товаров для перепродажи, а не изготовленных своими силами. Стоимость проданных торгующим подразделением организации произведенных другим подразделением изделий отражается по дебету счета 90 «Продажи» в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция».

Данное положение особенно актуально для предприятий, осуществляющих свою деятельность в регионах, где действуют специальные налоговые режимы, в частности, единый налог на вмененный доход. Согласно региональным законам отдельных субъектов РФ не признаются плательщиками единого налога организации за деятельность в сфере розничной торговли товарами собственного производства. При этом к собственному производству не относятся упаковка, переупаковка, розлив, дробление партии, сборка

или иная предпродажная подготовка товаров. Организации, торгующие в розницу как товарами собственного производства, так и приобретенными товарами (в том числе полученными по бартеру), признаются плательщиками единого налога в отношении торговли приобретенными товарами. При этом они обязаны обеспечить раздельный учет работающих, имущества, обязательств, операций по реализации и затрат в отношении розничной торговли товарами собственного производства и приобретенными товарами.

7.3. Методика аудиторской проверки операций по учету наличных денежных средств

Основные законодательные и нормативные документы, регулирующие объект проверки, следующие:

— Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»;

— Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49;

— Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утв. письмом ЦБ РФ от 04.10.1993 № 18;

— Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, утв. Минфином России от 30.08.1993 № 104;

— Положение о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями, утв. постановлением Правительства РФ от 23.07.2007 № 470;

— Положение об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, утв. постановлением Правительства РФ от 06.05.2008 № 359;

— Правила ведения государственного реестра контрольно-кассовой техники, а также требования к его структуре и составу сведений, утв. постановлением Правительства РФ от 23.01.2007 № 39.

Источники информации для проверки. Основными документами, которые необходимо проверить, являются

кассовая книга, отчеты кассира, приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, оправдательные документы к кассовой документации, авансовые отчеты. Кроме того, имеются специальные журналы (книги) для регистрации приходных кассовых ордеров, расходных кассовых ордеров, выданных доверенностей, депонентов, платежных (расчетно-платежных) ведомостей.

Многочисленные и разнообразные операции движения денежных средств в кассе предприятия находят также отражение в следующих регистрах синтетического учета и отчетности: главная книга; журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 (для журнально-ордерной формы счетоводства); иные регистры синтетического учета кассовых операций; баланс предприятия (форма № 1); отчет о финансовых результатах и их использовании (форма № 2); отчет о движении денежных средств (форма № 4).

Вопросы для составления плана и программы проверки. Прежде чем приступить к сплошной проверке кассовых операций, аудитор должен спланировать эту проверку. Ведь «сплошная» проверка совсем не означает, что один за другим будут просмотрены все кассовые документы. Эти документы могут просматриваться неоднократно, но каждый раз аудитор выполняет совершенно иную процедуру, направленную на выявление одного из возможных нарушений. Каждая процедура имеет свое назначение, преследует определенную цель, а ее результаты необходимо оформить в виде специальной таблицы. Составлению плана проверки предшествует оценка состояния внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств и других ценностей в кассе предприятия. Аудитор с помощью специально составленного вопросника дает предварительную оценку соблюдения на предприятии кассовой дисциплины, выявляет наиболее уязвимые с точки зрения злоупотреблений места, планирует состав основных контрольных процедур, определяет «специфические» черты ведения учета на предприятии, описание которых отсутствует в имеющемся у него наборе стандартных процедур.

Отсутствие или недостаточность внутреннего контроля за движением денежных средств в кассе предприятия аудитор определяет по ряду признаков. Один из них — отсутствие налаженной системы проведения внезапных ревизий кассы с полным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе, а также

отсутствие приказа руководителя, устанавливающего периодичность проверок. Несложны для обнаружения такие симптомы формального проведения кассовых ревизий, как назначение в ревизионные комиссии постоянно одних и тех же лиц, отсутствие прилагаемых к акту рабочих записей ревизионной комиссии, свидетельствующих о полистном пересчете банкнот, проведение проверок лишь на отчетные даты, о которых кассир знает заранее и др. Важным знаком служат подписи приходных и расходных кассовых ордеров, помимо главного бухгалтера и руководителя предприятия, лицами, не указанными в распоряжениях руководителя, а также сугубо формальное проведение ревизии кассы при смене (увольнении) кассиров, отсутствие договора с кассиром о полной материальной ответственности. Еще более наглядным признаком служит отсутствие в штате кассира и возложение этих функций на счетного работника без письменного распоряжения руководителя предприятия, отсутствие у кассира навыков подготовки к ревизии кассы.

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятий, главных бухгалтеров и кассиров. Поэтому аудитор должен опросить каждого из ответственных лиц. Вопросник аудитора составляется таким образом, что в большинстве случаев полный ответ не надо было вписывать. Аудитор лишь отмечает в вопроснике полученный ответ, номер процедуры и номер предварительного вывода. Вопросник построен по принципу блок-схемы: если нет необходимости задавать какой-либо вопрос, номер следующего вопроса указан в графе «Номер следующего вопроса».

Вопросник аудитора составляется в трех экземплярах, на каждом проставляются должность, фамилия, имя и отчество лица, с которым будет проведена беседа. Результаты опроса ответственных лиц не обязательно совпадут. Кассир может не знать, имеется ли на предприятии приказ о внезапных ревизиях кассы, руководитель предприятия — о необходимости заключать договор о полной материальной ответственности с кассиром. Как правило, эти несовпадения свидетельствуют о слабых сторонах внутреннего контроля. Следует предусмотреть ответы на вопросы типа «возможно», «должно быть», когда отвечающий не уверен в своем ответе. В этом случае искомую информацию аудитору приходится искать самому или опрашивать других сотрудников предприятия.

По результатам опроса у аудитора складывается определенное мнение о состоянии кассовой дисциплины на предприятии. Достоинство вопросника в том, что он позволяет аудитору сделать промежуточные умозаключения, совокупность которых приводит к основному выводу, что кассовая дисциплина у клиента не соблюдается, а порядок ведения кассовых операций нарушается (если это действительно так).

Подобный вывод может стать основанием для следующих действий. Во-первых, если по результатам опроса сотрудников проверяемого предприятия и данным экспресс-анализа отчетности кассовые операции составляют небольшой удельный вес в общем числе хозяйственных операций, то аудитор может планировать проверку кассовых операций в обычном порядке для оценки материальности статьи «Касса» в отчетности предприятия. Во-вторых, если удельный вес кассовых операций велик, например, реализация продукции предприятия ведется через кассу, то это может послужить основанием для отказа от выражения аудитором своего мнения о достоверности отчетности предприятия.

По результатам опроса аудиторы формируют план проведения проверки кассовых операций и намечают состав процедур.

По результатам опроса ответственных работников проверяемого предприятия по вопроснику аудитор может сделать конкретные выводы. Они будут зависеть от состояния дел аудируемого лица. Здесь предлагается перечень возможных вариантов отрицательных выводов.[1]

1. В нарушение п. 13 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации кассовые ордера подписываются параллельно с главным бухгалтером лицами, полномочия которых не подтверждены письменным распоряжением (приказом) руководителя предприятия.

2. В нарушение п. 14 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации расходные кассовые ордера подписываются параллельно с руководителем предприятия лицами, полномочия которых не подтверждены письменным распоряжением (приказом) руководителя предприятия.

3. В нарушение п. 21 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации в бухгалтерии предприятия

[1] Для написания данного текста использовано пособие доктора экономических наук, профессора Сотниковой Л. В. «Аудит кассовых операций».

не ведется журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов.

4. В нарушение п. 37 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации на предприятии не установлены приказом (распоряжением) руководителя предприятия сроки внезапной ревизии кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе.

5. В нарушение п. 37 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации на предприятии при смене кассира не была проведена ревизия кассы.

6. В нарушение п. 37 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации приказом руководителя предприятия не назначена специальная комиссия для проведения ревизии кассы.

7. В нарушение п. 37 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации и приказа руководителя предприятия №_____ от _____ на предприятии внезапные ревизии кассы не проводились.

8. В нарушение п. 32 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации договор о полной материальной ответственности с кассиром не был заключен.

9. В нарушение Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» предприятие производит расчеты с населением за готовую продукцию, материалы и прочее без использования контрольно-кассовых машин.

10. В нарушение Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ предприятие не зарегистрировало в налоговой службе используемые при расчетах с населением контрольно-кассовые машины.

11. В нарушение Положения о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями, предприятие не имеет договора с центром технического обслуживания и ремонта контрольно-кассовых машин.

12. В нарушение п. 22 и 23 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации на предприятии не ведется кассовая книга.

13. В нарушение п. 6 Инструкции о порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей

и отпуска их по доверенности журнал выданных доверенностей не ведется.

14. Внутренний контроль за правильностью и своевременностью расчетов с персоналом по выплате заработной платы и социально-трудовых льгот ослаблен отсутствием на предприятии журнала регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей, передаваемых из отдела труда и заработной платы в кассу предприятия для оплаты.

15. Внутренний контроль за расходованием и целевым использованием денежных средств из кассы предприятия ослаблен отсутствием на предприятии установленного приказом руководителя предприятия круга лиц, которым могут быть выданы деньги на хозяйственные нужды.

16. В нарушение п. 11 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации при выдаче денег на хозяйственные нужды срок, на который они выданы, не устанавливается. Такое положение снижает возможность контроля за расходованием средств.

17. В нарушение п. 18 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации кассир при закрытии платежных (расчетно-платежных) ведомостей реестр депонированных сумм не составляет.

18. Внутренний контроль за выплатой депонированных сумм ослаблен отсутствием на предприятии журнала учета депонентов.

19. Внутренний контроль за выдачей депонированных сумм ослаблен тем, что обязанность ведения книги регистрации депонентов (картотеки депонентов) возложена на кассира, а не на счетного работника.

Перечень аудиторских процедур. Для выявления каждого из возможных нарушений или злоупотреблений разработан определенный набор контрольных процедур:

— инвентаризации кассовой наличности;

— проверка наличия на приходных и расходных кассовых ордерах подписи главного бухгалтера или уполномоченного лица;

— проверка наличия на расходных кассовых документах подписей руководителя предприятия или уполномоченного лица;

— проверка наличия на расходных кассовых документах расписок получателей денег;

— устный опрос лиц, получивших деньги по расходным кассовым ордерам, но не подтвердившим этот факт своей распиской;

— проверка чековой книжки (книжек) предприятия на полноту;

— проверка полноты оприходования денежных средств полученных из банка по чеку, в кассу предприятия;

— проверка своевременности расчетов сотрудников предприятия по командировочным расходам;

— проверка своевременности расчетов сотрудников по средствам, выданным на хозяйственные нужды;

— проверка соответствия приходных кассовых ордеров записям в журнале регистрации приходных кассовых ордеров;

— проверка одновременности оформления кассовых ордеров и движения денег по ним;

— проверка журнала учета выданных доверенностей;

— проверка правильности оприходования сумм по доверенностям;

— проверка полноты первичных приходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира;

— проверка полноты первичных расходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира;

— проверка правильности и своевременности гашения приложений;

— проверка совпадения входящего остатка по кассе на каждый день с конечным остатком по кассе за предыдущий день;

— проверка итогов кассовых отчетов;

— проверка совпадения расходных кассовых ордеров с информацией о них, содержащейся в журнале регистрации расходных кассовых ордеров;

— проверка доброкачественности первичных документов;

— проверка обоснованности включения лиц в расчетно-платежные ведомости;

— проверка полноты регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей в журнале регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей;

— проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета по расчетам с персоналом;

— проверка соответствия платежных (расчетно-платежных ведомостей) реестрам депонированных сумм;

— проверка полноты и своевременности сдачи в банк депонированных сумм; проверка полноты оприходования депонированных сумм на расчетный счет в банке;

— проверка соответствия выписанных расходных кассовых ордеров журналу регистрации депонентов;

— проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета денежных сумм;

— проверка достоверности доверенностей от других предприятий на получение денег;

— проверка расчетов наличными деньгами с другими юридическими лицами суммами, превышающими установленную предельную величину;

— проверка соблюдения установленного банком лимита остатка кассы; проверка соблюдения предприятием предельных сумм расчетов между юридическими лицами наличными денежными средствами, поступающими в кассу;

— проверка правильности ведения книг кассира-операциониста;

— проверка полноты оприходования в кассу предприятия выручки контрольно-кассовых машин;

— проверка своевременности постановки на учет контрольно-кассовых машин в налоговом органе;

— проверка своевременности снятия с учета в налоговом органе контрольно-кассовых машин;

— проверка соответствия котировки, проставленной на первичных кассовых документах, записям в журнале-ордере № 1 «Касса».

В условиях автоматизированного составления отчета кассира и ведения кассовой книги необходимость в проведении многих из указанных процедур отпадает.

Типичные ошибки. Основные нарушения — злоупотребления, хищения, ошибки — в области кассовых операций весьма разнообразны. Это может быть прямое хищение денежных средств. Оно либо ничем не замаскировано, либо закамуфлировано неоформленными документами и расписками. Достаточно распространено неоприходование поступивших денежных сумм с целью присвоения. Эти суммы могут поступить из банка, от физических и юридических лиц по приходным ордерам и юридических лиц по доверенностям. Нередки случаи излишнего списания денег по кассе путем повторного использования одних и тех же документов, неправильных подсчетов итогов в кассовых документах и отчетах, путем списания сумм без оснований или по подложным документам, с помощью подлога в законно оформленных документах с увеличением сумм списаний.

Широкое распространение имеет присвоение сумм, законно начисленных разным лицам и организациям. Такие «операции» проделываются с депонированной заработной платой и средствами, начисленными по другим основаниям, а также с суммами, причитающимися другим предприятиям. По отношению к другим экономическим субъектам используются также расчеты наличными денежными средствами в размерах, превышающих предельную величину. Такие расчеты применяются с другими юридическими лицами, а также предпринимателями, действующими без образования юридического лица. Подобные действия совершаются с деньгами, поступающими в кассу проверяемого предприятия. В нынешнее время нередки расчеты с населением наличными за готовую продукцию, выполненные работы и др. В этом случае обходятся без применения контрольно-кассовых машин либо без регистрации этих машин в налоговых органах. Большие возможности для злоупотреблений заключаются в некорректном отражении кассовых операций в регистрах синтетического учета.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие основные нормативные документы используются при проверке операций с производственными запасами, материальными ценностями и товарами?
2. Назовите цели проверки и источники информации по контролю производственных запасов.
3. Как осуществляется проверка организации учета производственных запасов по отдельным задачам у экономического субъекта?
4. Как проверяется организация учета движения материальных ценностей на складах предприятия?
5. Какими нормативными документами регламентируется порядок учета готовой продукции?
6. Какими нормативными документами регламентируется порядок учета отгруженной продукции?
7. В каких случаях при учете готовой продукции могут возникать отклонения и как они отражаются в учете?
8. Перечислите основные ошибки в учете готовой продукции.
9. Какие первичные документы служат источниками информации для проверки правильности учета готовой продукции?
10. Назовите основные нормативные документы, которыми руководствуется аудитор при проверке организации учета кассовых операций.
11. Каковы основные положения методики проверки кассовых операций? В чем основные отличия этой методики от традиционной проверки?

12. Назовите основные источники информации для проверки кассовых операций.

13. Для какой цели составляется вопросник аудитора по кассовым операциям?

14. Перечислите типичные ошибки, которые могут быть обнаружены при аудите кассовых операций.

Глава 8

АУДИТ РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

8.1. Законодательные документы, источники информации, аудиторские процедуры

Расчетные и кредитные операции относятся к самым многочисленным. Не случайно им посвящено большое число законодательных и нормативных актов. В их числе:

— ГК;

— НК;

— Закон о бухгалтерском учете;

— Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации, утв. ЦБ РФ от 03.10.2002 № 2-П;

— План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н.

Источниками информации для проверки операций по расчетным счетам в банках, прежде всего, является *договор банковского счета*, на основании которого аудируемому лицу открывается расчетный счет в банке.

Количество расчетных счетов в банках, открываемых одной организации, в настоящее время не ограничено.

Наличие расчетных счетов позволяет организациям совершать безналичные расчеты, которые согласно Положению о безналичных расчетах в Российской Федерации могут совершаться в следующих формах: расчеты платежными поручениями; расчеты по аккредитиву; расчеты чеками; расчеты по инкассо.

Операции по счетам аудируемого лица банки осуществляют на основании расчетных документов, которые представляют собой оформленные в виде документа на бумажном носителе или, в установленных случаях, электронного платежного документа:

— распоряжение плательщика (клиента или банка) о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств;

— распоряжение получателя средств (взыскателя) на списание денежных средств со счета плательщика и перечисление на счет, указанный получателем средств (взыскателем).

Для осуществления безналичных расчетов в вышеперечисленных формах используются следующие расчетные документы: а) платежные поручения; б) аккредитивы; в) чеки; г) платежные требования; д) инкассовые поручения.

Расчетные документы на бумажном носителе оформляются на бланках документов, включенных в Общероссийский классификатор управленческой документации (ОКУД) ОК 011-93 (класс «Унифицированная система банковской документации»).

Расчетные документы на бумажном носителе заполняются с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета, за исключением чеков, которые заполняются ручками с пастой, чернилами черного, синего или фиолетового цвета (допускается заполнение чеков на пишущей машинке шрифтом черного цвета).

Подписи на расчетных документах проставляются ручкой с пастой или чернилами черного, синего или фиолетового цвета. Оттиск печати и оттиск штампа банка, проставляемые на расчетных документах, должны быть четкими.

Несмотря на то что все расчетные документы, представленные в банк, тщательно проверяются сотрудниками банка и расчетные документы, оформленные с нарушениями, не будут приняты банком к исполнению, аудиторы должны также обратить внимание на то, чтобы в расчетных документах не было выхода текстовых и цифровых значений реквизитов за пределы полей, отведенных для их проставления; значения реквизитов читались без затруднения; подписи, печати и штампы были проставлены в предназначенных для них полях бланков расчетных документов.

При проверке следует обратить внимание на наличие в расчетных документах следующие реквизитов: а) наименование расчетного документа и код формы по ОКУД ОК

011-93; б) номер расчетного документа, число, месяц и год его выписки; в) вид платежа; г) наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) или код иностранной организации (КИО); д) наименование и местонахождение банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета; е) наименование получателя средств, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН); ж) наименование и местонахождение банка получателя, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета; з) назначение платежа (при этом НДС, подлежащий уплате, должен быть выделен в расчетном документе отдельной строкой (в противном случае должно быть указание на то, что налог не уплачивается)); и) сумму платежа, обозначенную прописью и цифрами; к) очередность платежа; л) вид операции в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в ЦБ РФ и кредитных организациях, расположенных на территории РФ; м) подписи (подпись) уполномоченных лиц (лица) и оттиск печати (в установленных случаях). По операциям, осуществляемым филиалами, представительствами, отделениями от имени юридического лица, расчетные документы подписываются лицами, уполномоченными этим юридическим лицом.

Исправления, помарки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются.

Особое внимание следует обратить внимание на оформление расчетных документов в частных случаях: в случае реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата НДС производится налоговыми агентами отдельным платежным поручением одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам.

В случае, если у аудиторов имеются сомнения в соблюдении аудируемым лицом *допущения непрерывности деятельности*, им необходимо запросить в банке (через аудируемое лицо) справку о платежных поручениях, получателях средств (взыскатели) — расчетные документы, принятые банком в порядке расчетов по инкассо (платежные требования, инкассовые поручения), не оплаченные

из-за недостаточности средств на счете клиента и помещенные банком в картотеку по внебалансовому счету № 90902 «Расчетные документы, не оплаченные в срок».

Так как действующим порядком допускается частичная оплата платежных поручений из картотеки по внебалансовому счету № 90902 «Расчетные документы, не оплаченные в срок», при частичной оплате платежного поручения банком используется платежный ордер формы 0401066.

При оформлении платежного ордера на частичную оплату на всех его экземплярах в поле «Отметки банка» проставляются штамп банка, дата, а также подпись ответственного исполнителя банка. Первый экземпляр платежного ордера на частичную оплату также заверяется подписью контролирующего работника банка.

На лицевой стороне частично оплачиваемого платежного поручения в верхнем правом углу делается отметка «Частичная оплата». Запись о частичном платеже (порядковый номер частичного платежа, номер и дата платежного ордера, сумма частичного платежа, сумма остатка, подпись) выполняется ответственным исполнителем банка на оборотной стороне платежного поручения.

При осуществлении частичной оплаты по платежному поручению последний экземпляр платежного ордера служит приложением к выписке из лицевого счета плательщика.

При осуществлении последней частичной оплаты по платежному поручению экземпляр платежного поручения выдается клиенту одновременно с последним экземпляром платежного ордера, прилагаемым к выписке из лицевого счета.

Следующим источником информации являются *выписки банка по расчетным счетам*. Выписки банка должны быть собраны в папку в течение отчетного периода (при небольшом количестве — за год, квартал, при большом — за месяц). В папках файлах выписки банка должны быть подобраны по датам. Аудитор должен проверить полноту выписок, сверяя исходящий остаток на каждый день с вступительным остатком на следующий день. Если какая-либо выписка банка отсутствует, аудитор должен сделать запрос в банк (через аудируемое лицо) о предоставлении недостающей выписки (выписок).

К каждой выписке банка должны быть приложены (подобраны) расчетные документы, которые должны быть представлены в той же последовательности, в какой следуют поступившие, а затем списанные суммы в выписке банка. При выявлении отсутствия какого-либо расчетного

документа аудитор отражает этот факт в рабочих документах или сразу обращается за разъяснениями к сотрудникам аудируемого лица.

Платежным поручением является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке.

Платежными поручениями могут производиться:

— перечисления денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;

— перечисления денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;

— перечисления денежных средств в целях возврата/размещения кредитов (займов)/депозитов и уплаты процентов по ним;

— перечисления денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

В соответствии с условиями основного договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей.

Аудитор проверяет наличие на экземпляре платежного поручения, которое возвращается плательщику в качестве подтверждения приема платежного поручения к исполнению, в поле «Отметки банка» проставленного штампа банка, дата приема и подпись ответственного исполнителя.

Движение средств по расчетным счетам отражается в бухгалтерском учете аудируемого лица на отдельных субсчетах счета 51 «Расчетные счета». При журнально-ордерной форме счетоводства движение средств по кредиту счета 51 отражается в журнале-ордере № 2, движение средств по дебету счета 51 — ведомости № 2.

При автоматизированной форме счетоводства для изучения движения средств по отдельным расчетным счетам следует сформировать журнал-ордер, карточку счета, анализ счета по субконто[1] и др., который аудитор сочтет удобным.

Эти документы являются бухгалтерскими регистрами, которые также являются источниками информации для проверки.

[1] В тексте использованы формы представления информации по счетам бухгалтерского учета, применяемые в одной из самых распространенных бухгалтерских программ «1С: Бухгалтерия».

При наличии в журналах-ордерах по счету 51 корреспонденции между счетом 55 «Специальные счета в банках» субсчет 1 «Аккредитивы» и 51, аудитор должен понять, что аудируемое лицо применяет ***аккредитивную форму безналичных расчетов***.

Если аудируемое лицо осуществляет расчеты со своими контрагентами по аккредитиву, то дополнительными источниками информации будут следующие документы:

— заявление на открытие аккредитива, в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив;

— аккредитив (бланк формы № 0401063);

— извещение о номере счета, открытого исполняющим банком для осуществления расчетов по аккредитиву (при осуществлении расчетов по покрытому (депонированному) аккредитиву), который указывается в аккредитиве;

— выписки банка о движении средств по покрытому (депонированному) аккредитиву;

— документы, представленные получателем средств в банк для их получения;

— распоряжение банку-эмитенту в случае изменения условий или отмены аккредитива.

При расчетах по аккредитиву банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обязуется произвести платежи в пользу получателя средств по представлении последним документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку (исполняющий банк) произвести такие платежи.

В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк.

Банками могут открываться следующие виды аккредитивов: покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные); отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах суммы аккредитива

либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения исполняющему банку сумм, выплаченных по аккредитиву в соответствии с его условиями.

Об открытии аккредитива и его условиях банк-эмитент сообщает получателю средств через исполняющий банк либо через банк получателя средств с согласия последнего.

Размер и порядок оплаты услуг банков при расчетах по аккредитивам регулируются условиями договоров, заключаемых с клиентами, и соглашениями между банками, участвующими в расчетах по аккредитивам.

При расчетах по аккредитиву плательщик представляет в банк-эмитент два экземпляра *заявления на открытие аккредитива, в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив,* где указываются следующие сведения: наименование банка-эмитента; наименование банка — получателя средств; наименование исполняющего банка; вид аккредитива (отзывный или безотзывный); условие оплаты аккредитива; перечень и характеристика документов, представляемых получателем средств, и требования к оформлению указанных документов; дата закрытия аккредитива, период представления документов; наименование товаров (работ, услуг), для оплаты которых открывается аккредитив, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузоотправитель, грузополучатель, место назначения груза.

На основании заявления на открытие аккредитива банк-эмитент составляет *аккредитив на бланке формы 0401063.*

При большом перечне документов, подлежащих указанию в аккредитиве, может составляться приложение к аккредитиву в произвольной форме, на которое делается ссылка в аккредитиве и которое является неотъемлемой частью аккредитива.

Аудитор должен обратить внимание на то, что если исполняющим банком является банк, не обслуживающий получателя средств, в поле «№ счета получателя» аккредитива указываются реквизиты банка, обслуживающего получателя средств, и номер счета получателя средств. При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива поле «Счет № (XXXXX)» в аккредитиве не заполняется.

В случае изменения условий или отмены аккредитива плательщиком представляется в банк-эмитент соответствующее распоряжение. В соответствии с указанным распоряжением

банк-эмитент направляет в исполняющий банк сообщение об изменении условий или отмене аккредитива.

Перечисление денежных средств в исполняющий банк в целях увеличения суммы покрытого (депонированного) аккредитива осуществляется платежным поручением банка-эмитента, составляемым на основании распоряжения плательщика об увеличении суммы аккредитива. При этом в качестве номера счета получателя указывается номер счета, проставленный в поле «Счет № (XXXXX)» аккредитива при его открытии, а в поле «Назначение платежа» платежного поручения включаются данные, позволяющие идентифицировать аккредитив, в том числе дата и номер аккредитива.

Порядок увеличения суммы непокрытого (гарантированного) аккредитива определяется по соглашению между банком-эмитентом и исполняющим банком.

В случае, если аудируемое лицо в процессе своей финансово-хозяйственной деятельности является получателем средств по аккредитиву, аудитор в качестве источников информации для проверки должен использовать следующие документы:

— извещение банка о поступлении аккредитива;

— реестр счетов (по форме № 0401065);

— документы, предусмотренные условиями аккредитива для получения средств;

— платежные поручения исполняющего банка на перечисление по аккредитиву суммы, указанной в реестре счетов;

Исполняющий банк незамедлительно сообщает о поступлении аккредитива получателю средств согласованным с ним способом с последующим письменным подтверждением в произвольной форме не позже рабочего дня, следующего за днем поступления аккредитива от банка-эмитента. Если исполняющий банк не является банком, обслуживающим получателя средств, исполняющий банк вправе сообщить получателю средств о поступлении аккредитива через банк получателя средств.

Для получения денежных средств по аккредитиву получатель средств представляет в исполняющий банк четыре экземпляра реестра счетов формы 0401065 и предусмотренные условиями аккредитива документы. Первый экземпляр реестра счетов оформляется подписями лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати.

Если исполняющий банк является банком, обслуживающим получателя средств, в строках «Исполняющий банк» и «Банк получателя» реестра счетов проставляются одинаковые реквизиты. Если исполняющий банк не является банком, обслуживающим получателя средств, в строке «Исполняющий банк» реестра счетов проставляются реквизиты банка, в который получателем средств представляются документы по аккредитиву.

При платеже по аккредитиву сумма, указанная в реестре счетов, зачисляется (перечисляется) на счет получателя средств платежным поручением исполняющего банка.

Если условиями аккредитива предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица, последнее обязано представить исполняющему банку либо доверенность, выданную плательщиком (если уполномоченным является физическое лицо), либо копию договора (если уполномоченным лицом является организация).

Уполномоченное плательщиком лицо на всех экземплярах бланков реестра счетов заполняет следующие реквизиты:

«Акцептован за счет аккредитива от _____ № _____
(дата)

Уполномоченным _____
(Ф.И.О., паспортные данные физического лица
или наименование организации)

Наименование организации-плательщика _____

_____

Подпись _____ М.П. Дата _____»

Если при наличии в регистрах по счету 51 аудитор увидит корреспонденцию между счетом 55 «Специальные счета в банках» субсчета 2 «Чековые книжки» и 51, то это будет признаком того, что аудируемое лицо применяет расчеты чеками, по которым выступает чекодателем.

Чек — это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю.

Чекодателем является юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков.

Чекодержателем является юридическое лицо, в пользу которого выдан чек.

Плательщиком по чеку является банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются частью второй ГК, а в части, им не урегулированной, — другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате.

Представление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате.

Плательщик по чеку обязан удостовериться всеми доступными ему способами в подлинности чека. Порядок возложения убытков, возникших вследствие оплаты плательщиком подложного, похищенного или утраченного чека, регулируется законодательством.

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности.

Для осуществления безналичных расчетов могут применяться чеки, выпускаемые кредитными организациями.

Чеки кредитных организаций могут использоваться клиентами кредитной организации, выпускающей эти чеки.

Чек должен содержать все обязательные реквизиты, установленные ГК, а также может содержать дополнительные реквизиты, определяемые спецификой банковской деятельности и налоговым законодательством. Форма чека определяется кредитной организацией самостоятельно.

Приложенные к выпискам банка платежные требования на списание средств с расчетного счета свидетельствуют о такой форме расчетов, как инкассо.

Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк (банк-эмитент) по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа.

В этом случае источниками информации для проверки будут такие документы, как:

— платежное требование (по форме № 0401061);

— заявление об акцепте, отказе от акцепта платежного требования (по форме № 0401004);

— сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставлять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, представленные аудируемым лицом в обслуживающий банк;

— инкассовое поручение.

Расчеты по инкассо осуществляются на основании *платежных требований*, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Получатель средств (взыскатель) представляет в банк указанные расчетные документы при реестре переданных на инкассо расчетных документов (по форме № 0401014), составляемом в двух экземплярах.

В реестр могут включаться по усмотрению получателя средств (взыскателя) платежные требования и (или) инкассовые поручения.

Первый экземпляр реестра оформляется двумя подписями лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати.

При приеме инкассовых поручений с приложенными исполнительными документами в банке проверяют соответствие реквизитов расчетного документа (даты и номера исполнительного документа, на который сделана ссылка в расчетном документе, взыскиваемой суммы, наименований, указанных в полях «Плательщик» и «Получатель» расчетного документа) реквизитам исполнительного документа. Наименование, указанное в поле «Получатель» расчетного документа, может не соответствовать наименованию взыскателя в исполнительном документе в случае взыскания денежных средств судебным приставом-исполнителем на депозитный счет службы судебных приставов.

После проверки правильности заполнения на всех экземплярах принятых расчетных документов проставляется штамп банка-эмитента, дата приема и подпись ответственного исполнителя.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика и при отсутствии в договоре банковского счета условия об оплате расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств платежные требования, акцептованные плательщиком, платежные требования на безакцептное списание денежных средств и инкассовые поручения (с приложенными в установленных законодательством случаях исполнительными документами) помещаются в картотеку по внебалансовому счету № 90902 «Расчетные документы, не оплаченные в срок» с указанием даты помещения в картотеку.

Допускается частичная оплата платежных требований, инкассовых поручений, находящихся в картотеке по внебалансовому счету № 90902 «Расчетные документы, не оплаченные в срок».

Частичная оплата производится платежным ордером формы 0401066 в порядке, аналогичном порядку частичной оплаты платежного поручения, за исключением отметки о частичной оплате.

При частичной оплате платежного требования, инкассового поручения из картотеки по внебалансовому счету № 90902 «Расчетные документы, не оплаченные в срок» ответственный исполнитель банка проставляет на всех экземплярах расчетного документа в соответствующих графах в нижней части бланка номер частичного платежа, номер и дату платежного ордера, которым произведена оплата, сумму частичного платежа, сумму остатка и заверяет произведенные записи своей подписью.

При оплате платежного требования, инкассового поручения на всех экземплярах расчетного документа в поле «Списано со сч. плат.» проставляется дата списания денежных средств со счета плательщика (при частичной оплате — дата последнего платежа), в поле «Отметки банка плательщика» проставляются штамп банка плательщика и подпись ответственного исполнителя.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных основным договором.

Расчеты посредством *платежных требований* могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика.

Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях:

1) установленных законодательством;

2) предусмотренных сторонами по основному договору при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Платежное требование составляется на бланке формы 0401061.

Кроме стандартных реквизитов расчетного документа в платежном требовании указываются: а) условие оплаты; б) срок для акцепта; в) дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов в случае, если эти документы были отосланы (вручены) им плательщику; г) наименование товара (выполненных работ, оказанных услуг), номер и дата договора, номера документов, подтверждающих поставку товара (выполнение работ, оказание услуг), дата поставки товара (выполнения работ, оказания услуг), способ поставки товара и другие реквизиты — в поле «Назначение платежа».

В *платежном требовании, оплачиваемом с акцептом плательщика*, в поле «Условие оплаты» получатель средств проставляет «с акцептом».

Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору. При этом срок для акцепта должен быть не менее пяти рабочих дней.

При оформлении платежного требования кредитор (получатель средств) по основному договору в поле «Срок для акцепта» указывает количество дней, установленных договором для акцепта платежного требования. При отсутствии такого указания сроком для акцепта считается пять рабочих дней.

На всех экземплярах принятых исполняющим банком платежных требований ответственный исполнитель банка в поле «Оконч. срока акцепта» проставляет дату, по наступлении которой истекает срок акцепта платежного требования. При исчислении даты в расчет принимаются рабочие дни. День поступления в банк платежного требования в расчет указанной даты не включается.

Экземпляр платежного требования используется для извещения плательщика о поступлении платежного требования.

Он передается плательщику для акцепта не позже следующего рабочего дня со дня поступления в банк платежного требования. Передача платежных требований плательщику осуществляется исполняющим банком в порядке, предусмотренном договором банковского счета.

Плательщик в течение срока, установленного для акцепта, представляет в банк соответствующий документ об акцепте платежного требования либо отказе полностью или частично от его акцепта по основаниям, предусмотренным в основном договоре, в том числе в случае несоответствия применяемой формы расчетов заключенному договору, с обязательной ссылкой на пункт, номер, дату договора и указанием мотивов отказа.

Плательщик может предоставить исполняющему банку в договоре банковского счета право оплачивать платежные требования, предъявленные к его счету любыми или указанными плательщиком кредиторами (получателями средств), при неполучении от плательщика документа об акцепте или отказе от акцепта (полном или частичном) платежного требования в течение срока, установленного для акцепта.

Акцепт платежного требования либо отказ от акцепта (полный или частичный) оформляется заявлением об акцепте, отказе от акцепта (по форме № 0401004).

Сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставлять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, представленные аудируемым лицом в обслуживающий банк, с указанием наименований товаров, работ или услуг, за которые будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и соответствующий пункт, предусматривающий право безакцептного списания).

В *платежном требовании на безакцептное списание денежных средств* со счетов плательщиков на основании законодательства в поле «Условие оплаты» получатель средств проставляет «без акцепта», а также делает ссылку на закон (с указанием его номера, даты принятия и соответствующей статьи), на основании которого осуществляется взыскание.

В поле «Назначение платежа» взыскателем в установленных случаях указываются показания измерительных приборов и действующие тарифы либо производится запись о расчетах на основании измерительных приборов и действующих тарифов.

В платежном требовании на безакцептное списание денежных средств на основании договора в поле «Условие оплаты» получатель средств указывает «без акцепта», а также дату, номер основного договора и соответствующий его пункт, предусматривающий право безакцептного списания.

Безакцептное списание денежных средств со счета в случаях, предусмотренных основным договором, осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о безакцептном списании денежных средств либо на основании дополнительного соглашения к договору банковского счета, содержащего соответствующее условие.

Плательщик обязан предоставить в обслуживающий банк сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставлять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, наименовании товаров, работ или услуг, за которые будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и соответствующий пункт, предусматривающий право безакцептного списания).

Отсутствие условия о безакцептном списании денежных средств в договоре банковского счета либо дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствие сведений о кредиторе (получателе средств) и иных вышеуказанных сведений является основанием для отказа банком в оплате платежного требования без акцепта.

При отсутствии указания «без акцепта» платежные требования подлежат оплате плательщиком в порядке предварительного акцепта со сроком для акцепта пять рабочих дней.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

1) в случаях, когда бесспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;

2) в случаях, установленных законодательством[1];

3) для взыскания по исполнительным документам;

4) в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему

[1] См.: Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве».

плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Инкассовое поручение составляется на бланке формы 0401071.

При взыскании денежных средств со счетов в бесспорном порядке в случаях, установленных законом, в инкассовом поручении в поле «Назначение платежа» должна быть сделана ссылка на закон (с указанием его номера, даты принятия и соответствующей статьи).

При взыскании денежных средств на основании исполнительных документов инкассовое поручение должно содержать ссылку на дату выдачи исполнительного документа, его номер, номер дела, по которому принято решение, подлежащее принудительному исполнению, а также наименование органа, вынесшего такое решение. В случае взыскания исполнительского сбора судебным приставом-исполнителем инкассовое поручение должно содержать указание на взыскание исполнительского сбора, а также ссылку на дату и номер исполнительного документа судебного пристава-исполнителя.

Инкассовые поручения на взыскание денежных средств со счетов, выставленные на основании исполнительных документов, принимаются банком взыскателя с приложением подлинника исполнительного документа либо его дубликата.

Списание денежных средств в бесспорном порядке в случаях, предусмотренных основным договором, осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о списании денежных средств в бесспорном порядке либо на основании дополнительного соглашения к договору банковского счета, содержащего соответствующее условие. Плательщик обязан предоставить в обслуживающий банк сведения о кредиторе (получателе средств), имеющем право выставлять инкассовые поручения на списание денежных средств в бесспорном порядке, обязательстве, по которому будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и соответствующий пункт, предусматривающий право бесспорного списания).

Отсутствие условия о списании денежных средств в бесспорном порядке в договоре банковского счета либо дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствие сведений о кредиторе (получателе средств) и иных вышеуказанных сведений является основанием для отказа банком в оплате инкассового поручения.

Инкассовое поручение должно содержать ссылку на дату, номер основного договора и соответствующий его пункт, предусматривающий право бесспорного списания.

При наличии в организации открытых валютных счетов проверке подвергаются договоры об открытии валютных счетов, выписки банка по данным счетам (отдельно по текущему валютному счету и по транзитному валютному счету), приложенные к выпискам документы на получение и перечисление валютных средств, а также их продаже по инициативе аудируемого лица (с 1 января 2007 г. обязательная продажа валюты отменена).

Помимо правоустанавливающих документов, таких как договор банковского счета; первичных документов, таких как выписки банка с приложенными к ним платежными поручениями и другими расчетными документами; бухгалтерскими регистрами, такими как журнал-ордер или карточка по счету 51 по субсчетам за месяц, к источникам информации относится также одна из форм бухгалтерской (финансовой) отчетности — Отчет о движении денежных средств (форма № 4), рекомендованная приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н.

Для проверки достоверности формирования Отчета о движении денежных средств аудитор должен использовать данные и результаты проверки не только по расчетному, валютному и прочим счетам в банках, а также данные и результаты проверки кассовых операций.

8.2. Методика аудиторской проверки учета кредитных операций

Источниками информации для проверки являются: учетная политика предприятия, первичные документы по разделу (участку) учета, регистры синтетического учета по разделу (участку) учета, регистры аналитического учета по разделу (участку) учета, бухгалтерская отчетность.

В учетной политике предприятия представлено описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен экономическому субъекту.

В соответствии с п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н,

по полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

Предприятиями и организациями могут использоваться различные первичные учетные документы: унифицированные первичные документы и документы, разрабатываемые предприятиями самостоятельно.

При аудиторской проверке учета кредитов и займов аудитору в качестве первичных документов в бухгалтерии проверяемого предприятия предоставляют:

— выписки банка, если проценты снимаются с расчетного счета;

— платежные поручения, если проценты перечисляются в другой банк;

— мемориальные ордера банка;

— выписки банка по ссудному счету;

— кредитные договоры;

— договоры займа;

— договоры залога;

— договоры страхования невозврата кредитов;

— дополнительные соглашения к кредитным договорам и др.

Согласно п. 14 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются *недействительными* и не должны приниматься к исполнению. Под *финансовыми* и *кредитными обязательствами* понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации: договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту. В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя

организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность.

Планом счетов бухгалтерского учета устанавливается состав обязательных *аналитических группировок* по каждому бухгалтерскому счету.

Экономический субъект в соответствии с принятой учетной политикой, разработанными системами управленческого, финансового и налогового учета, применяемой формой счетоводства может использовать различные регистры аналитического учета — карточки, ведомости, журналы, а также их машинные аналоги.

Аналитический учет по кредитам и займам на предприятии должен быть организован по:

— видам кредитов и займов (рублевый, валютный);

— банкам и прочим организациям и физическим лицам, у которых он был получен;

— целевому назначению кредитов;

— срокам (просроченные кредиты; кредиты, срок погашения которых еще не наступил);

— участию в расчете налогооблагаемой прибыли.

Тщательно продуманный и хорошо поставленный аналитический учет кредитов и займов у экономического субъекта поможет в работе бухгалтеру данного предприятия и проверяющим лицам проверить правильность начисления процентов по этим кредитам.

При аудите кредитов и займов аудитор часто встречается с тем, что на предприятии не ведется аналитический учет кредитов. Поэтому для экономии рабочего времени аудитору не всегда следует сразу приступать к проверке правильности начисления процентов по кредитам и займам, если на предприятии плохо отлажен их аналитический учет. Аудитору следует сгруппировать все кредитные договоры по определенным признакам и только затем начать проверку правильности начисления и отражения в бухгалтерском учете предприятия процентов по банковским кредитам или поручить выполнить эту работу работникам бухгалтерии проверяемого предприятия (соответственно скорректировав затраты времени на проведение проверки).

Состав регистров синтетического учета зависит от применяемой на предприятии формы бухгалтерского учета (формы счетоводства). Методика проведения детальной

проверки должна содержать перечень регистров синтетического учета, характерных для каждой формы счетоводства. Кроме того, данный раздел методики должен включать в себя образцы регистров синтетического учета, описание принципов их заполнения и взаимосвязи с другими регистрами.

Учет кредитов при мемориально-ордерной форме счетоводства ведется в мемориальном ордере, которому присваивают определенный номер. При журнально-ордерной форме счетоводства учет кредитов ведется в журнале-ордере № 4.

Если бухгалтерский учет на предприятии полностью компьютеризован, то в программе, при помощи которой обрабатываются первичные данные, предусмотрен, как правило, большой перечень самых разнообразных форм. Назовем лишь несколько наиболее часто встречающихся в различных бухгалтерских программах форм: журнал-ордер по счету; карточка по счету; анализ счета; обороты по счету на определенную дату.

При аудите кредитов и займов, учет которых ведется экономическим субъектом с помощью компьютера, аудитору следует запросить распечатку такой формы, из которой он сможет получить интересующую его информацию в различных разрезах.

Бухгалтерская отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, бухгалтерский счет), должна включать в себя:

— официальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (баланс по форме № 1, отчет о прибылях и убытках по форме № 2, приложение к балансу по форме № 5, отчет о движении денежных средств по форме № 3);

— отчетность, предоставляемую в соответствии с законодательством в органы Росстата;

— расчеты по налогам и платежам.

По разделу учета «Кредиты и займы» вопросник может быть составлен и в форме набора тестов. Особенно удобна такая форма ознакомления с системой бухгалтерского учета и организацией внутреннего контроля учета кредитов и займов в случае, когда планируется выборочная проверка, в частности, проверка:

— обоснованности отнесения процентов по кредитам и займам на расходы в зависимости от источника получения кредита;

— фактического соблюдения целевого назначения кредита и займа;

— фактической уплаты процентов по кредитам и займам;

— обоснованности включения в состав расходов для целей обложения прибыли суммы процентов по кредитам и займам;

— правильности включения процентов за кредит (заем) в инвентарную стоимость объектов основных средств;

— правильности включения процентов за кредит (заем) в фактическую себестоимость ценных бумаг;

— правильности учета процентов по кредитам и займам в пределах и сверх норм.

Приведем перечень типовых нарушений при отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с получением кредитов и займов.

Первый вид нарушений связан с отсутствием документов, оформляющих кредитные отношения, а именно:

— кредитного договора или договора займа;

— выписок банка со ссудного счета;

— мемориальных ордеров, подтверждающих списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита;

— мемориальных ордеров, подтверждающих списание в безакцептном порядке сумм процентов, уплачиваемых по кредитным договорам;

— дополнительных соглашений к кредитному договору, изменяющих процентную ставку по кредиту, сроки возврата кредита, другие условия кредитного договора.

Второй вид нарушений связан с включением в себестоимость продукции (работ, услуг) процентов по кредитам, которые не могут быть в нее включены:

— включение в налоговые расходы начисленных банком процентов за пользование заемными средствами, которые фактически на конец отчетного периода не уплачены банку (при кассовом методе);

— включение в налоговые расходы затрат на оплату процентов по кредитам банков, превышающих сумму процентов от фактически полученной суммы кредита;

— проценты по кредитам и займам, полученным на инвестиционную и финансовую деятельность, относятся на налоговые расходы.

Третий вид связан с нарушением принципов оценки имущества: включение в инвентарную стоимость объектов основных средств, нематериальных и прочих внеоборотных

активов, процентов по кредитам и займам, полученным на финансирование капитальных вложений после принятия этих объектов на учет.

Четвертый вид связан с нарушением принципов формирования финансовых результатов:

— отнесение на собственные источники средств предприятия процентов по кредитам и займам сверх норматива, установленного гл. 25 НК;

— отнесение на собственные источники средств предприятия процентов по кредитам и займам, полученным в иностранной валюте по ставке, превышающей 15% (ст. 269 НК).

8.3. Методика аудиторской проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда

Основными законодательными и нормативными документами являются:

— ГК;

— НК;

— ТК;

— постановление Росстата от 14.01.2008 № 3 «Об утверждении указаний по заполнению формы Федерального государственного статистического наблюдения № ПМ «Сведения об основных показателях деятельности малого предприятия»

— Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н.

— План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

— Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, утв. постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1.

Цели проверки и источники информации. Проверка носит комплексный характер и включает контроль соблюдения нормативных правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления различных видов

оплат и удержаний, правильности ведения бухгалтерского учета расчетов как по физическим лицам, так и в целом по предприятию, а также начисления налогов и платежей с фонда оплаты труда и выплат социального характера.

Источниками информации служат документы по зачислению, увольнению и переводу работников предприятия, первичные документы, регистры бухгалтерского учета и отчетность. В качестве первичных документов преимущественно используются унифицированные формы первичной документации, утв. постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1.

Ведение первичного учета по унифицированным формам распространяется на юридических лиц всех форм собственности, осуществляющих деятельность в отраслях народного хозяйства. Так, по учету личного состава используются: приказ (распоряжение) о приеме на работу (форма № Т-1), личная карточка (форма № Т-2), учетная карточка научного работника (форма № Т-4), приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (форма № Т-5), приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (форма № Т-6), приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) (форма № Т-8).

По учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда ведутся: табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (форма № Т-12), табель учета рабочего времени (форма Т-13); расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49), расчетная ведомость (форма № Т-53), лицевой счет (форма № Т-54).

Кроме того, применяются первичные документы по учету выработки и сдельной заработной платы: наряды, рапорты, маршрутные листы и другие документы.

К регистрам, которые подлежат проверке, относятся сводные ведомости распределения заработной платы (по видам, шифрам затрат и др.), регистры по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в части расчетов по исполнительным листам и депонированной заработной плате, журнал-ордер формы № 8 и 10 (при журнально-ордерной форме учета), главная книга, баланс (форма № 1).

Основные комплексы задач. Вопросы для составления программы проверки. К числу основных комплексов задач, которые необходимо проверить, относятся:

— соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям;

— учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам;
— учет и начисление повременных и прочих видов оплат;
— расчеты удержаний из заработной платы физических лиц;
— аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний);
— сводные расчеты по заработной плате;
— расчет налогооблагаемой базы налогов и платежей с фонда оплаты труда;
— расчеты по депонированной заработной плате.

Представленные комплексы задач охватывают типовые учетные задачи, а также общие принципы организации расчетов по соблюдению трудового обязательства. Для составления программы проверки и выбора процедур сбора аудиторских доказательств целесообразно составить вопросник аудитора по всем выделенным комплексам задач. Примерная форма вопросника приводится в табл. 8.3.1.

По данным заполненного вопросника можно сделать выводы об организации системы внутреннего контроля (низкий, высокий уровень и т.д.), бухгалтерского учета этого раздела (отвечает или не отвечает требованиям оперативности, достоверности).

Выводы, сделанные на основании информации вопросника, позволяют аудитору составить план и программу проверки, назначить необходимые процедуры для сбора аудиторских доказательств, обратить внимание на те или иные моменты при выполнении проверки отдельных расчетов.

Методика проверки основных комплексов работ. Рассмотрим, как проводится проверка расчетов по основным комплексам работ.

Проверка соблюдения положений законодательства о труде, состояния внутреннего учета и контроля по трудовым отношениям. Прежде всего целесообразно проконтролировать, как в организации соблюдается трудовое законодательство.

Аудитор проверяет, как оформляется прием и увольнение работников, учитывается рабочее время сотрудников, как строится система оплаты труда и др.

Правильность оформления работников (приема на работу и увольнения) проверяется по приказам, контрактам, трудовым соглашениям. Из применяемых систем оплаты

Таблица 8.3.1

Вопросы для проверки

№ п/п	Содержание вопроса	Вариант ответа			Примечание
		Да	Нет	Нет ответа	
	I. Соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям				
1	Применяются ли типовые формы документов по учету личного состава: — личные карточки на работающих (форма № Т-2) — приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (форма № Т-6) — приказ о переводе на другую работу (форма № Т-5) — приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) (форма № Т-8)				
2	Ведутся ли на работающих трудовые книжки				
3	Проверяется ли отделом кадров соответствие применяемых окладов и тарифов рабочих, установленных в штатном расписании				
4	Ведутся ли в цехах (отделах) табели учета рабочего времени				
	II. Учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам				
5	Применяются ли на предприятии утвержденные отделом труда нормы и расценки по видам работ				
6	Используются ли типовые формы первичных документов				
7	Организовано ли гашение (проставление отметки об оплате) первичных документов				

Продолжение табл. 8.3.1

№ п/п	Содержание вопроса	Вариант ответа			Примечание
		Да	Нет	Нет ответа	
8	Применяются ли компьютеры для выполнения расчетов по сдельной оплате труда				
9	Применяются ли наряды на бригаду				
	III. Учет и начисление повременных и других видов оплат				
10	Ведутся ли расчеты по начислению повременных видов оплат согласно табелю учета рабочего времени				
11	Проверяет ли отдел труда или внутренний аудитор правильность расчетов по начислениям различных видов оплат				
12	Применяются ли ПК для выполнения расчетов по начислению заработной платы				
	IV. Расчеты удержаний из заработной платы физических лиц				
13	Проставлены ли в расчетных ведомостях (лицевых счетах) данные для правильного исчисления удержаний				
14	Налога на доходы физических лиц				
15	Удержаний по исполнительным листам				
16	Прочих удержаний				
17	Применяются ли компьютеры для расчета удержаний				

Продолжение табл. 8.3.1

№ п/п	Содержание вопроса	Вариант ответа			Примечание
		Да	Нет	Нет ответа	
18	Проверяли ли органы фондов социального страхования и налоговых служб расчеты по налогу на доходы физических лиц				
	V. Аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний)				
19	Какие ведутся документы по аналитическому учету				
20	Расчетно-платежные ведомости				
21	Расчетно-платежные ведомости и лицевые счета на работающих				
22	Применяются ли компьютеры для ведения аналитического учета				
23	Организовано ли архивное хранение документов по аналитическому учету с работающими				
	VI, VII. Сводные расчеты по заработной плате, расчет налогооблагаемой базы с фонда оплаты труда, учет налогов и платежей с ФОТ				
24	Имеют ли сквозную нумерацию расчетно-платежные ведомости				
25	Сопоставляются ли начисления на оплату труда с данными по единому социальному налогу (социальному страхованию, медицинскому страхованию, пенсионному фонду)				

Окончание табл. 8.3.1

№ п/п	Содержание вопроса	Вариант ответа			Примечание
		Да	Нет	Нет ответа	
26	Проверяет ли бухгалтер данные о месячных, квартальных и годовых накоплениях сумм начислений по оплате труда работающих				
27	Применяются ли компьютеры для сводных расчетов по оплате труда				
28	Имеются ли на предприятии задержки с расчетами и выплатами по оплате труда с персоналом				
	VIII. Расчеты по депонированной заработной плате				
29	Ведутся ли на предприятии карточки по депонированной заработной плате				
30	Производится ли отнесение депонированных сумм на счет 91 «Прочие доходы и расходы» по истечении срока исковой давности				
31	Применяются ли компьютеры для расчетов по депонированной заработной плате				

труда в основном используются повременная и сдельная системы, что должно быть отмечено в соответствующих документах работников организации. При повременной оплате труда необходимо проверить правильность применения тарифных ставок или условий контракта, а при сдельной — правильность применения норм и расценок.

Учет рабочего времени, соблюдения установленного режима работы и начисления заработной платы работающих на повременной оплате труда организуется в табеле учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (форма № Т-12). По этому документу можно проверить все необходимые данные по каждому работающему (дни отпуска, время нахождения в командировке, дни болезни и др.).

Для проверки применяется метод сбора аудиторских доказательств по инспектированию соответствующих этому документов (личных карточек, табелей учета рабочего времени) с приказами и распоряжениями.

Проверка организации учета и контроля выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам. Сдельная оплата труда подразделяется на два вида: прямую сдельную и сдельно-прогрессивную. При применении прямой сдельной формы оплаты труда заработок работнику определяется путем умножения заранее установленной расценки на количество произведенной продукции (деталей, узлов, готовых изделий и т.д.). Сдельно-прогрессивная форма оплаты труда предусматривает оплату выработки работника в пределах установленной исходной нормы (базы) по основным (неизменным) расценкам, а вся выработка сверх исходной нормы — по повышенным сдельным расценкам.

Аудитор проверяет, как оформлены первичные документы (наряды, маршрутные листы и др.), правильность применения норм и расценок, наличие подписей должностных лиц, заполнение соответствующих реквизитов; обращает внимание на имеющиеся исправления. Особое внимание уделяется расчетам сдельного заработка при бригадной форме оплаты труда, правильности переноса итоговых сумм по работающим в расчетно-платежные ведомости. Целесообразно проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным документам (нарядам, разовым документам и др.). Если расчеты по учету сдельной заработной платы выполняются с применением компьютера, то целесообразно проверить алгоритмы расчетов, нормативно-справочные данные.

Здесь применяются такие методы сбора аудиторских доказательств, как инспектирование документов, подготовленных на предприятии, пересчет (определение сумм сдельной заработной платы).

Проверка расчетов по начислению повременных и прочих видов оплат. В этом комплексе аудитор проверяет, как производились начисление повременной оплаты, расчеты по среднему заработку, расчеты за дни пребывания в отпуске, расчет премий и других видов оплат. Проверка начисленной повременной оплаты для работающих с установленным окладом ведется по формуле

$$С_{зп} = \frac{С_{окл} \cdot t_р}{t_ф},$$

где $С_{зп}$ — сумма начисленной заработной платы; $С_{окл}$ — оклад работающего; $t_р$ — отработанное время в месяц по графику рабочего времени, ч; $t_ф$ — месячный фонд рабочего времени, ч.

Начисленная повременная оплата для работников с оплатой согласно установленным разряду и тарифу проверяется по формуле

$$С_{зп} = Т_i \cdot t_р,$$

где $Т_i$ — тариф i-го разряда (i = 1, 2, ..., 7).

При несовпадении данных, полученных аудитором, с бухгалтерскими записями необходимо установить причину расхождения, и если выяснится, что бухгалтер-расчетчик неправильно произвел расчеты, в отчете аудитора делаются необходимые замечания. Бухгалтер-расчетчик должен внести исправления и отразить их в документах.

При расчете начислений, которые определяются с использованием среднего заработка, прежде всего необходимо установить, правильно ли определен средний заработок, а затем проверить правомерность выполненных начислений по видам оплат.

Аудитор также проверяет правильность начислений по прочим видам оплат и доплат: оплате отпусков, работы в праздничные дни, доплате за работу в ночное время и др. Методика проверки сводится к выверке алгоритмов расчетов и исходных данных. Аудитор сообщает об обнаруженных ошибках бухгалтеру-расчетчику, который вносит необходимые исправления, пересчитывает начисления и удержания по работающим.

Проверка расчетов удержаний из заработной платы с физических лиц. К основным видам удержаний относятся налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам и удержания за брак, за товары, купленные в кредит, и др. Вначале необходимо проверить справочные данные (льготы по налогу на доходы физических лиц, размер удержаний по исполнительным листам и др.), затем установить соответствие алгоритма законодательным документам и, наконец, проверить сами выполненные расчеты.

При проверке правильности исчисления налога на доходы физических лиц аудитор руководствуется положениями гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК. Здесь ему необходимо уточнить количество льгот, размер налогооблагаемой базы, проверить правильность расчета налога на доходы физических лиц.

При проверке налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, они не уменьшают налоговую базу, которая определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Налоговые ставки определены ст. 224 НК в следующих размерах:

13%, если иное не предусмотрено законодательством;

35% в отношении любых выигрышей и призов, процентных доходов по вкладам в банках в части превышения размеров и т.д.;

30% в отношении доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 15%;

9% в отношении доходов:

а) от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющихся налоговыми резидентами РФ;

б) в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием.

Основное внимание аудитор уделяет проверке налога, исчисленного по ставке 13%. Налоговая база для этой

ставки определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218—221 НК.

Удержания по исполнительным листам на детей проверяют, пользуясь следующей формулой:

$$С_{уд} = \frac{(С_{нач} \cdot С_{п.н}) \cdot N}{100},$$

где $С_{уд}$ — сумма удержаний на содержание детей; $С_{нач}$ — общая сумма начислений по работающему за месяц; $С_{п.н}$ — сумма налога на доходы физических лиц, удержанного с начисленной за месяц суммы; N — процент удержаний.

Проверка других видов удержаний не представляет сложности. Так, при проверке удержаний за товары, приобретенные в кредит, устанавливают период рассрочки, суммы удержаний и сроки платежей. При проверке погашения ссуд, выданных работникам, устанавливают сроки и внесенные суммы, сумму удержанного налога за пользование ссудой.

Проверка ведения аналитического учета по работающим. Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется по физическим лицам как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам и удержаниям (налогам, платежам и др.). Необходимые данные для этой цели накапливаются в лицевых счетах (накопительных документах), расчетно-платежной документации, а при использовании компьютера могут храниться в виде отдельных файлов. Аудит таких расчетов, как правило, проводится выборочно.

Аудитор должен проверить, ведется ли такой учет, обратить внимание на сохранность аналитической информации и формирование на каждого работающего совокупного годового дохода. Помимо прямых начислений в совокупный доход должны быть включены: стоимость натуральной оплаты работникам, вознаграждения по результатам работы за год, стоимость проезда к месту отдыха работников предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях и в отдаленных районах Дальнего Востока, стоимость бесплатно предоставляемого питания и продуктов, единовременные вознаграждения за выслугу лет и др.

Проверка сводных расчетов по оплате труда. Сводные расчеты по заработной плате выполняют по данным

счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и корреспондирующими с ним счетами. Бухгалтерский учет расчетов с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и иным ценным бумагам данной организации осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы:

— оплаты труда, причитающиеся работникам, — в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу и других источников;

— оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год, — в корреспонденции со счетов 96 «Резервы предстоящих расходов»;

— начисленных пособий по социальному страхованию и других аналогичных сумм — в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

— начисленных доходов от участия в капитале организации и т.п. — в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премии, пособия, пенсии и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок суммы (депонирование) отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами» (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»).

Аналитический учет по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется по каждому работнику организации.

При журнально-ордерной форме учета обороты по кредиту этого счета проверяют по данным журналов-ордеров формы № 10 и 10/1, а дебетовые данные по счету 70 (выдача заработной платы, удержания и др.) — по данным журналов-ордеров формы № 1 «Касса», формы № 2 «Расчетный счет», формы № 8 — по счетам учета расчетов с бюджетом, депонентами и др.

При автоматизированной форме учета контролю подвергаются записи в ведомостях дебетовых и кредитовых оборотов. Кроме того, сводные данные проверяют по главной книге (счета 70 и 69). Сальдо по этим счетам должны быть тождественны показателям баланса формы № 1 по ст. «Кредиторская задолженность перед персоналом организации» и «Кредиторская задолженность перед государственными внебюджетными фондами» разд. V пассива и по ст. «Прочие дебиторы» разд. II актива (в части долгов за работающими и органами страхования).

Для контроля расчетов по оплате труда используются: первичные документы по учету выработки и заработной платы, расчетные (расчетно-платежные) ведомости, лицевые счета работающих, платежные ведомости и др.

Прежде всего необходимо проверить соответствие итогов в отдельных ведомостях (цехов, отделов) общим итогам по предприятию. Затем устанавливается правильность произведенных операций по отнесению начисленной заработной платы на соответствующие синтетические счета. Так, выплаты из фонда оплаты труда, включенные в себестоимость продукции, относятся в дебет счетов 20, 23, 25, 26 (производственные затраты), 29 (на расходы непромышленных производств и хозяйств), 08 (вложения во внеоборотные активы).

Проверка налогооблагаемой базы для расчетов по единому социальному налогу. Помимо контроля расчетов по оплате труда необходимо проверить правильность расчетов по начислению единого социального налога. С этой целью уточняют базу налогообложения для определения единого социального налога (по социальному страхованию, пенсионному обеспечению, медицинскому страхованию).

Проверка депонированных сумм по заработной плате. Аудитор проверяет, как организован аналитический учет по счету 76, субсчет «Депонированная заработная плата». Он устанавливает, велись ли карточки в разрезе физических лиц и депонированных сумм, как производилась выдача сумм депонированной заработной платы, на какой счет списывалась депонированная заработная плата после окончания срока исковой давности (трех лет) и т.п.

Для аудитора очень важно знать наиболее распространенные ошибки и нарушения, встречающиеся при расчетах по оплате труда. Наиболее характерные из них приведены в табл. 8.3.2.

Таблица 8.3.2

Типичные ошибки при аудите расчетов с персоналом по оплате труда

Вид и наименование ошибок	Влияние на достоверность бухгалтерской отчетности налогообложения и соблюдения законодательной и нормативной базы	Нормативные документы
Не применяются типовые формы первичных документов по оплате труда	Затруднена проверка данных	Альбом унифицированных типовых форм документов
Не ведутся табели учета рабочего времени (Т-12)	Нельзя проверить правильность начисления повременных и других видов оплат	ТК
Оплата проведения строительных работ включается в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения	Завышение себестоимости продукции, занижение налогооблагаемой прибыли	ПБУ 10
Суммы премий и выданных подарков не включались в совокупный доход работающих	Занижение базы налогообложения по налогу с физических лиц и другим видам удержаний	Инструкции Росстата об исчислении базы налогообложения
Неверно проводилось начисление налога на доходы физических лиц	Занижение налога на доходы физических лиц	Глава 23 НК; ПБУ 9/99
Неверно рассчитывались суммы по прочим видам оплат	Занижение базы налогообложения	ТК

Наряду с проверкой аналитических и синтетических данных расчетов по оплате важное значение приобретает работа по улучшению организации этого участка учета. Для этой цели аудиторская фирма может порекомендовать автоматизировать расчеты по оплате труда, использовать

унифицированные формы документов, уточнить правильность выполнения расчетов, применять наиболее рациональные системы ведения аналитического учета по работающим и др.

Вопросы для самоконтроля

1. Какими нормативными документами регламентируется открытие и закрытие счетов в банках?
2. Какова очередность списания средств с расчетного счета?
3. В каких случаях предприятие должно уведомить налоговые органы об открытии ему расчетного счета?
4. Перечислите типичные ошибки при оформлении операций по счетам в банках.
5. Каков порядок работы со специальным транзитным счетом?
6. В чем заключается экспертиза счетов предприятия в банках?
7. Перечислите основные нормативные документы, которые использует аудитор при проведении контроля кредитов и займов.
8. Назовите основные источники информации для проверки расчетов по кредитам и займам.
9. Для какой цели используется вопросник аудитора по проверке кредитов и займов?
10. Каковы основные аудиторские процедуры, применяемые по проверке кредитов и займов?
11. Назовите типовые ошибки при отражении в бухгалтерском учете операций по кредитам и займам.
12. Каковы основные нормативные документы, необходимые для проверки соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда?
13. Назовите цели проверки и источники информации по расчетам, связанным с начислением заработной платы.
14. Каковы основные комплексы задач, которые необходимо проверить по оплате труда?
15. Как проверяется соблюдение законодательства о труде?
16. Как проверяют документальное оформление трудовых отношений между работодателем и работником?
17. Как проверяют учет расчетов по рабочим-сдельщикам?
18. Как проверяются расчеты по начисленной заработной плате?
19. Как ведется проверка расчетов по основным видам удержаний из начисленной заработной платы?
20. Как осуществляется проверка аналитического ведения учета по заработной плате работников?
21. Как проверяют сводные расчеты по оплате труда?

22. Как осуществляется проверка начисления налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды с начисленного фонда заработной платы и выплат социального характера?

23. Приведите типичные ошибки, допускаемые при аудите расчетов по оплате труда.

Глава 9

АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

9.1. Основные законодательные и нормативные документы

Перечень основных документов, регулирующих объект проверки, охватывает следующие документы.

— ГК;

— НК;

— Закон о бухгалтерском учете;

— приказ Минфина России от 05.05.2008 № 54н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организации и порядка ее заполнения»;

— Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;

— План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н;

— Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказания сопутствующих услуг, утв. Минфином России 23.04.2004, одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22.04.2004);

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н;

— Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утв. письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160;

— Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н;

— Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н;

— постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»;

— приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н;

— Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утв. приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01, утв. приказом Минфина России от 28.11.2001 № 96н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утв. приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утв. приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утв. приказом Минфина России от 24.11.2003 № 105н;

— Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н;

— Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н;

— Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утв. приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н;

— приказ Минфина России от 05.05.2008 № 54н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и порядка ее заполнения»;

— приказ Минфина России от 18.09.2006 № 115н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету»;

— приказ Минфина России от 18.09.2006 № 116н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету».

9.2. Источники информации. Методика аудиторской проверки учета финансовых результатов

В качестве источников информации при проверке учета финансовых результатов используются данные аналитического и синтетического учета по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», а также информация отчета о прибылях и убытках (форма № 2).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) отражается на счете 99 и определяется из финансового результата от обычных видов деятельности (продаж), а также прочих доходов и расходов.

Для удобства ведения учета и заполнения отчетности по форме № 2 к счету № 99 могут быть открыты субсчета:

1 — «Финансовый результат от обычных видов деятельности»;

2 — «Финансовый результат от прочих видов деятельности»;

3 — «Расходы, связанные с налогообложением прибыли (дохода)».

Аудитор прежде всего выясняет, как в учетной политике для целей налогообложения предприятия предусмотрено учитывать финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) — методом начисления или кассовым методом.

Аудитор проверяет аналитические документы, регистры учета (при журнально-ордерной форме учета — журнал-ордер № 15) и устанавливает законность, правильность и достоверность отраженных сумм прибылей и убытков.

Финансовый результат (прибыль) от продажи продукции (субсчет 99-1) определяется как разница между выручкой от реализации (кредитовый оборот счета 90) без НДС и акцизов и фактической себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг) (дебетовый оборот счета 90), убыток (дебет субсчета 99-1 — кредит счета 90).

На счете 90 отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

— по готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;

— работам и услугам промышленного характера;

— работам и услугам непромышленного характера;

— другим услугам и работам.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

— 90-1 «Выручка»;

— 90-2 «Себестоимость продаж»;

— 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

— 90-4 «Акцизы»;

— 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

На субсчете 90-1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой. На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка. Соответственно на субсчете 90-3 учитываются суммы НДС, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика), на субсчете 90-4 учитываются суммы акцизов, включенные в цену проданной продукции (товаров).

Если предприятие реализует продукцию (работы, услуги) за валюту, то полученные в валюте доходы подлежат налогообложению по совокупности с рублевой выручкой. Аудитор проверяет при этом правильность перевода валюты в рубли, отнесения курсовых разниц на счет 91.

Финансовый результат от прочих видов деятельности (субсчет 99-2) включает результаты от реализации основных средств, товарно-материальных ценностей, нематериальных

активов, ценных бумаг и т.п., отражаемых обычно на счете 91.

Аудитор осуществляет проверку по данным, приведенным по счету 91, и устанавливает правильность отнесения и списания сумм, отражения НДС и др.

Информация о прочих доходах и расходах отчетного периода обобщается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

— 91-1 «Прочие доходы»;

— 91-2 «Прочие расходы»;

— 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Для выявления сальдо прочих доходов и расходов предназначен субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов». На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами. На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы. Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» должны производиться накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих расходов и доходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы», подобно счету 90 «Продажи», сальдо на отчетную дату иметь не должен.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие.

К доходам от обычных видов деятельности относятся:

— поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг;

— поступления, получение которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (арендная плата), если это не является предметом деятельности организации;

— поступления, получение которых связано с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов

интеллектуальной собственности (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности), если это не является предметом деятельности организации;

— поступления, получение которых связано с участием в уставных капиталах других организаций, если это не является предметом деятельности организации.

К прочим доходам относятся:

— поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, если это не является предметом деятельности организации;

— поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если это не является предметом деятельности организации;

— поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), если это не является предметом деятельности организации;

— прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

— поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

— проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

— штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

— активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

— поступления в возмещение причиненных организации убытков;

— прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

— суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности;

— курсовые разницы;

— сумма дооценки активов;

— прочие внереализационные доходы.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие.

Расходами по обычным видам деятельности являются:

— расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг;

— расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, если это не является предметом деятельности организации;

— расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если это не является предметом деятельности организации;

— расходы, осуществление которых связано с участием в уставных капиталах других организаций, если это не является предметом деятельности организации;

— расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

К прочим расходам относятся:

— расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

— расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

— расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

— расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

— проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

— расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

— отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

— штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

— возмещение причиненных организацией убытков;

— убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

— суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания;

— курсовые разницы;

— суммы уценки активов;

— перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

— прочие расходы.

При проверке устанавливается:

— правильность определения прибыли от реализации основных средств и иного имущества;

— правильность отражения НДС от реализации основных средств и иного имущества;

— правильность отражения в учете убытков, связанных с передачей основных средств и прочих активов, и др.;

— полнота получения доходов и правильность отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду (проверить наличие и оформление договоров аренды);

— законность списания расходов на содержание законсервированных мощностей и объектов (при этом установить, имелись ли решение руководителя предприятия или другой документ аналогичного характера о консервировании данного объекта, выделены ли средства на охрану этих объектов, не относится ли на них часть затрат по охране, освещению и пр.);

— правильность получения процентов по суммам средств, числящихся на расчетных, текущих, валютных и других счетах организации (в соответствии с договорами

организации с учреждениями банков, в которых находятся ее счета);

— правильность отражения сумм, полученных от покупателей в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения и других поступлений;

— правильность и полнота отражения доходов (убытков) от присужденных или признанных должниками штрафов, пени, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, а также от возмещения причиненных убытков;

— правильность отражения операций по начислению и уплате в бюджет налоговых платежей из прибыли (Дт 99 — Кт 68; Дт 68 — Кт 51), а также местных налогов и сборов;

— правильность отражения в учете финансовых санкций, подлежащих изъятию в бюджет за сокрытие или занижение уплаты платежей в бюджет, внебюджетные фонды и прочие нарушения налогового и иного законодательства;

— законность и обоснованность создания резервов по сомнительным долгам, резервов под обесценение вложений в ценные бумаги, резервов под снижение стоимости материальных ценностей;

— правильность списания долгов и дебиторской задолженности и соблюдение сроков исковой давности;

— правильность отражения дополнительных расходов по заказам, расчеты по которым закончены в истекших годах. Нужно также выяснить причины их несвоевременного списания на расходы;

— правильность и полнота отражения и своевременность списания расходов и доходов будущих периодов, учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов»;

— правильность списания убытков прошлых лет.

Кроме того, нужно проверить:

— правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам раздела VIII Плана счетов «Финансовые результаты»;

— соответствие записей аналитического и синтетического учета выручки от реализации, фактических затрат, прибыли от прочей реализации и внереализационных доходов записям в главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности.

По итогам аудита прибыли целесообразно разработать мероприятия, направленные на ускорение продажи продукции, снижение себестоимости, предотвращение потерь.

Сальдо, формирующееся на счете 99 «Прибыли и убытки», показывает: кредитовое — балансовую прибыль; дебетовое — балансовый убыток. Общий финансовый результат (балансовая прибыль или убыток) отражается в отчете о прибылях и убытках (форма № 2) в строке 140. Налогооблагаемая прибыль представляет собой сумму балансовой прибыли, равной разнице налоговых доходов и налоговых расходов, определенных в соответствии с гл. 25 НК.

Таким образом, в течение отчетного года финансовые результаты и их использование отражаются в учете на счетах 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыль и убытки».

По окончании отчетного года проводится закрытие этих счетов и субсчетов:

— все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), должны быть закрыты внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»;

— все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), должны быть закрыты внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

— при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» должен быть закрыт. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аудиторская проверка должна затронуть и контроль использования чистой прибыли (части балансовой прибыли, оставшейся в распоряжении организации после уплаты налогов на прибыль в бюджет). Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)».

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года проводится по кредиту счета 84 «Нераспределенная

прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами: 80 «Уставный капитал» — при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; 82 «Резервный капитал» — при направлении на погашение убытка средств резервного капитала.

Для систематизации однородных операций проверяемой организации целесообразно рекомендовать ведение аналитического учета по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств (например, разделить прибыль, использованную в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованную) в целях облегчения контроля за использованием чистой прибыли и проведения экономического анализа.

9.3. Методика проверки отчета о прибылях и убытках

При проверке отчета о прибылях и убытках (форма № 2) аудитор должен обратить внимание, в частности, на следующее.

Образец формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» утвержден приказом Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н. Это рекомендованная форма. Начиная с 2000 г. приказ Минфина России от 13.01.2000 № 4н утвердил рекомендованные формы бухгалтерской отчетности, после в 2002 г. приказ Минфина России № 67н, который был введен в действие начиная с отчетности за 2003 г., также утвердил лишь рекомендованные формы отчетности. На сегодняшний день нет единых утвержденных унифицированных форм бухгалтерской отчетности. На основании этих форм каждая организация может составить и утвердить свои формы отчетности в учетной политике. Можно пользоваться и образцами отчетности, предложенными Минфином России. Но если какой-либо из показателей, перечисленных в рекомендованной форме, у организации отсутствует, соответствующую строку надо удалить из отчета.

С 2006 г. после вступления в силу приказов Минфина России № 115н и 116н от 18.09.2006, которые внесли

поправки в 12 из 22 действующих ПБУ, необходимо использовать новую форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и выделить строки в соответствии с новыми требованиями. В соответствии с внесенными поправками в ПБУ операционные доходы и расходы, чрезвычайные доходы и расходы заменены на прочие доходы и расходы.

Показатели отчета представляются нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

В отчете представляются данные о доходах и расходах, прибыли и убытках организации, как минимум, за два года. С этой целью в форме, рекомендованной Минфином России, введены две графы для формирования показателей. В графе 3 отражаются данные за отчетный период, а в графе 4 — за аналогичный период предыдущего года.

При заполнении отчета поэтапно формируются такие показатели:

— прибыль (убыток) от продаж;

— прибыль (убыток) до налогообложения (финансовый результат);

— чистая прибыль (убыток) отчетного периода.

После этого заполняются справочные данные и приводится расшифровка отдельных прибылей и убытков.

По *строке 010* «*Выручка* (*нетто*) *от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)*» отражается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций (поступления, связанные с отдельными фактами хозяйственной деятельности), являющиеся доходами от обычных видов деятельности, признанные организацией в бухгалтерском учете в соответствии с условиями, определенными для ее признания в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), и в сумме, исчисленной в денежном выражении в соответствии с правилами указанного Положения, включая условия договоров по продаже товаров, продукции, выполнению работ и оказанию услуг (с учетом скидок (накидок), суммовых разниц, изменений условий договора, расчетов неденежными средствами и т.п.).

К обязательным платежам, которые согласно установленному порядку не признаются организацией доходами, в частности, относятся НДС, акцизы и экспортные пошлины.

Показатель строки 010 — это разница между кредитовым оборотом по субсчету «Выручка» счета 90 и дебетовым оборотом по субсчетам «НДС» и «Акцизы» того же счета.

Доходы, признанные в бухгалтерском учете как доходы от обычных видов деятельности в случае их существенности или без знания о которых заинтересованными пользователями невозможна оценка финансовых результатов деятельности организации, подлежат отражению обособленно в виде расшифровки к строке 010 или в приложении к отчету о прибылях и убытках (в случае его разработки и принятия организацией самостоятельно).

По *строке 020* «*Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг*» отражаются учтенные затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, проводят по данной статье покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

По этой строке проходит и сумма оборотов по кредиту счета 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи» субсчета 90-2 «Себестоимость продаж».

Сумма общехозяйственных расходов попадает в строку 020, если в учетной политике организации не предусмотрено их списание непосредственно в дебет счета 90 «Продажи».

В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком управленческих расходов полностью в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности по данной статье отражаются затраты на производство проданных продукции, работ, услуг без учета общепроизводственных расходов. Общепроизводственные расходы при этом приводятся по строке 040 «Управленческие расходы».

Затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения в данные строки 020 не включаются.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных

товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы.

В строку 029 отчета записывается валовая прибыль — разница между выручкой по обычным видам деятельности и себестоимостью реализованных товаров (продукции, работ, услуг):

Строка 029 = строка 010 — строка 020.

По *строке 030 «Коммерческие расходы»* отражаются затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения, которые в данные строки 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» не включаются. Организации, занятые в торговой, снабженческой, сбытовой или посреднической деятельности, а также организации общественного питания проводят по этой строке суммы, списанные с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи». Управленческие расходы отдельной строкой у торговых организаций не выделяются.

По *строке 040 «Управленческие расходы»* отражаются суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в соответствии с учетной политикой организации. Этот показатель формируется как оборот по дебету счета 90 в корреспонденции с кредитом счета 26. Если организация формирует полную производственную себестоимость и по учетной политике общехозяйственные расходы распределяются по видам продукции, работ, услуг (списываются на счета 20, 23 и 29), то при составлении отчета они попадут в строку 020. Если предусмотрено формирование сокращенной производственной себестоимости продукции (работ, услуг), то в соответствии с учетной политикой общехозяйственные расходы (полностью или частично) списываются в дебет счета 90 как расходы по обычным видам деятельности. В этом случае в отчете они будут показаны по строке 040 «Управленческие расходы».

Деятельность некоторых организаций не связана ни с производством, ни с торговлей. К ним относятся, например, профессиональные участники рынка ценных бумаг или организации, которые занимаются посреднической деятельностью. У них все расходы, связанные с осуществлением этих видов деятельности, отражаются на счете 26. А в конце каждого месяца эти затраты списываются в дебет счета 90. Поэтому при заполнении отчета у таких

организаций данные затраты указываются по строке 040. Коммерческие расходы в отдельную категорию затрат у них не выделяются, и строку 030 отчета они не заполняют. Разумеется, в том случае, если они не ведут иной деятельности. Этот показатель формируется как оборот по дебету счета 90 в корреспонденции с кредитом счета 26. Если организация формирует полную производственную себестоимость и по учетной политике общехозяйственные расходы распределяются по видам продукции, работ, услуг (списываются на счета 20, 23 и 29), то при составлении отчета они попадут в строку 020. Если в бухгалтерском учете формируется сокращенная производственная себестоимость продукции (работ, услуг), то в соответствии с учетной политикой общехозяйственные расходы (полностью или частично) списываются в дебет счета 90 как расходы по обычным видам деятельности. В этом случае в отчете они будут показаны по строке 040 «Управленческие расходы».

Деятельность некоторых организаций не связана ни с производством, ни с торговлей. К ним относятся, например, профессиональные участники рынка ценных бумаг или организации, которые занимаются посреднической деятельностью. У них все расходы, связанные с осуществлением этих видов деятельности, отражаются на счете 26. А в конце каждого месяца эти затраты списываются в дебет счета 90. Поэтому при заполнении отчета у таких организаций данные затраты указываются по строке 040. Коммерческие расходы в отдельную категорию затрат у них не выделяются, и строку 030 отчета они не заполняют. Разумеется, в том случае, если они не ведут иной деятельности.

В *строке 050* «*Прибыль* (*убыток*) *от продаж*» выводятся результаты по обычным видам деятельности. Этот показатель рассчитывается так:

Строка 050 = строка 029 — строка 030 — строка 040.

Если результат положителен, значит, организация получила прибыль от продаж. Если же результат отрицателен, значит, по обычным видам деятельности выявлен убыток. Он отражается по строке 050 в круглых скобках.

По *строке 060* «*Проценты к получению*» проводятся прочие доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами процентов по облигациям, депозитам, по ценным

бумагам и т.п., за предоставление в пользование денежных средств организации, депозитам, за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации. Доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций и подлежащие получению по сроку в соответствии с учредительными документами, отражаются по строке 080 «Доходы от участия в других организациях». Показатель этой строки формируется исходя из кредитового оборота по субсчету «Проценты к получению» счета 91.

По *строке 070 «Проценты к уплате»* записываются прочие расходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами к уплате процентов по облигациям, акциям, за предоставление организации в пользование денежных средств (кредитов, займов). Показатель этой строки определяется как дебетовый оборот по субсчету «Проценты к уплате» счета 91.

По *строке 080 «Доходы от участия в других организациях»* отражаются доходы от участия в совместной деятельности без образования юридического лица (договор простого товарищества), а также доходы от финансовых вложений в ценные бумаги других организаций. Прибыль, подлежащая получению, включается в состав прочих доходов и облагается по общей ставке налога на прибыль. Этот показатель формируется исходя из кредитового оборота по субсчету «Дивиденды к получению» счета 91.

По строкам 090 «Прочие доходы» и 100 «Прочие расходы» приводятся данные в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

По *строке 090 «Прочие доходы»* отражаются:

— поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

— поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

— поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

— прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

— поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

— проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

— штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

— активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

— поступления в возмещение причиненных организации убытков;

— прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

— суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности;

— курсовые разницы;

— сумма дооценки активов;

— прочие доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Для целей бухгалтерского учета прочие поступления определяются в следующем порядке.

Сумму поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяют в порядке, предусмотренном ПБУ.

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется

организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

Прочие поступления подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен другой порядок.

По *строке 100* «*Прочие расходы*» в отчете о прибылях и убытках учитываются:

— расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

— расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

— расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

— расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

— проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

— расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

— отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

— штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

— возмещение причиненных организацией убытков;

— убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

— суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

— курсовые разницы;

— сумма уценки активов;

— перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

— прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Для целей бухгалтерского учета прочие расходы определяются в следующем порядке.

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

— расход осуществляется в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

— сумма расхода может быть определена;

— 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.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из амортизационных отчислений, определяемых на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

— с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

— путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

— по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;

— независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

— когда возникают обязательства, не обусловленные признанием активов.

Если прочие расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации или правила бухгалтерского учета не запрещают это, они могут не показываться развернуто по отношению к соответствующим доходам.

В *строке 140* «*Прибыль* (*убыток*) *до налогообложения*» записывается финансовый результат деятельности организации за отчетный период. Он рассчитывается таким образом:

$$\text{Стр. 140} = \text{«Прибыль (убыток) от продаж»}_{\text{стр. 050}} + \text{«Проценты к получению»}_{\text{стр. 060}} + \text{«Проценты к уплате»}_{\text{стр. 070}} + \text{«Доходы от участия в других организациях»}_{\text{стр. 080}} + \text{«Прочие доходы»}_{\text{стр. 090}} - \text{«Прочие расходы»}_{\text{стр. 100}}.$$

Аудитор должен убедиться при проверке, что показатель строки 140 отчета равен сумме остатков по субсчетам «Закрытие счета 90», «Закрытие счета 91».

9.4. Проверка формирования чистой прибыли (убытка) отчетного периода

Порядок заполнения этой части отчета зависит от того, применяет организация ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» или нет. Если организация использует данный стандарт бухгалтерского учета, то перед исчислением чистой прибыли (убытка) ей нужно заполнить строки 141, 142 и 150 отчета. Если же ПБУ 18/02 не применяется, организация заполняет только строку 150.

По *строке 141* отчета отражается сумма отложенных налоговых активов, сформированных за отчетный период в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. Этот показатель равен разнице между дебетовым оборотом по счету 09 (начисленные отложенные налоговые активы) и кредитовым оборотом по этому счету (списанные отложенные налоговые активы). Если оборот по кредиту счета 09 превышает оборот по дебету этого счета, получится отрицательный показатель, который показывается в круглых скобках.

По *строке 142* отражаются отложенные налоговые обязательства, исчисленные в целях применения ПБУ 18/02.

Для расчета показателя данной строки берется разница между кредитовым оборотом по счету 77 (начисленные обложенные налоговые обязательства) и дебетовым оборотом этого счета (списанные обложенные налоговые обязательства).

Если оборот по кредиту счета 77 больше дебетового оборота, разница между ними получится положительной. В отчете эта сумма показывается по строке 142 в круглых скобках (как величина, уменьшающая чистую прибыль организации). Если же дебетовый оборот счета 77 выше кредитового, разница будет отрицательной. В отчете эта сумма записывается без скобок (как показатель, увеличивающий чистую прибыль организации).

По *строке 150* «*Текущий налог на прибыль*» отражается сумма текущего налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет по итогам отчетного периода. Показатель строки 150 отчета должен равняться сумме налога на прибыль, начисленной к уплате по счету 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Те организации, которые применяют ПБУ 18/02, рассчитывают сумму текущего налога на прибыль по такой формуле:

$$\begin{aligned}\text{Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)} = {} & \text{Условный расход (минус доход) по налогу на прибыль} + \text{Постоянное налоговое обязательство} \\ & - \text{Постоянный налоговый актив} + \text{Отложенный налоговый актив} - \text{Отложенное налоговое обязательство}.\end{aligned}$$

Заполнив строку 150 отчета по данным бухгалтерского учета, бухгалтер сравнивает полученный показатель с суммой налога на прибыль, начисленной за отчетный период по налоговой декларации. Данные бухучета и налоговой декларации в части суммы налога на прибыль должны совпадать.

Если на счете 99 начислены иные обязательные платежи в бюджет (кроме налога на прибыль), то в отчет после строки 150 потребуется ввести дополнительные строки. К иным обязательным платежам относятся, например, суммы пеней за несвоевременную или неполную уплату налогов

и штрафные санкции, начисленные налоговыми органами за совершение налоговых правонарушений.

Такие платежи отражаются на счете 99 (а не на счете 91), потому что они не участвуют в формировании финансового результата деятельности организации, но влияют на величину чистой прибыли (убытка). Именно поэтому суммы налоговых санкций и пеней приводятся в отчете не в разделе «Прочие доходы и расходы», а непосредственно перед строкой 190, в которой рассчитывается чистая прибыль (убыток) за отчетный период.

По *строке 190 «Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)»* приводится итог строки 140 плюс итог строки 141 минус итог строки 142 минус итог строки 150. Результат должен соответствовать итоговому сальдо по кредиту счета 99, списываемому на счет 84 проводкой Д 99 К 84. Если получен убыток, то результат должен соответствовать итоговому сальдо по дебету счета 99, списываемому на счет 84 проводкой Д 84 К 99.

Справочный раздел. В справочном разделе отчета о прибылях и убытках по строке 200 указывается сумма начисленных постоянных налоговых активов и обязательств. Эта величина отражается в отчете в свернутом виде как разница между суммами «Постоянное налоговое обязательство» и «Постоянный налоговый актив», начисленными за отчетный период.

Постоянные налоговые обязательства начисляются такой проводкой: Дебет счета 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» Кредит счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». Постоянные налоговые активы начисляются обратной проводкой: Дебет счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит счета 99 субсчет «Постоянный налоговый актив».

При заполнении отчета показатель строки 200 исчисляется как разница между этими оборотами. Если в результате получается отрицательная величина (сумма «Постоянное налоговое обязательство» превышает сумму «Постоянный налоговый актив»), то показатель строки 200 записывается в круглых скобках.

Кроме того, в справочном разделе отчета в отдельных строках приводится базовая и разводненная прибыль (убыток) на одну акцию. Эти строки отчета заполняют только акционерные общества. При расчете этих показателей следует руководствоваться Методическими рекомендациями по раскрытию

информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утв. приказом Минфина России от 21.03.2000 № 29н.

В форме отчета о прибылях и убытках приведена таблица для расшифровки отдельных сумм прибылей и убытков организации за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года. В строках этой таблицы указываются сведения о начисленных штрафах, пенях и неустойках за нарушение условий хозяйственных договоров, суммах прибыли (убытках) прошлых лет, суммах возмещения причиненных убытков, а также о положительных и отрицательных курсовых разницах. Кроме того, здесь показываются суммы отчислений в оценочные резервы, в частности в резервы под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение финансовых вложений и др.

После заполнения формы № 2 должна была завершена реформация баланса. При этом сумма чистой прибыли, отраженная по строке 190 отчета, была списана со счета 99 в состав нераспределенной прибыли бухгалтерской записью: дебет счета 99 кредит счета 84.

В ходе проведения проверки аудитору следует обратить внимание на то, что данные, отраженные по строке 190 формы № 2 «Отчета о прибылях и убытках», должны совпадать с данными, отраженными по строке 470 формы № 1 «Бухгалтерский баланс».

В балансе (форма № 1) по строке 470 должна быть отражена полная сумма нераспределенной прибыли. Если же организация выплачивала промежуточные дивиденды в течение года, то аудитор должен посоветовать ввести в форму баланса дополнительную строку 471 «Выплаченные в течение года промежуточные дивиденды» и по этой строке в круглых скобках отразить сумму выплаченных в течение года дивидендов. Разница между данными строк 470 и 471 формы № 1 будет показывать реальную сумму нераспределенной прибыли, оставшуюся в распоряжении организации в соответствии с письмом Минфина России от 19.12.2006 № 07-05-06/302.

9.5. Аудиторская проверка декларации по налогу на прибыль

Со вступлением в действие с 1 января 2002 г. гл. 25 НК в исчислении прибыли для целей налогообложения произошли существенные изменения.

Механизм исчисления и уплаты платежей налога на прибыль выглядит примерно следующим образом. Согласно ст. 55 НК налоговая база и сумма налога на прибыль, подлежащая уплате, определяются по окончании налогового периода, состоящего из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются налоговые платежи. В соответствии с данной нормой в гл. 25 предусмотрено, что все платежи по налогу на прибыль, исчисляемые и уплачиваемые налогоплательщиками в течение налогового периода, являются авансовыми платежами налога на прибыль, а не суммами налога на прибыль. Сумма налога на прибыль определяется налогоплательщиком уже по итогам налогового периода (по итогам календарного года). Согласно ст. 285 налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Каждый налогоплательщик обязан представлять в налоговые органы декларации по налогу на прибыль по истечении каждого отчетного и налогового периода независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и авансовых платежей.

При проверке декларации аудитор руководствуется Методическими рекомендациями по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг (утв. Минфином России 23.04.2004, одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол от 22.04.2004 № 25), приказом Минфина России от 05.05.2008 № 54н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и порядка ее заполнения» и статьями гл. 25 НК, которыми определены особенности исчисления доходов и расходов организации и определения налоговой базы, и другими нормативными актами.

Налоги представляют собой часть отношений экономического субъекта с государственными и контролирующими органами, и нарушения в данной области могут повлечь за собой существенные последствия для экономического субъекта.

Данные методические рекомендации подготовлены в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, Международными стандартами аудита и могут быть использованы аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами при проведении аудита.

Основными задачами аудита в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом является получение доказательств по вопросам:

— правильности формирования налоговой базы, отсутствия неправомерно исключенных статей;

— отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;

— отражения сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности согласно действующим принципам бухгалтерского учета;

— классификации и раскрытия в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации о расходе по налогу на прибыль, текущем налоговом обязательстве, отложенных налоговых активах и обязательствах;

— полноты и своевременности уплаты экономическим субъектом в бюджет налога на прибыль.

В состав налоговой декларации по налогу на прибыль организаций обязательно включаются: титульный лист (лист 01), подраздел 1.1 раздела 1, лист 02, приложения № 1 и № 2 к листу 02.

Подразделы 1.2 и 1.3 раздела 1, приложения № 3, № 4 и № 5 к листу 02, а также листы 03, 04, 05, 06, 07 включаются в состав Декларации и представляются в налоговый орган, только если налогоплательщик имеет доходы, расходы, убытки или средства, подлежащие отражению в указанных подразделах, листах и приложениях, осуществляет операции с ценными бумагами, является налоговым агентом или в его состав входят обособленные подразделения.

Подраздел 1.2 раздела 1 не включается в состав декларации за налоговый период.

Приложение № 4 к листу 02 включается в состав декларации только за I квартал и налоговый период.

Лист 06 заполняется только негосударственными пенсионными фондами.

Лист 07 заполняется организациями при получении средств целевого финансирования, целевых поступлений и других средств, указанных в п. 1 и 2 ст. 251 НК, при составлении декларации только за налоговый период.

Некоммерческие организации, у которых не возникает обязанности по уплате налога на прибыль организаций, представляют декларацию по истечении налогового периода по форме в составе титульного листа (листа 01), листа 02

и, при получении средств целевого финансирования, целевых поступлений и других средств, указанных в п. 1 и 2 ст. 251 НК, листа 07.

Организации, уплачивающие авансовые платежи ежемесячно исходя из фактически полученной прибыли нарастающим итогом с начала года, представляют декларации в объеме за отчетный период (I квартал, полугодие, девять месяцев) и налоговый период (год).

По итогам других отчетных периодов (за январь, 2, 4, 5, 7, 8, 10, 11 месяцев) такие организации представляют декларацию в объеме титульного листа (листа 01), подраздела 1.1 раздела 1 и листа 02. При осуществлении соответствующих операций и (или) наличии обособленных подразделений в состав деклараций включаются также подраздел 1.3 раздела 1, приложения № 5 к листу 02 и листы 03, 04.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговый орган по месту своего нахождения Декларацию, составленную в целом по организации с распределением прибыли по обособленным подразделениям (ст. 289 НК) или по обособленным подразделениям, находящимся на территории одного субъекта РФ, при уплате налога на прибыль в соответствии со абз. 2 п. 2 ст. 288 НК.

В налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения организации представляют декларацию, включающую в себя титульный лист (лист 01), подраздел 1.1 раздела 1 и подраздел 1.2 раздела 1 (при уплате в течение отчетных (налогового) периодов ежемесячных авансовых платежей), а также расчет суммы налога (приложение № 5 к листу 02), подлежащей уплате по месту нахождения данного обособленного подразделения. При расчете налога на прибыль по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта РФ, декларация в указанном объеме представляется в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в бюджет этого субъекта РФ.

Налогоплательщики, в соответствии со ст. 83 НК отнесенные к категории крупнейших, Декларацию, составленную в целом по организации, а также декларации по каждому обособленному подразделению (группе обособленных подразделений) представляют в налоговый орган по месту

учета в качестве крупнейшего налогоплательщика в электронном виде (по телекоммуникационным каналам связи) по установленным форматам, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством РФ.

В титульных листах деклараций по обособленным подразделениям крупнейшего налогоплательщика, представляемых им в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика, указываются коды причины постановки на учет, присвоенные организации налоговыми органами по месту нахождения обособленных подразделений, и коды этих налоговых органов. По реквизиту «по месту нахождения (учета)» указывается код «220».

В ходе проведения аудиторской проверки аудитор проверяет все показатели и приложения налоговой декларации по налогу на прибыль и выявляет все имеющиеся неточности.

Типичные ошибки. Как правило, в ходе проверок выявляются следующие ошибки:

— неправильное отнесение в бухгалтерском учете прочих расходов и доходов к доходам и расходам от обычных видов деятельности;

— несвоевременное и неверное отражение курсовых разниц;

— оформление бартерных операций, минуя счета продаж;

— прибыль (убыток), выявленная в отчетном периоде, но относящаяся к прошлым периодам, включена в состав прибыли отчетного периода;

— неправильный учет доходов и расходов для целей налогообложения прибыли;

— неправильное отнесение доходов и расходов к обычным видам деятельности и внереализационным для целей налогообложения.

Если аудиторская организация проводит проверку налогоплательщика не первый год, то желательна проверка деклараций за каждый отчетный период в течение года и по окончании календарного года — за весь налоговый период, что позволит налогоплательщику оперативно исправить все обнаруженные аудитором ошибки.

После проверки декларации за каждый отчетный период и в целом за налоговый период целесообразно обсудить с главным бухгалтером все выявленные недочеты и исправить их.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные законодательные и нормативные документы, которые использует аудитор при проверке учета финансовых результатов.
2. Приведите источники информации для проверки учета финансовых результатов организации.
3. Определите основные разделы проверки учета финансовых результатов.
4. Приведите методику проверки отчета о прибылях и убытках.
5. Как производится проверка формирования чистой прибыли (убытка) отчетного периода?
6. Назовите основные показатели, которые проверяет аудитор в декларации по налогу на прибыль.

Глава 10

АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

10.1. Аудиторская классификация отчетности

Проверка отчетности — это в первую очередь проверка достоверности и соответствия составленных форм отчетности аудируемого лица, приложений к ним и пояснительной записки, а также всех необходимых расчетов, деклараций, справок и т.д. законодательным и нормативным документам. Основная цель аудита состоит в подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также в проверке соответствия состава и формы действующему законодательству.

Однако если понятие «бухгалтерская отчетность» раскрыто в Законе о бухгалтерском учете, то понятия «финансовая отчетность» законодатель не определил. В этой связи вопрос о том, какие виды отчетности подлежат обязательной аудиторской проверке в качестве финансовой, окончательно не закрыт. На рис. 10.1.1 приведена одна из возможных классификаций видов отчетности.

Аудиторской проверке подлежит преимущественно внешняя отчетность. Бухгалтерская отчетность предназначена для удовлетворения потребностей в информации широкого круга пользователей, поэтому основное внимание при проверке должно уделяться именно ей. Также в обязательном порядке должна проверяться налоговая отчетность. Необходимость и особенности проверки статистической и прочей отчетности должны определяться аудиторами с учетом положений федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской

Рис. 10.1.1. Классификация видов отчетности

Федерации в ходе аудита», утв. постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532.

В аудиторской проверке финансовой отчетности можно выделить, как минимум, следующие направления проверки:

— индивидуальной бухгалтерской отчетности;
— консолидированной бухгалтерской отчетности;
— налоговой отчетности;
— статистической отчетности;
— прочей отчетности.

При проверке финансовой отчетности аудитор должен проверить соответствие отчетности требованиям законодательных и нормативных документов.

К основным законодательным и нормативным документам, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность (включая отчетность консолидированную по российским стандартам бухгалтерского учета), относятся следующие.

— ГК;
— НК;
— Закон о бухгалтерском учете;

— постановление Правительства РФ от 21.04.1995 № 399 «О совершенствовании информационной системы представления бухгалтерской отчетности»;

— Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н;

— приказ Минфина от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;

— приказ Госкомстата России № 475 и Минфина России № 102н от 14.11.2003 «О кодах показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики»;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ (3/2006), утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н;

— Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утв. приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01, утв. приказом Минфина России от 28.11.2001 № 96н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утв. приказом Минфина России от 28.04.2008 № 48н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утв. приказом Минфина России от 27.01.2000 № 11н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утв. приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н;

— приказ Минфина России от 30.12.1996 № 112 «О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности»;

— Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н;

— приказ Минфина России от 20.05.2003 № 44н «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций»;

— приказ Минфина России от 28.11.1996 № 101 «О порядке публикации бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами».

10.2. Проверка отчетности, представляемой в государственные органы и другим пользователям отчетности

Состав бухгалтерской отчетности определен ст. 13 Закона о бухгалтерском учете и в общем случае включает:

— бухгалтерский баланс;

— отчет о прибылях и убытках;

— приложения к ним, предусмотренные нормативными актами;

— аудиторское заключение или заключение ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающих достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии;

— пояснительную записку.

В соответствии с п. 28 ПБУ 4/99 пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывают информацию в виде отдельных отчетных форм (отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала и др.) и в виде пояснительной записки. Статья бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, к которой даются пояснения, должна иметь указание на такое раскрытие.

Состав приложений к балансу и отчету о прибылях и убытках (определяемых как формы № 1 и № 2 соответственно) для большинства организаций установлен приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и включает:

— отчет об изменениях капитала (форма № 3);

— отчет о движении денежных средств (форма № 4);
— приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
— отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6).

При проверке отчетности аудитор руководствуется:

1) нормативными документами, регламентирующими раскрытие информации в отчетности;

2) применяемой в аудируемой организации формой учета;

3) данными инвентаризации, предшествующей составлению годового отчета.

Прежде чем приступить к проверке годовой бухгалтерской отчетности, необходимо проверить данные, полученные при проведении инвентаризации статей баланса: незавершенного производства, товаров и материальных ценностей, основных средств, денежных средств, расчетов. Следовательно, каждая статья баланса на конец отчетного года должна быть подтверждена результатами тщательно проведенной инвентаризации. Все расхождения с данными бухгалтерского учета, выявленные в ходе проведения инвентаризации, должны быть исправлены и отражены в учетных регистрах до представления годового отчета. Суммы статей баланса по расчетам с бюджетом должны быть согласованы с финансовыми и (или) налоговыми органами и тождественны данным этих органов. Суммы статей баланса по остаткам денежных средств на расчетных и прочих счетах в банках должны быть сверены с обслуживающими банками.

В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также консолидированная (сводная) бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории РФ и за ее пределами, в порядке, устанавливаемом Минфином России.

При проверке годовой бухгалтерской отчетности аудитор проверяет также и промежуточную (квартальную, месячную) отчетность. Здесь следует помнить, что состав и содержание промежуточной отчетности, как правило, отличаются от состава и содержания годовой отчетности в сторону упрощения.

Проверка отчетности проводится в соответствии с порядком заполнения квартальной, а также годовой отчетности, утверждаемой Минфином России.

10.3. Проверка отчетности на соответствие Закону о бухгалтерском учете

В соответствии с Законом о бухгалтерском учете при проверке правильности составления отчетности аудитору необходимо учитывать следующие положения:

1) главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению;

2) в случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю ответственность за последствия таких операций;

3) для контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы;

4) первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации;

5) все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность;

6) бухгалтерская отчетность организаций, за исключением бюджетных, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним, предусмотренных нормативными актами; аудиторского заключения или заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии, пояснительной записки;

7) месячная и квартальная отчетности являются промежуточными и составляются нарастающим итогом с начала отчетного года;

8) организации, за исключением бюджетных, обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации;

9) днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения или дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности;

10) открытые акционерные общества обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным;

11) организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

10.4. Проверка отчетности на соответствие Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99) при проверке правильности составления отчетности аудитор должен учитывать следующее:

1) бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы);

2) организация при составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним должна придерживаться принятых содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса,

отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности. Организация должна обеспечить подтверждение обоснованности каждого такого изменения. Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших это изменение;

3) в бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету;

4) бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

5) правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются соответствующими этому положениями по бухгалтерскому учету;

6) статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств.

10.5. Проверка налоговой отчетности на соответствие НК

В соответствии с НК аудитору при проверке правильности составления отчетности необходимо учитывать следующее, что в соответствии со **ст.** 23 «Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)» НК налогоплательщики обязаны:

1) уплачивать законно установленные налоги;

2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК;

3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

5) представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной

практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Законом о бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным Законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета;

6) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

7) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов;

9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, по которым

налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию.

Форма единой (упрощенной) налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются Минфином России.

Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшими кварталом, полугодием, девятью месяцами, календарным годом.

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронном виде вместе с документами, которые в соответствии с Налоговым кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Налогоплательщики вправе представить документы в электронном виде.

Налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых превышает указанный предел, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством РФ.

Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год представляются налогоплательщиком в налоговый орган не позднее 20 января текущего года, а в случае создания (реорганизации) организации — не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором организация была создана (реорганизована). Указанные сведения представляются по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, в налоговый орган по месту нахождения организации (по месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют все налоговые декларации (расчеты), которые они обязаны представлять в соответствии с НК, в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков по установленным форматам в электронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к государственной тайне, не предусмотрен законодательством РФ.

Налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации (расчета), представленной налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) по установленной форме (установленному формату), и обязан проставить по просьбе налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) на копии налоговой декларации (копии расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) квитанцию о приеме в электронном виде — при получении налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи.

При отправке налоговой декларации (расчета) по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации (расчета) по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Порядок представления налоговой декларации (расчета) и документов в электронном виде определяется Минфином России.

Налоговая декларация (расчет) представляется с указанием идентификационного номера налогоплательщика.

Налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) или его представитель подписывает налоговую декларацию (расчет), подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете).

Если достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации (расчете), подтверждает уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика

сбора, налогового агента), в налоговой декларации (расчете) указывается основание представительства (наименование документа, подтверждающего наличие полномочий на подписание налоговой декларации (расчета). При этом к налоговой декларации (расчету) прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя на подписание налоговой декларации (расчета).

Налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки.

Формы налоговых деклараций (расчетов) и порядок их заполнения утверждаются Минфином России.

Форматы представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании форм налоговых деклараций (расчетов) и порядка их заполнения, утвержденных Минфином России.

Минфин России не вправе включать в форму налоговой декларации (расчета), а налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) включения в налоговую декларацию (расчет) сведений, не связанных с исчислением и (или) уплатой налогов и сборов, за исключением:

1) вида документа: первичный (корректирующий);

2) наименования налогового органа;

3) места нахождения организации (ее обособленного подразделения) или места жительства физического лица;

4) фамилии, имени, отчества физического лица или полного наименования организации (ее обособленного подразделения);

5) номера контактного телефона налогоплательщика.

На основании постановления Правительства РФ от 21.04.1995 № 399 «О совершенствовании информационной системы представления бухгалтерской отчетности» организации, расположенные на территории РФ, независимо от их организационно-правовых форм, представляют годовую и квартальную бухгалтерскую отчетность территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организаций в сроки, установленные Минфином России.

Кроме того, аудиторская организация может осуществлять проверку статистических форм отчетности, утверждаемых Росстатом.

Для внебюджетных социальных фондов установлены расчетные ведомости, представляемые экономическими субъектами ежеквартально территориальным органам внебюджетных социальных фондов по месту регистрации аудируемого субъекта на основе нормативных документов, утверждаемых соответствующими фондами.

Помимо проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого субъекта на соответствие действующим законодательным и нормативным документам по составу и формам, рассмотренным выше, аудитору следует для подтверждения достоверности отчетности проследить правильность составления всех форм отчетности, справок, расчетов, приложений и пояснительной записки к отчетности.

В случае выявления искажений бухгалтерской отчетности аудируемого субъекта аудиторская организация должна оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности во всех существенных отношениях.

В связи с выявлением искажений бухгалтерской отчетности аудиторской организации следует учитывать возможные виды нарушений у аудируемого субъекта, ведущие к появлению искажений, а именно:

а) отклонения от установленных законодательством правил ведения и организации бухгалтерского учета и отчетности;

б) отсутствие или несоблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики отражения в бухгалтерском учете отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;

в) нарушения гражданского, налогового и валютного законодательства;

г) прочие виды нарушений, влияющих на искажение бухгалтерской отчетности.

При выявлении искажений бухгалтерской отчетности аудитор должен корректировать разработанные им аудиторские процедуры в зависимости от:

а) видов нарушений, имевших место в организации и ведущих к появлению искажений;

б) степени существенности выявленных искажений;

в) риска появления искажений при дальнейшей проверке и риска необнаружения искажений.

Если аудитор не обнаружил нарушений или обнаружил нарушения, которые не влияют на законность функционирования, не наносят ущерб государству, учредителям или

акционерам, то он фиксирует это в аналитической части аудиторского заключения и выдает положительное заключение.

При обнаружении нарушений, влияющих на законность функционирования или наносящих ущерб государству, учредителям или акционерам, аудитор фиксирует это в аналитической части аудиторского заключения, предоставляя организации время для устранения выявленных нарушений. Если нарушения не исправлены, то аудитор не вправе выдать положительное заключение.

10.6. Проверка отчетности при реорганизации и ликвидации экономических субъектов

В некоторых случаях, предусмотренных законодательством, аудитору приходится осуществлять проверку отчетности предприятий, подлежащих реорганизации или ликвидации. С точки зрения техники этот момент не вносит каких-либо существенных особенностей в ход ведения проверки, но с точки зрения ГК и Федерального закона «Об акционерных обществах» аудитору необходимо учесть следующее:

1) при реорганизации экономических субъектов (слиянии, присоединении, разделении, выделении, преобразовании) права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу (или лицам) в соответствии с передаточным актом;

2) реорганизацию рекомендуется приурочивать к концу определенного отчетного периода (года или квартала);

3) в состав передаточного акта и разделительного баланса, оформляемых при реорганизации, включается бухгалтерская отчетность в объеме форм годового бухгалтерского отчета на последнюю отчетную дату (дату реорганизации);

4) при слиянии отдельных юридических лиц (подразделений) к бухгалтерским балансам каждого из них по желанию их правопреемников могут быть приложены акты инвентаризации имущества и обязательств, подтверждающие достоверность отдельных статей их балансов. Общества, участвующие в слиянии, заключают договор о слиянии, в котором определяются порядок и условия слияния, а также порядок конвертации акций каждого общества в акции и (или) иные ценные бумаги нового общества.

Совет директоров (наблюдательный совет) общества выносит на решение общего собрания акционеров каждого общества, участвующего в слиянии, вопрос о реорганизации в форме слияния, об утверждении договора о слиянии и об утверждении передаточного акта. При слиянии обществ все права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему обществу в соответствии с передаточным актом;

5) при присоединении юридических лиц (подразделений) к бухгалтерским балансам каждого из них по желанию их правопреемников могут быть приложены акты инвентаризации имущества и обязательств, подтверждающие достоверность отдельных статей их балансов. Присоединяемое общество и общество, к которому оно присоединяется, заключают договор о присоединении, в котором устанавливаются порядок и условия присоединения, а также порядок конвертации акций присоединяемого общества в акции и (или) иные ценные бумаги общества, к которому оно присоединяется. Совет директоров каждого общества выносит на решение общего собрания акционеров своего общества, участвующего в присоединении, вопрос о реорганизации в форме присоединения и об утверждении договора о присоединении. Совет директоров присоединяемого общества выносит также на решение общего собрания акционеров вопрос об утверждении передаточного акта. Совместное общее собрание акционеров указанных обществ принимает решения о внесении изменений и дополнений в устав и в случае необходимости по иным вопросам. Порядок голосования на совместном общем собрании акционеров определяется договором о присоединении. При присоединении одного общества к другому к последнему переходят все права и обязанности присоединяемого общества в соответствии с передаточным актом;

6) при разделении или выделении юридических лиц (выделении из состава юридического лица его отдельного или нескольких подразделений) составляемый разделительный баланс включает общий баланс ранее действовавшего юридического лица и балансы каждого нового юридического лица, образованного на базе подразделений, ранее входящих в состав прежнего юридического лица. Данные разделительного баланса являются также и данными баланса каждого нового юридического лица на дату начала его деятельности после их государственной регистрации. Совет директоров реорганизуемого в форме разделения общества

выносит на решение общего собрания акционеров вопрос о реорганизации общества в форме разделения, порядке и об условиях этой реорганизации, о создании новых обществ и порядке конвертации акций реорганизуемого общества в акции и (или) иные ценные бумаги создаваемых обществ. Общее собрание акционеров реорганизуемого в форме разделения общества принимает решение о реорганизации общества в форме разделения, создании новых обществ и порядке конвертации акций реорганизуемого общества в акции и (или) иные ценные бумаги создаваемых обществ. Общее собрание акционеров каждого вновь создаваемого общества принимает решение об утверждении его устава и избрании совета директоров. При разделении общества все его права и обязанности переходят к двум или нескольким вновь создаваемым обществам в соответствии с разделительным балансом;

7) если разделительный баланс не позволяет определить правопреемника реорганизованного общества, то вновь возникшие юридические лица несут солидарную ответственность по обязательствам реорганизованного общества перед его кредиторами;

8) при преобразовании общества совет директоров преобразуемого общества выносит на решение общего собрания акционеров вопрос о преобразовании общества, порядке и об условиях осуществления преобразования, о порядке обмена акций общества на вклады участников общества с ограниченной ответственностью или паи членов производственного кооператива. Участники создаваемого при преобразовании нового юридического лица принимают на своем совместном заседании решение об утверждении его учредительных документов и избрании (назначении) органов управления в соответствии с требованиями федеральных законов об этих организациях. При преобразовании общества к вновь возникшему юридическому лицу переходят все права и обязанности реорганизованного общества в соответствии с передаточным актом;

9) при ликвидации юридического лица составляется бухгалтерская отчетность в объеме форм годового бухгалтерского отчета на последнюю отчетную дату (дату ликвидации). По окончании срока для предъявления требований кредиторами ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, который содержит сведения о составе имущества ликвидируемого общества,

предъявленных кредиторами требованиях, а также результатах их рассмотрения. Промежуточный ликвидационный баланс утверждается общим собранием акционеров по согласованию с органом, осуществившим государственную регистрацию ликвидируемого общества. После завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс, который утверждается общим собранием акционеров по согласованию с органом, осуществившим государственную регистрацию ликвидируемого общества.

10.7. Особенности проверки отчетности субъектов малого предпринимательства

Первоначально понятие «субъект малого предпринимательства» было определено ст. 3 Федерального закона от 14.06.1995 № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации». С 1 января 2008 г. понятие «субъекты малого предпринимательства» определяется ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

К субъектам малого и среднего предпринимательства относятся внесенные в Единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям:

1) для юридических лиц — суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать 25% (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия,

принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 25%;

2) средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства:

— от 101 до 250 человек включительно для средних предприятий;

— до 100 человек включительно для малых предприятий;

— среди малых предприятий выделяются микропредприятия — до 15 человек;

3) выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством РФ для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства.

Средняя численность работников микропредприятия, малого предприятия или среднего предприятия за календарный год определяется с учетом всех его работников, в том числе работников, работающих по гражданско-правовым договорам или по совместительству с учетом реально отработанного времени, работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений указанных микропредприятия, малого предприятия или среднего предприятия.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год определяется в порядке, установленном НК.

Балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) определяется в соответствии с российским законодательством о бухгалтерском учете.

При проведении аудиторской проверки субъектов малого предпринимательства аудитору необходимо учесть, что отчетность данного рода экономических субъектов может различаться.

В соответствии с действующими законодательными и нормативными документами субъекты малого предпринимательства сами выбирают формы (системы) налогообложения, учета и отчетности, которые они будут применять:

либо общепринятые для всех экономических субъектов, либо упрощенные. С точки зрения техники проведения проверки этот момент не вносит каких-либо существенных особенностей в порядок проведения проверки.

Однако следует разграничивать понятия «упрощенная система налогообложения», «упрощенная форма учета» и «упрощенная форма отчетности».

Применение упрощенной системы налогообложения (УСН) регулируется гл. 26.2 НК.

Применение УСН организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога. Кроме того, они не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Организации, применяющие УСН, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Организация имеет право перейти на УСН, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на УСН, ее доходы, не превысили определенного, ежегодно индексируемого размера.

Если субъект малого предпринимательства выбрал в соответствии с установленным порядком УСН, то в большинстве случаев это предполагает применение им также упрощенных форм учета и отчетности. В случае применения клиентом УСН, аудитору при проверке помимо НК необходимо руководствоваться следующими основными документами:

— приказом Минфина России от 31.12.2008 № 154н «Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента, и Порядков их заполнения»;

— приказом Минфина России от 17.01.2006 № 7н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и порядка ее заполнения».

Упрощенная форма (система) бухгалтерского учета при УСН может применяться в соответствии с п. 3 ст. 4 Закона о бухгалтерском учете, который гласит, что организации,

перешедшие на УСН, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета.

Такие организации и индивидуальные предприниматели должны вести учет доходов и расходов в порядке, установленном гл. 26.2 НК. Для ведения учета должен применяться основной учетный регистр — книга учета доходов и расходов. Ее форма и порядок заполнения утверждены указанным выше приказом Минфина России. Организации, применяющие УСН, также должны вести учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухгалтерском учете.

С другой стороны, норма об освобождении организаций от обязанностей ведения бухгалтерского учета противоречит нормам ряда федеральных законов. Так, согласно законодательству, акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью обязаны рассчитывать стоимость чистых активов и т.д., что сделать без ведения бухгалтерского учета и составления отчетности затруднительно.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие УСН, также могут по своему усмотрению применять упрощенные формы ведения учета. В частности, нормативными документами регламентируются следующие упрощенные формы ведения учета.

1. Журнально-ордерная форма учета для небольших предприятий. Состав и взаимосвязь учетных регистров при этой форме учета регламентированы следующими документами:

— письмом Минфина СССР от 06.06.1960 № 176 «Об инструкции по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций»;

— письмом Минфина России от 24.07.1992 № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях».

Некоторую сложность применения этой системы создает тот факт, что указанные нормативные документы привязаны к отмененным планам счетов бухгалтерского учета. При выборе экономическим субъектом данной формы учета должна быть произведена ее адаптация к действующему Плану счетов с закреплением соответствующих положений в учетной политике.

2. Упрощенная форма бухгалтерского учета для малых предприятий. Состав и взаимосвязь учетных регистров при этой форме учета регламентированы приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».

Однако (в отличие от УСН) ни одна из этих форм учета сама по себе практически не влияет на форму представления (общепринятая или упрощенная) бухгалтерской отчетности.

Упрощение формы бухгалтерской отчетности заключается в усечении ее состава и (или) периодичности представления пользователям.

Общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности и не имеющие кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), представляют бухгалтерскую отчетность только один раз в год по итогам отчетного года в упрощенном составе, а именно:

— бухгалтерский баланс;
— отчет о прибылях и убытках;
— отчет о целевом использовании полученных средств.

В данном случае применение упрощенной формы бухгалтерской отчетности не привязано к статусу организации, т.е. к ее принадлежности к составу субъектов малого предпринимательства.

В соответствии с п. 3 Указаний об объеме форм бухгалтерской отчетности, утв. приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством, могут принять решение о представлении бухгалтерской отчетности в объеме показателей по группам статей бухгалтерского баланса и статьям отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах и имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала (форму № 3), отчет о движении денежных средств (форму № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форму № 5), пояснительную записку. Таким образом, отчетность готовится в составе бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Субъектам же малого предпринимательства, обязанным проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством, предоставлено право не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу при отсутствии необходимых данных. Однако на практике воспользоваться этим правом практически невозможно, поскольку отсутствие соответствующих данных предполагает, что:

— организация не вела хозяйственной деятельности, отсутствовали доходы и расходы и, соответственно, изменения в составе капитала (уставного, резервного, прибыли и т.д.) — в этом случае не заполняется форма № 3;

— в организации не осуществлялось движения денежных средств — в этом случае не заполняется форма № 4;

— в организации не менялся состав и стоимость активов (имущества) и обязательств, отсутствовали расходы — в этом случае не заполняется форма № 5.

Вопросы для самоконтроля

1. Какими основными нормативными документами должен руководствоваться аудитор при проведении аудиторской проверки годовой отчетности?
2. Кто должен составлять и оформлять отчетность?
3. Кто согласно законодательству несет ответственность за правильность бухгалтерской отчетности?
4. Каков состав годовой бухгалтерской отчетности?
5. Какие реквизиты обязательны для заполнения в заголовочной части форм?
6. В какой оценке должны быть представлены числовые показатели статей баланса?
7. Для каких видов деятельности составляется сводная бухгалтерская отчетность?
8. Назовите особенности аудита отчетности при ликвидации и реорганизации экономических субъектов.
9. В чем состоят особенности аудита отчетности малых предприятий?
10. На кого распространяется действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности?
11. Каковы действия аудитора, если он не обнаружил нарушений при аудите отчетности?
12. Перечислите действия аудитора, если он обнаружил нарушения в составленных формах отчетности.

Глава 11

АУДИТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

11.1. Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации

Система финансового контроля в Российской Федерации включает государственный, общественный и аудиторский финансовый контроль. Однако, в отличие от государственного и общественного финансового контроля, аудит — это независимый контроль.

Налоговый контроль — это неотъемлемая часть системы управления в стране, целью которого является вскрытие отклонений от правовых норм в области налогообложения, а также их предупреждение и пресечение.

Задачи и функции налогового контроля вытекают из его роли в управлении экономикой и определяются нормативной правовой базой.

Основными задачами аудита налогообложения являются:

1) анализ установленных норм по налогообложению;

2) выявление противоречий функционирования экономики;

3) обеспечение своевременного и надежного регулирования выявленных противоречий;

4) обеспечение достоверной информацией по налогообложению на всех уровнях управления экономикой.

Основными направлениями аудита налогообложения являются:

1) проверка соответствия применяемых норм по налогообложению требованиям экономики;

2) проверка соблюдения требований налогового законодательства;

3) проверка правильности формирования налоговой базы;

4) проверка полноты и своевременности уплаты налогов;

5) проверка правильности отражения налоговых обязательств в бухгалтерской и налоговой отчетности;

6) проверка полноты и своевременности устранения выявленных нарушений в результате налогового контроля.

Система правового регулирования налогообложения в Российской Федерации — это совокупность нормативных правовых актов и норм, закрепленных Конституцией РФ, федеральными законами, законами субъектов РФ, решениями органов местного самоуправления, а также изданными на их основе нормативными документами.

Наиболее целесообразной представляется четырехуровневая система нормативного регулирования налогообложения. Каждый уровень обладает определенными видами документов, областью регулирования и степенью их разработанности:

Первый уровень (высший), включает Конституцию РФ, НК, федеральные законы о налогах и сборах.

Наиболее общие принципы закреплены в Конституции РФ. В соответствии со ст. 15, Конституция РФ имеет высшую юридическую силу, прямое действие и применяется на всей территории РФ. Законы и иные правовые акты, принимаемые в Российской Федерации, не должны противоречить Конституции РФ. Законы подлежат официальному опубликованию. Неопубликованные законы не применяются. Любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения.

Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры РФ являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. В соответствии со ст. 71 в ведении Российской Федерации находятся федеральный бюджет; федеральные налоги и сборы. В соответствии со ст. 72 в совместном ведении Российской Федерации и субъектов РФ находятся установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации.

В соответствии со ст. 1 НК законодательство РФ о налогах и сборах состоит из НК и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 75 Конституции РФ система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. НК устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;

2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;

3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;

4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

5) формы и методы налогового контроля;

6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;

7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) и их должностных лиц.

Второй уровень включает законы субъектов РФ, указы, постановления и решения глав субъектов РФ, не противоречащие Конституции РФ и федеральным законам, а также нормативные документы, принятые на их основе.

В соответствии со ст. 1 НК:

а) законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК;

б) нормативные правовые акты органов муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК.

Третий уровень включает нормативные документы (в том числе документы, прошедшие экспертизу в Минюсте России), издаваемые государственными органами федерального, регионального и местного уровня, а также официальные разъяснения, указания, методические материалы и т.д.

В соответствии со ст. 4 НК федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, его территориальные органы, а также подчиненные федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному в области таможенного дела, таможенные органы РФ не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

В соответствии со ст. 16 НК, информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления в Минфин России и федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, а также в финансовые органы соответствующих субъектов РФ и территориальные налоговые органы.

Четвертый уровень включает рабочие документы организаций. Документы четвертого уровня утверждаются руководителем организации и содержат (исходя из установленных правил учета согласно ст. 313 НК, специфики условий хозяйствования, структуры и размеров организации и других факторов) внутренние распорядительные документы организации, носящие обязательный характер для системы регламентирования хозяйственной деятельности организации и формирующие учетные политики организации. В первую очередь к такого рода документам относятся приказы руководителя (включая приказы об учетных политиках: снабженческо-сбытовой; ценовой; финансовой, в том числе бухгалтерской и налоговой; инвестиционной; кадровой и т.д.).

Основные законодательные документы, регулирующие проверку аудируемого субъекта. К правовым и законодательным документам, регулирующим проведение аудиторской проверки налогообложения, относятся:

— Конституция РФ;

— НК (устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации);

— ГК (определяет правовое положение участников гражданского оборота, основания возникновения и порядок осуществления права собственности и других вещных прав, исключительных прав на результаты интеллектуальной

деятельности (интеллектуальной собственности), регулирует договорные и иные обязательства, а также другие имущественные и связанные с ними личные неимущественные отношения, основанные на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности их участников);

— Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ;

— Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ (определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе);

— Закон о бухгалтерском учете (определяет цели задачи и вопросы регулирования бухгалтерского учета, а также основные требования к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности);

— Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг);

— положения по бухгалтерскому учету (стандарты бухгалтерского учета) (определяют порядок организации, принципы, правила и способы ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности, а также взаимоотношения организации с внешними потребителями бухгалтерской информации);

— План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (устанавливает План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и единые подходы к его применению и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета) и др.

11.2. Источники информации для аудиторской проверки

Источниками информации при аудите налогообложения являются:

1. *Учредительные документы*. Юридическое лицо действует на основании устава, либо учредительного договора и устава, либо только учредительного договора. В учредительных документах юридического лица должны определяться наименование юридического лица, место его нахождения, порядок управления деятельностью юридического

лица и содержаться другие сведения, предусмотренные законом для юридических лиц соответствующего вида, а также должны быть определены предмет и цели деятельности юридического лица. В учредительном договоре учредители обязуются создать юридическое лицо, определяют порядок совместной деятельности по его созданию, условия передачи ему своего имущества и участия в его деятельности. Договором определяются также условия и порядок распределения между участниками прибыли и убытков, управления деятельностью юридического лица, выхода учредителей (участников) из его состава.

2. *Приказ об учетной политике*. Каждая организация должна самостоятельно формировать свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет.

Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета. При этом утверждаются:

— рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

— формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

— порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

— правила документооборота и технология обработки учетной информации;

— порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского

учета или существенного изменения условий ее деятельности.

3. *Приказ об учетной политике в целях налогообложения.* В соответствии со ст. 313 НК каждая организация должна самостоятельно организовать систему налогового учета, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета закрепляется в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Данные налогового учета должны отражать:

— порядок формирования суммы доходов и расходов;

— порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;

— сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;

— порядок формирования сумм создаваемых резервов;

— сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется организацией в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

4. *Первичные документы аудируемого лица.* Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Если указано в учетной политике для целей налогообложения, бухгалтерские первичные документы могут использоваться и в качестве налоговых первичных документов.

При проведении проверки согласно п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете первичные учетные документы будут приниматься 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:

— 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.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания.

5. *Регистры бухгалтерского и налогового учета экономического субъекта*. Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

В соответствии со ст. 313 НК в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

6. *Результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта. Для* обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации

обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

— при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

— перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

— при смене материально ответственных лиц;

— при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

— в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

— при реорганизации или ликвидации организации;

— в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

7. *Акты проверок контрольных органов.* Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством РФ.

Налоговые органы обязаны направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК, налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

8. *Решения органов законодательной и исполнительной власти.* Органы законодательной и исполнительной власти в пределах своих полномочий могут давать свои комментарии и разъяснения в области применения действующего налогового законодательства.

9. *Решения, постановления и определения судебных органов.* Судебные органы (Конституционный Суд РФ, Высший

Арбитражный Суд РФ и Верховный Суд РФ) в пределах своих полномочий могут выносить решения, издавать постановления, определения и толкования, изменяющие и дополняющие действующие нормативные акты в области налогообложения.

10. *Материалы предыдущих аудиторских проверок, акты и заключения экспертиз.* Действующая аудиторская организация вправе испрашивать у аудируемого субъекта отчеты и письменную информацию, составленную и переданную по результатам предыдущих проверок, а также акты, заключения, особые мнения и прочую информацию от привлекаемых в прошлом экспертов и внешних специалистов, касающиеся предмета проверки налогообложения аудируемого субъекта.

11. *Устные высказывания и письменные подтверждения сотрудников экономического субъекта и третьих лиц.* Устный и письменный опросы сотрудников, руководства экономического субъекта и независимых (третьих) лиц может проводиться на всех этапах аудиторской проверки налогообложения. Результаты опросов должны записываться в виде протокола или краткого конспекта с обязательным указанием фамилии аудитора, проводившего опрос и фамилии, имени, отчества опрошенного лица.

12. *Ответы на запросы.* Запрос (в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 5) представляет собой поиск информации осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица.

Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

13. *Бухгалтерская и налоговая отчетность. В* соответствии со ст. 13 Закона о бухгалтерском учете «все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность».

Бухгалтерская отчетность организаций, состоит из:

— бухгалтерского баланса;

— отчета о прибылях и убытках;

— приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;

— аудиторского заключения или заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающих достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии;

— пояснительной записки.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В соответствии со ст. 23 НК налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

11.3. Методика проверки основных элементов налогообложения

Совокупность комплексов работ экономического субъекта, которые необходимо проверить при проведении общего аудита, можно разделить на две группы. Первая включает учредительные и другие общие документы, хозяйственные договоры экономического субъекта, учетную политику в целях ведения бухгалтерского учета и налогообложения, отчетность экономического субъекта, систему внутреннего контроля; вторая — комплексы по всем разделам и счетам бухгалтерского учета. На основании методики проведения общего аудита разрабатывается методика проведения аудита налогообложения.

Методика аудита налогообложения — это перечень способов практических действий, осуществляемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами в процессе аудита налогообложения.

Целью методики аудита налогообложения является представление руководства по практическому применению

основных принципов и стандартов аудита на базе конкретного рабочего материала в области аудита налогообложения.

Методика является внутренним документом аудиторской организации, которым должны руководствоваться все сотрудники при проведении аудита.

Задачами методики аудита налогообложения является определение:

а) подходов к проведению проверки на различных этапах аудита;

б) основ взаимоотношений аудиторской организации с аудируемым лицом и третьей стороной в ходе аудита;

в) ответственности сторон при проведении аудита;

г) порядка проведения конкретных процедур проверки;

д) порядка оформления рабочих документов и результатов аудита.

Аудит налогообложения включает в себя следующие этапы:

1) предварительную оценку существующей системы налогообложения экономического субъекта;

2) проверку и подтверждение правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды.

В ходе проведения аудиторской проверки налогообложения аудиторская организация должна исходить из того, что деятельность экономического субъекта осуществляется в соответствии с установленными нормативными актами.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Методики аудита налогообложения разрабатываются исходя из специфики деятельности аудируемых лиц, а также видов налогов и сборов.

В соответствии со ст. 12 НК в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Для каждого налога и сбора проверяются следующие элементы:

— налогоплательщики;
— объект налогообложения;
— налогооблагаемая база;

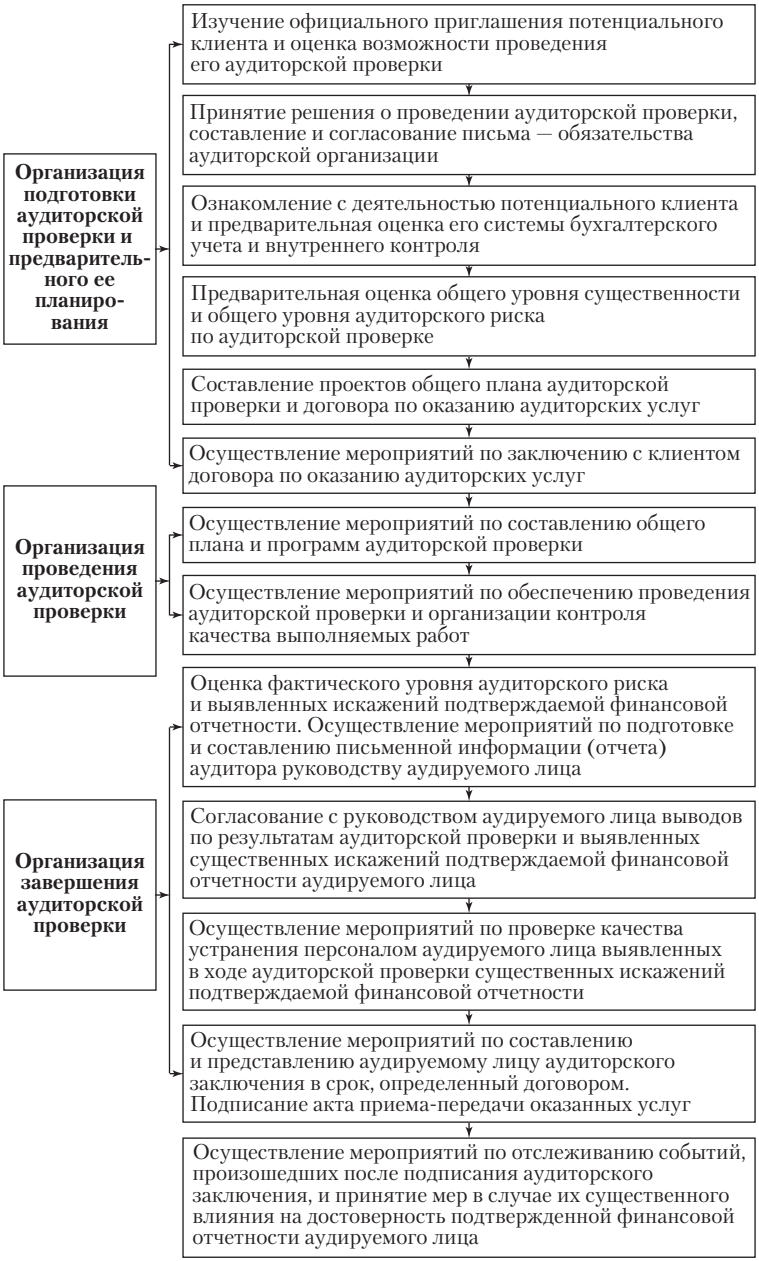

Рис. 11.3.1. Организация налогового аудита

— налоговый период;
— налоговая ставка;
— порядок исчисления налога или сбора;
— применяемые формы отчетности.

Согласно ст. 13 НК к федеральным налогам и сборам относятся:

1) НДС;
2) акцизы;
3) налог на доходы физических лиц;
4) единый социальный налог;
5) налог на прибыль организаций;
6) налог на добычу полезных ископаемых;
7) водный налог;
8) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
9) государственная пошлина.

Согласно ст. 14 НК к региональным налогам относятся:

1) налог на имущество организаций;
2) налог на игорный бизнес;
3) транспортный налог.

Согласно ст. 15 НК к местным налогам относятся:

1) земельный налог;
2) налог на имущество физических лиц.

В каждой методике определяются:

1) процедуры подготовки и планирования аудиторской проверки;
2) процедуры, выполняемые в ходе проверки по существу;
3) заключительные процедуры (рис. 11.3.1).

При подготовке и планировании аудиторской проверки аудиторская организация должна руководствоваться федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Планирование аудита». Целью проведения данных процедур является организация эффективной и экономически оправданной проверки.

11.4. Аудиторские процедуры и методы, применяемые в ходе проверки

Для обоснованного выражения своего мнения о правильности расчетов по налогам и сборам аудитор должен

получить достаточные для этого аудиторские доказательства. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение о количестве информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется.

Выделяют следующие аудиторские процедуры, применяемые в ходе аудиторской проверки:

— оценка деятельности экономического субъекта;

— оценка системы внутреннего контроля;

— разработка общего плана проверки;

— разработка программы аудита.

Процедуры по существу определяются в программе аудита конкретного налога или сбора и состоят из:

а) процедур проверки элементов налогов и сборов;

б) процедур проверки исчисления и уплаты налогов и сборов;

в) процедур проверки заполнения и представления финансовой отчетности и налоговых деклараций.

Процедуры проверки элементов налогов и сборов осуществляются в целях получения достаточных и надлежащих доказательств по подтверждению правильности определения аудируемым лицом по конкретному налогу или сбору налоговых элементов, а также:

— правильности формирования налоговой базы;

— отражения текущих налоговых обязательств в бухгалтерской и налоговой отчетности;

— отражения сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности согласно действующим принципам бухгалтерского учета;

— классификации и раскрытия в финансовой отчетности с необходимой степенью детализации информации по налогам и сбору;

— полноты и своевременности уплаты налога и сбора.

Заключительным этапом работы является составление акта проверки, выявление типичных ошибок, рекомендаций руководству проверяемого учреждения по улучшению организации работы этого участка бухгалтерского учета.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор может применить несколько аудиторских методов в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудита № 5, а также мероприятия, установленные НК при проведении налоговых проверок.

11.5. Основные ошибки и нарушения в области налогообложения

На аудируемом субъекте могут быть обнаружены следующие ошибки и нарушения:

— не определены подразделение и (или) ответственные за ведение учета по налогообложению;

— отсутствует утвержденная приказом руководителя снабженческо-сбытовая политика;

— отсутствует утвержденная приказом руководителя ценовая политика;

— отсутствует утвержденная приказом руководителя финансовая политика, включая бухгалтерскую и (или) налоговую;

— ответственные за учет расчетов по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами сотрудники аудируемого субъекта не обладают должной квалификацией и опытом;

— не соблюдается порядок исчисления и уплаты налогов;

— неправильное применение налоговых ставок;

— неправомерное занижение доходов;

— неправомерное завышение расходов, влияющих на формирование налоговой базы;

— неправильное определение налогового периода;

— нарушаются сроки уплаты налогов;

— неправомерное применение налоговых вычетов;

— неприменение налоговых вычетов;

— неправомерное применение налоговых освобождений;

— неправильное заполнение и (или) несвоевременное представление налоговых деклараций;

— непредставление или несвоевременное представление сведений о налогоплательщиках;

— неисполнение обязанностей налогового агента;

— неправильное распределение налоговой базы у аудируемого субъекта, имеющего подразделения, выделенные на отдельный баланс;

— неуплата, неполная или несвоевременная уплата налогов в региональные и местные бюджеты у аудируемого субъекта, имеющего подразделения, выделенные на отдельный баланс;

— непредставление или несвоевременное представление сведений об уплате налогов в региональные и местные

бюджеты у аудируемого субъекта, имеющего подразделения, выделенные на отдельный баланс;

— неправомерное применение или неприменение особого налогового режима;

— наличие первичных документов бухгалтерского и налогового учета только в электронном виде;

— неправильное оформление документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов;

— неправомерное отнесение аудируемого субъекта к субъектам малого предпринимательства.

Вопросы для самоконтроля

1. Какой счет используется для учета налогов и сборов?
2. Какие нормативные документы и регистры используются для проверки расчетов по налогам и сборам?
3. Назовите основные нормативные документы, которые используются для проведения аудита учета финансовых результатов.
4. Как организуется проверка ведения учета по счету 99?
5. Как проверяется ведение учета по счету 84?
6. Перечислите наиболее часто встречающиеся ошибки по учету финансовых результатов организации. Объясните их сущность.
7. Опишите систему правового регулирования налогообложения в Российской Федерации.
8. Перечислите основные учетные политики, которые оказывают влияние на налогообложение аудируемого лица.
9. Перечислите основные нормативные документы, используемые при аудите налогообложения.
10. Дайте краткую характеристику основных нормативных документов, используемых при проведении аудита налогообложения.
11. Назовите источники информации при проведении аудита налогообложения.
12. Дайте краткую характеристику основных источников информации, используемых в ходе аудита налогообложения.
13. Назовите цель и задачи методики аудита налогообложения.
14. Назовите этапы аудита налогообложения.
15. Перечислите основные процедуры, определяемые в методике аудита налогообложения.
16. Перечислите основные элементы налогов.
17. Перечислите цели применения основных процедуры при проведении аудита налогообложения.
18. Какие методы может применять аудитор при проведении аудита налогообложения?

19. Дайте краткую характеристику методов получения аудиторских доказательств при проведении аудита налогообложения.

20. Перечислите основные ошибки в области налогообложения.

21. Перечислите основные нарушения в области налогообложения.

Список литературы

1. Аудит в России. Антология российского аудита : учебник для вузов / под ред. А. В. Крикунова. М. : Маркет ДС, 2006.

2. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлис, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш / пер. с англ. М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997.

3. Аудит : учеб. пособие / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова. М. : ИПК ФБК-ПРЕСС, 2002.

4. *Булыга Р. П.* Аудит : учебник / Р. П. Булыга. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2009.

5. *Ендовицкий, Д. А.* Международные стандарты аудиторской деятельности : учеб. пособие для студентов вузов / Д. А. Ендовицкий, И. В. Панина. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2006.

6. *Ивашкевич, В. Б.* Практический аудит : учеб. пособие / В. Б. Ивашкевич. М. : Магистр, 2007.

7. Международные стандарты финансовой отчетности 2004 г. М. : Аскери — АССА, 2004.

8. *Мельник, М. В.* Основы аудита : учеб. пособие / М. В. Мельник. — М. : Инфра-М, 2008.

9. *Миронова, О. А.* Аудит: теория и методология : учеб. пособие / О. А. Миронова, М. А. Азарская. М. : Омега-Л, 2007.

10. Основы аудита : учебник / под ред. Я. В. Соколова. М. : Бухгалтерский учет, 2000.

11. *Пипко, В. А.* Учет и аудит расчетов с персоналом по оплате труда : учеб.-практич. пособие / В. А. Пипко, С. П. Панченко, В. С. Яковенко. М. : Финансы и статистика, 2006.

12. *Подольский В. И.* Аудит : учебник / В. И. Подольский [и др.]. 4-е изд. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008.

13. *Робертсон, Дж.* Аудит / Дж. Робертсон; пер. с англ. М. : KPMG: Аудиторская фирма «Контакт», 1993.

14. *Родионова, В. М.* Финансовый контроль / В. М. Родионова, В. И. Шлейников. М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.

15. *Сотникова, Л. В.* Аудиторская проверка кассовых операций : практическое пособие. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004.

16. *Суйц, В. П.* Аудит : учебник / В. П. Суйц. М. : Высшее образование, 2007.

17. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Кодекс этики аудиторов России. 2-е изд. — М. : Ось-89, 2009.

18. *Шеремет, А. Д.* Аудит : учебник / А. Д. Шеремет. 5-е изд. —М. : Инфра-М, 2005.

Словарь аудиторских терминов[1]

АККРЕДИТОВАННЫЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ АУДИТОРСКИЕ ОБЪЕДИНЕНИЯ — объединения аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданное в соответствии с законодательством РФ в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов, защиты их интересов, действующее на некоммерческой основе, устанавливающее обязательные для своих членов правила (стандарты) осуществления профессиональной деятельности и профессиональной этики, осуществляющее систематический контроль за их соблюдением, получившего аккредитацию в уполномоченном федеральном органе.

АНАЛИЗ — метод исследования объекта путем рассмотрения отдельных сторон, свойств, составных частей объекта.

В аудите целью анализа бухгалтерской отчетности экономического субъекта является предоставление возможности аудитору на основе аудиторских процедур констатировать, является ли такая бухгалтерская отчетность достоверной во всех существенных отношениях.

**** Аспекты, относящиеся к окружающей среде*** — Аспекты, относящиеся к окружающей среде, можно определить как:

— инициативы, направленные на предотвращение, уменьшение или исправление нанесенного окружающей среде ущерба, или сохранение восстанавливаемых и невосстанавливаемых природных ресурсов (выполнение подобных инициатив требуется законами или нормативными актами либо контрактом, а также они могут быть добровольными);

— последствия нарушения законов и нормативных актов об окружающей среде;

— последствия ущерба, нанесенного окружающей среде, для людей и природных ресурсов;

— последствия вмененной ответственности, установленной законодательством (например, ответственность,

[1] В словарь вошли термины и определения, используемые преимущественно в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, в законодательных актах, в нормативной и методической литературе по аудиту, а также в международных стандартах аудита (термины из международных стандартов выделены знаком «*» и полужирным курсивом).

которая вменяется данному лицу за ущерб, нанесенный предыдущими владельцами).

АССИСТЕНТ АУДИТОРА — физическое лицо, как правило не аттестованное на право ведения аудиторской деятельности, участвующее в аудиторской проверке, являющееся помощником аудитора и работающее под его руководством.

**** Ассистенты аудитора*** — сотрудники, привлекаемые для выполнения отдельных аудиторских проверок и не являющиеся аудиторами.

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

АУДИТ — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

АУДИТ ВНЕШНИЙ — термин, который используется для того, чтобы провести разграничение между деятельностью внешнего аудитора и внутреннего аудитора и разграничить внутренний и внешний аудит.

АУДИТ ВНУТРЕННИЙ — организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. К органам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, аудиторы или группы аудиторов.

**** Аудит внутренний*** — внутренний аудит — это оценочная деятельность, осуществляемая внутри субъекта как услуга, предназначенная для субъекта. Среди прочих, в функции внутреннего аудита входит изучение, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

АУДИТ НА СООТВЕТСТВИЕ — предназначен для выявления соблюдения предприятием конкретных правил,

норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты операции или отчеты. В процессе проверки на соответствие устанавливают, соответствует ли деятельность предприятия его уставу, правильно ли начисляются средства на оплату труда, обоснованно ли производится начисление и уплата налогов и др. Проверки на соответствие требуют установления соответствующих критериев для оценки финансовой отчетности.

АУДИТ ОПЕРАЦИОННЫЙ — используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия, для оценки производительности и эффективности. Его можно эффективно использовать для проверки выполнения бизнес-планов, смет, различных целевых программ, работы персонала и др. Иногда такой аудит называют аудитом эффективности работы предприятия или деятельности администрации. В зависимости *от намеченных целей* операционный аудит проводится: на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровне; внешними или внутренними аудиторами; в интересах внешних либо внутренних пользователей.

АУДИТ ФИНАНСОВЫЙ — (аудит финансовой отчетности) предусматривает оценку достоверности финансовой информации. В качестве критериев оценки обычно выступают общепринятые принципы организации бухгалтерского учета. Финансовый аудит проводится преимущественно независимыми аудиторами, результатом работы которых является заключение относительно финансовых отчетов. По форме и содержанию финансовый аудит наиболее близок к аудиту, осуществляемому в Российской Федерации.

АУДИТОР — физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций. Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг.

Аудитор индивидуальный — аудитор, который вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги, если иное не предусмотрено законодательством.

*** *Аудитор внешний*** — при необходимости термины «внешний аудитор» и «внешний аудит» используются с целью разграничения между внешним аудитором и внутренним аудитором, а также между деятельностью, осуществляемой в процессе внешнего аудита, и мероприятиями по внутреннему аудиту.

*** *Аудитор главный*** — главный аудитор — это аудитор, отвечающий за подготовку отчета (заключения) по финансовой отчетности субъекта в случае, когда такая финансовая отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким компонентам, которые аудируются другим аудитором.

*** *Аудитор другой*** — другой аудитор — это аудитор, не являющийся главным и несущий ответственность за подготовку отчета (заключения) по финансовой информации компонента, включенной в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором. Понятие «другой аудитор» включает аффилированные фирмы под тем же или под иным названием; фирмы-корреспонденты, а также аудиторов, не связанных с главным.

*** *Аудитор новый*** — новый аудитор — это аудитор, проводящий аудит в текущем периоде, но не принимавший участие в аудите финансовой отчетности за предыдущий период.

*** *Аудитор предшествующий*** — аудитор, который ранее был аудитором субъекта и которого сменил новый аудитор.

*** *Аудитор постоянный*** — постоянный аудитор — это аудитор, который провел аудит и составил аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности за предыдущий период и продолжает выступать в качестве аудитора в текущем периоде.

АУДИТОРСКАЯ ТАЙНА — аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществлялся

аудит и оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами.

АУДИТОРСКАЯ ТАЙНА — которую составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, за исключением: 1) сведений, разглашенных самим лицом, которому оказывались услуги, предусмотренные законодательством, либо с его согласия; 2) сведений о заключении с аудируемым лицом договора о проведении обязательного аудита; 3) сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

АУДИТОРСКИЕ СТАНДАРТЫ И НОРМЫ МЕЖДУНАРОДНЫЕ — (в соответствии с международными стандартами) профессиональные требования на международном уровне. Их разработкой занимается Международный комитет по аудиторской практике (International Auditing Practicies Commitee — IAPC), действующий на правах постоянного автономного комитета. Международные стандарты проведения аудита (International Auditing Guidelines — IAG) преследуют двоякую цель: способствовать развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового, и унифицировать подход к аудиту в международном масштабе.

Международные стандарты по аудиту состоят из Международных стандартов проведения аудита (IAG) и Стандартов по оказанию сопутствующих услуг в составе Международных стандартов проведения аудита (IAG/RS) и применяются в любых случаях проведения независимого аудита, а также в отношении прочей сопутствующей деятельности аудиторов. Однако Международные стандарты не превалируют над национальными.

**** Международные стандарты аудита (МСА)*** — содержат основные принципы и необходимые процедуры, а также соответствующие руководства, представленные в форме пояснительного и иного материала. Основные принципы и необходимые процедуры следует интерпретировать в контексте пояснительного и иного материала, который обеспечивает руководство к их применению.

**** База данных*** — совокупность данных, которые используются совместно и применяются разными пользователями для различных целей.

**** Безоговорочно-положительное мнение*** — см. «Мнение».

БЕЗОГОВОРОЧНО ПОЛОЖИТЕЛЬНОЕ МНЕНИЕ (в соответствии с федеральным стандартом) должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации.

**** Брандмауэр (Firewall)*** — это комбинация технических средств и программного обеспечения, которые защищают ВС, ЛС и ПК от неразрешенного доступа через Интернет либо от внедрения неразрешенного или вредного программного обеспечения, данных или других материалов в электронной форме.

**** Важность*** — Важность имеет отношение к существенности задействованной предпосылки подготовки финансовой отчетности.

**** Внешняя сеть (ВС)*** — коммуникационная сеть, которая передает информацию на большие расстояния между заводами, городами и государствами. ВС обеспечивает онлайновый доступ к приложениям с удаленных терминалов. Несколько ЛС можно объединить в одну ВС.

ВЫБОРКА АУДИТОРСКАЯ:

1) В широком смысле: способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности;

2) в узком смысле: перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод о всей проверяемой совокупности.

**** Выборка статистическая*** — означает применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

— случайный набор отобранной совокупности;

— применение теории вероятностей для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием выборочного метода.

Подход к выборке, который не соответствует характеристикам, считается нестатистической выборкой.

*** *Выборки элемент*** — элемент выборки означает индивидуальные статьи учета, составляющие генеральную совокупность, например, чеки, указанные в бланке о внесении депозита, кредитовые записи в выписке с банковского счета, счета-фактуры по продажам или сальдо по счетам дебиторов, или денежные единицы.

*** *Годовой отчет*** — обычно субъект ежегодно составляет документ, который включает его финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом (заключением). Этот документ часто называют «годовым отчетом».

*** *Государственный сектор*** — термин «государственный сектор» применяется по отношению к правительственным органам на национальном уровне, региональном уровне (например, республика, область, район), а также структурам власти на местном уровне (например, город, поселок) и связанным с ними государственным экономическим субъектам (например, агентства, советы, комиссии и предприятия).

*** *Государственные коммерческие предприятия*** — предприятие, функционирующее в государственном секторе, как правило, для решения целей, представляющих политический или социальный интерес. Обычно такое предприятие должно функционировать на коммерческой основе, то есть с получением прибыли или на основе окупаемости, посредством покрытия значительной части операционных расходов за счет пользователей.

ДАТА ОТЧЕТНАЯ — дата, по состоянию на которую экономический субъект должен составлять бухгалтерскую отчетность.

ДАТА ПОДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ — дата окончания работы в экономическом субъекте по составлению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

ДАТА ПОДПИСАНИЯ ЗАКЛЮЧЕНИЯ АУДИТОРА — дата, по истечении которой в аудиторское заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с проверяемым экономическим субъектом.

ДАТА СОСТАВЛЕНИЯ ЗАКЛЮЧЕНИЯ АУДИТОРА — дата, после которой прекращаются все исследования информационных материалов, связанных с аудитом.

ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ ИСКАЖЕНИЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ — действия,

предпринимаемые аудитором для формирования обоснованного мнения о наличии либо отсутствии искажений бухгалтерской отчетности.

ДОКАЗАТЕЛЬСТВА АУДИТОРСКИЕ — информация, полученная аудитором в ходе проверки от проверяемого экономического субъекта и третьих лиц, или результат ее анализа, позволяющие сделать выводы и выразить собственное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Аудиторские доказательства представляют собой документальные источники данных, документацию бухгалтерского учета, а также сведения из других источников.

**** Доказательства аудиторские*** — это информация, полученная аудитором при формулировании выводов, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности, а также подтверждающая информация, полученная из других источников.

ДОКАЗАТЕЛЬСТВА АУДИТОРСКИЕ (в соответствии с федеральным стандартом) — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

**** Документация*** — это материал (рабочие документы), подготавливаемый аудитором и для аудитора либо получаемый и сохраняемый аудитором в связи с выполнением аудита.

ДОКУМЕНТАЦИЯ (в соответствии с федеральным правилом (стандартом)) — рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

ДОКУМЕНТАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА совокупность материальных носителей информации, подготавливаемая экономическим субъектом по установленным

требованиям в ходе ведения им бухгалтерского учета и включающая в себя:

— первичные учетные документы;
— сводные учетные документы;
— регистры бухгалтерского учета;
— данные внутренней бухгалтерской отчетности.

ДОКУМЕНТАЦИЯ РАБОЧАЯ АУДИТОРА — совокупность материальных носителей информации, которая составляется самим аудитором, сотрудниками проверяемого экономического субъекта и третьими лицами по запросу аудитора до начала, в ходе и по завершении аудиторской проверки и должна содержать сведения, необходимые для подготовки достоверного отчета и заключения аудитора, а также для возможности текущего и последующего контроля качества аудита. Требования к форме и содержанию такой документации должны отвечать положениям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности.

**** Достаточность*** — это количественная мера аудиторских доказательств.

ДОСТОВЕРНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ — под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРА — официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству РФ. Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

**** Аудиторский отчет (заключение) для специальных целей*** — отчет (заключение), выпущенный в связи с независимым аудитом финансовой информации иной, нежели

в случае аудиторского отчета (заключения) по финансовой отчетности, в частности:

— финансовой отчетности, составленной в соответствии с общими основами бухгалтерского учета, иными, нежели Международные стандарты финансовой отчетности или национальные стандарты;

— определенных счетов, элементов счетов или статей в финансовой отчетности;

— соответствия условиям договоров;

— обобщенной финансовой отчетности.

**** Задание о согласованных процедурах*** — в рамках задания по выполнению согласованных процедур аудитора нанимают для проведения таких процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, субъектом и любыми соответствующими третьими сторонами, а также подготовить отчет об отмеченных фактах. Получатели данного отчета должны сформировать собственные выводы по данным работы аудитора. Данный отчет предоставляется только сторонам, договорившимся о выполнении данных процедур, поскольку другие стороны, не осведомленные о причинах проведения процедур, могут неверно истолковать их результаты.

**** Задание об обзорной проверке*** — цель задания об обзорной проверке заключается в том, чтобы позволить аудитору утверждать на основе процедур, не предоставляющих всех доказательств, которые требовались бы для аудита, привлекло ли внимание аудитора что-либо, что побудило аудитора считать, что финансовая отчетность не была подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности.

**** Задание по компиляции.*** В задании по компиляции профессионального бухгалтера нанимают для использования экспертных знаний по бухгалтерскому учету в противоположность экспертным знаниям по аудиту с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРА ЗАВЕДОМО ЛОЖНОЕ — заведомо ложное аудиторское заключение — аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией или индивидуальным аудитором

в ходе аудиторской проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда. Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде аннулирования у индивидуального аудитора или аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ЭКСПЕРТА — результаты работы эксперта, изложенные в письменном виде.

ЗНАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ — совокупность информации об экономике в целом и той отрасли, к которой относится экономический субъект, подлежащий аудиту, а также непосредственно об особенностях функционирования этого экономического субъекта, которую аудитор обязан получить на этапе планирования для надлежащего выполнения своих обязанностей и может дополнять на прочих этапах аудиторской проверки.

ЗНАЧИМОСТЬ — количественное измерение или качественная оценка факта хозяйственной жизни, оказывающая или могущая оказать влияние на решения потенциальных партнеров.

**** Запрос*** — Запрос заключается в просьбе о предоставлении информации, адресованной осведомленным лицам внутри субъекта или за его пределами.

ЗАПРОС (в соответствии с федеральным стандартом) — поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

**** Знание бизнеса клиента*** — общее знание экономики и той отрасли промышленности, в которой действует субъект, и более конкретное знание того, каким образом данный субъект осуществляет свою деятельность.

ЗНАЧИМОСТЬ — количественное измерение или качественная оценка факта хозяйственной жизни, оказывающая или могущая оказать влияние на решения потенциальных партнеров.

**** Значение оценочное*** — оценочное значение — это приблизительное определение суммы статьи учета в отсутствие точных способов измерения.

**** Значения сопоставимые*** — сопоставимые значения в финансовой отчетности могут представлять собой величины (такие как финансовое положение, результаты операций, движение денежных средств) и надлежащие раскрытия информации о субъекте более, чем за один период, в зависимости от применяемых принципов. Принципы и методы представления могут быть следующими:

— соответствующие показатели, где величины и прочие раскрытия информации за предшествующий период включены как часть финансовой отчетности за текущий период и предназначены для прочтения в сопоставлении с величинами и иными раскрытиями информации, относящимися к текущему периоду (называемыми «показатели текущего периода»). Такие соответствующие показатели не являются завершенной финансовой отчетностью, которую можно рассматривать самостоятельно, но являются неотъемлемой частью финансовой отчетности за текущий период и должны рассматриваться только в связи с показателями текущего периода;

— сопоставимая финансовая отчетность, где значения и прочие раскрытия за предшествующий период приводятся в целях сопоставления с финансовой отчетностью текущего периода, но не являются составной частью финансовой отчетности текущего периода.

**** Инспектирование*** — заключается в изучении записей, документов или материальных активов.

ИНСПЕКТИРОВАНИЕ — (в соответствии с федеральным правилом (стандартом)) представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

ИНФОРМАЦИЯ АУДИТОРА ПИСЬМЕННАЯ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА — документ, адресованный руководителям и (или) собственникам экономического субъекта, содержащий подробные сведения о ходе аудиторской проверки, отмеченных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета,

существенных нарушениях подготовки бухгалтерской отчетности, а также другие данные, полученные в ходе проведения проверки и предусмотренные договором на проведение аудита.

ИСКАЖЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ — неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в связи с нарушением со стороны персонала экономического субъекта установленных нормативными документами РФ правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

*** *Искажение*** — ошибочность финансовой информации, которая может возникнуть вследствие ошибок или мошенничества.

*** *Информация по сегментам*** — информация в финансовой отчетности, относящаяся к различным компонентам или отраслевым и географическим аспектам деятельности субъекта.

*** *Компонент*** — подразделение, филиал, дочернее предприятие, совместное предприятие, ассоциированная компания или другой субъект, чья финансовая информация включается в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором.

*** *Компьютерные информационные системы*** — среда компьютерных информационных систем (КИС) существует в тех случаях, когда компьютер любого типа или размера используется субъектом для обработки финансовой информации, являющейся важной для аудита, вне зависимости от того, управляется ли этот компьютер данным субъектом или третьей стороной.

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА — методики и процедуры, принятые аудиторской организацией для того, чтобы ее руководство получило разумную уверенность в том, что в ходе всех аудиторских проверок, проводимых этой организацией, выполняются требования нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в РФ.

*** *Контроль качества*** — политика и процедуры, принятые аудиторской фирмой для обеспечения разумной уверенности в том, что все аудиты, выполненные фирмой, осуществлялись в соответствии с «Целями и общими принципами, регулирующими аудит финансовой отчетности», в соответствии с формулировкой, приведенной

в Международном стандарте аудита 220 «Контроль качества аудиторской работы».

КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТЬ ИНФОРМАЦИИ — один из основных принципов аудита, заключающийся в том, что аудиторы (аудиторские организации) обязаны обеспечивать сохранность конфиденциальных документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудиторской деятельности, и не вправе передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам либо разглашать устно содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами РФ.

ЛИЦЕНЗИРОВАНИЕ — под лицензированием на право осуществления аудиторской деятельности понимается процедура выдачи специального разрешения (лицензии), дающего право осуществлять аудиторскую деятельность аттестованным аудиторам, а также организациям, отвечающим требованиям законодательства, зарегистрированным в установленном законом порядке в качестве субъектов предпринимательской деятельности.

**** Локальные сети (ЛС)*** — коммуникационная сеть, обслуживающая пользователей в пределах ограниченного географического региона. ЛС были разработаны для облегчения обмена ресурсами внутри организации, в том числе данными, программами, памятью, принтерами и телекоммуникационным оборудованием. Они обеспечивают децентрализованное существование вычислительной техники. Основными компонентами ЛС являются средства и программное обеспечение для передачи, терминалы пользователя и общее периферийное оборудование.

**** Малый субъект*** — это субъект, в котором:

1) права собственности и руководства сконцентрированы в руках небольшого круга лиц (часто, одного лица);

2) обнаруживается один или несколько из перечисленных ниже факторов:

— небольшое число источников дохода;

— простые методы ведения учета;

— ограниченность систем внутреннего контроля наряду с возможностью обхода средств контроля со стороны руководства.

Как правило, малые субъекты демонстрируют характеристики (1) и одну или несколько характеристик из пункта (2).

**** Методы аудита с помощью компьютеров (МАПК)*** — применение процедур аудита с использованием компьютера в качестве инструмента аудита называют методами аудита с помощью компьютера.

МНЕНИЕ АУДИТОРА — выраженный в установленной форме вывод аудитора (аудиторской организации) о достоверности в целом (недостоверности, достоверности с оговорками), бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, который аудитор обязан привести в своем заключении, а также вывод аудитора о достаточности собранных аудиторских доказательств для подготовки заключения аудитора как такового. Аудитор (аудиторская организация) несут в установленном порядке ответственность за обоснованность и верность своего мнения.

**** Мнение*** — аудиторский отчет (заключение) содержит четко изложенное мнение по финансовой отчетности в целом. Безоговорочно-положительное аудиторское мнение выражается, когда аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (или представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности (см. «Модифицированный аудиторский отчет (заключение)»).

МНЕНИЕ С ОГОВОРКОЙ (в соответствии с федеральным правилом (стандартом)) должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Мнение с оговоркой — выражается в случае, если аудитор приходит к выводу о том, что безоговорочно-положительное мнение невозможно выразить, но последствия любого разногласия с руководством или ограничения объема работ не являются столь существенными и глубокими, чтобы аудитор должен был выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

МОДИФИЦИРОВАННОЕ АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ (в соответствии с федеральным правилом (стандартом)) — аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли: факторы, не влияющие

на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности; факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

**** Модифицированный аудиторский отчет (заключение)*** — аудиторский отчет (заключение) считается модифицированным, если в него включается абзац(ы), привлекающий внимание к аспекту, или если мнение является иным, нежели безоговорочно-положительное.

Абзац, привлекающий внимание к аспекту — аудиторский отчет (заключение) может быть модифицирован посредством добавления абзаца, привлекающего внимание к аспекту, чтобы выделить аспект, оказывающий влияние на финансовую отчетность; включенный в примечание к финансовой отчетности, где более подробно обсуждается данный аспект. Добавление такого привлекающего внимание к аспекту абзаца(-ев) не влияет на мнение аудитора. Аудитор может также модифицировать свой отчет (заключение), используя добавление абзаца(-ев), привлекающего внимание к аспекту, для того чтобы изложить аспекты, не затрагивающие финансовую отчетность.

МОШЕННИЧЕСТВО — преступление в сфере экономики, направленное против собственности, представляющее собой хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием. В области бухгалтерского учета и отчетности в том случае, если должностные лица экономического субъекта с корыстными целями совершили обман или злоупотребление доверием пользователей бухгалтерской отчетности, но вина не доказана в судебном порядке, аудитору, обнаружив это, следует указать на существование преднамеренного искажения бухгалтерской отчетности.

**** Мошенничество*** — термин «мошенничество» относится к преднамеренному действию одного или нескольких лиц среди руководящего состава, сотрудников или третьих сторон, которое приводит к ложному представлению финансовой отчетности.

**** Наблюдение*** — взгляд на процесс или процедуру, выполняемую другими лицами, например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым

персоналом субъекта, или за выполнением процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита.

НАБЛЮДЕНИЕ (в соответствии с федеральным стандартом) — отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

НАЛИЧИЕ — одна из предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, включает в себя требование о том, чтобы отраженные в бухгалтерском учете факты хозяйственной жизни реально имели место в отчетном периоде.

**** Национальная практика (аудит)*** — набор руководящих указаний по проведению аудита, не имеющих силы стандартов, определенных уполномоченным органом на уровне страны и обычно применяемых аудиторами при проведении аудита или предоставлении сопутствующих услуг.

**** Национальные стандарты (аудит)*** — набор стандартов по проведению аудита, определенных законом или нормативными актами или уполномоченным органом на уровне страны. Их применение является обязательным при выполнении аудита или предоставлении сопутствующих услуг, и они должны соблюдаться при проведении аудита и предоставлении сопутствующих услуг.

НЕЗАВИСИМОСТЬ АУДИТОРА — один из принципов аудита, заключающийся в обязательности отсутствия у аудитора при формировании его мнения 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. Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии определения того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативной базой аудиторской деятельности.

**** Неопределенность*** — это ситуация, результат которой зависит от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля субъекта, но которая может повлиять на финансовую отчетность.

*** *Несоблюдение*** — термин применяется в отношении преднамеренных или непреднамеренных действий или бездействий в нарушение закона субъектом, подлежащим аудиту, если такие действия или бездействия противоречат действующим законам или нормативным актам.

*** *Несоответствие существенное*** — имеет место, когда прочая информация противоречит информации, содержащейся в проаудированной финансовой отчетности. Существенное несоответствие может вызвать сомнение относительно аудиторских выводов, сделанных на основе ранее полученных аудиторских доказательств, и, возможно, относительно оснований для мнения аудитора о финансовой отчетности.

НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ ДОПУЩЕНИЕ — один из принципов бухгалтерского учета, заключающийся в том, что данный экономический субъект будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем (не менее 12 месяцев, следующих за отчетным периодом), и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства этого экономического субъекта будут погашаться в установленном порядке. Тот факт, выполняется ли допущение непрерывности деятельности предприятия или нет, оказывает влияние на методику осуществления аудиторской проверки.

*** *Непрерывности деятельности допущение***. В соответствии с допущением о непрерывности деятельности субъект обычно рассматривается как продолжающий свой бизнес на протяжении обозримого будущего без намерения или необходимости ликвидироваться, прекратить продажи или искать защиты от кредиторов, следуя законам или нормативным актам. Соответственно активы и обязательства фиксируются на основе того, что субъект окажется способен реализовать свои активы или погасить свои обязательства в условиях нормального хода своего бизнеса.

ОБНАРУЖЕНИЕ СОБЫТИЙ И ФАКТОВ, ВЛИЯЮЩИХ НА БУХГАЛТЕРСКУЮ ОТЧЕТНОСТЬ — документальная фиксация событий или фактов наличия изменений, действий, операций, существенно влияющих на значения показателей бухгалтерской отчетности.

*** *Обслуживающая организация*** — клиент может использовать обслуживающую организацию, например, такую, которая выполняет операции и ведет связанный с ними

учет или фиксирует операции и обрабатывает связанные с ними данные (например, организация, предоставляющая услуги по компьютерным информационным системам).

* ***Обобщенная финансовая отчетность*** — субъект может подготовить финансовую отчетность, в сводной форме изложив свои проверенные аудитором годовые финансовые отчеты с тем, чтобы информировать заинтересованные группы пользователей только об основных результатах своей финансовой деятельности и своем финансовом положении.

* ***Общие основы бухгалтерского учета.*** Общие основы бухгалтерского учета включают в себя достаточно обоснованный набор критериев, используемых в процессе подготовки финансовой отчетности и применяющихся ко всем существенным статьям.

* ***Общие средства контроля в компьютерных информационных системах*** — создание основ контроля над деятельностью компьютерных информационных систем с целью обеспечения достаточного уровня уверенности в том, что общие цели внутреннего контроля выполняются.

ОБЪЕКТИВНОСТЬ АУДИТОРА — один из принципов аудита, необходимое профессиональное требование к аудитору, заключающееся в том, что аудитор не должен подчинять свое профессиональное мнение мнениям других, должен быть непредвзятым и беспристрастным в отношениях с персоналом проверяемого экономического субъекта, инициатора аудита и другими сторонами, затрагиваемыми в ходе аудита.

ОБЪЕМ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ представляет собой оценку аудитором (аудиторской организацией) затрат времени, количества и состава специалистов, количества и глубины проведения аудиторских процедур, которое требуется для проведения полноценной аудиторской проверки и подготовки обоснованного заключения аудитора. Объем аудиторской проверки определяется аудитором (аудиторской организацией) самостоятельно, с учетом получения знания деятельности экономического субъекта, прогнозирования масштаба предстоящих работ и сопутствующих аудиту услуг, предусмотренных договором с экономическим субъектом в дополнение к аудиту.

* ***Объем аудита***. Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах для достижения цели аудита.

ОБЪЕМ ВЫБОРКИ — количество отбираемых из проверяемой совокупности единиц.

**** Объем обзорной проверки***. Термин «объем обзорной проверки» относится к процедурам обзорной проверки, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах для достижения цели обзорной проверки.

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА НЕОПРЕДЕЛЕННЫЕ — потенциальные будущие обязательства экономического субъекта на неизвестную сумму, являющиеся результатом предшествующей деятельности.

ОГРАНИЧЕНИЕ МАСШТАБА АУДИТА — явные или неявные действия со стороны представителей, проверяемого экономического субъекта, руководителей аудиторской организации, от имени которой работает аудитор, либо третьих лиц, направленные на воспрепятствование проведению уже начавшейся аудиторской проверки в том объеме, который аудитор считает необходимым для подготовки полноценного аудиторского заключения и (или) аудиторского отчета.

**** Ограничение объема работ***. Ограничение объема работ аудитора иногда может быть обусловлено субъектом (например, когда условия задания предусматривают, что аудитор не будет выполнять аудиторскую процедуру, которая, по его мнению, является необходимой). Ограничения объема работы могут быть вызваны обстоятельствами (например, когда срок аудиторского назначения не позволяет аудитору наблюдать за процедурой инвентаризации материальных запасов). Данное ограничение может возникнуть также в том случае, если, по мнению аудитора, бухгалтерские записи субъекта недостаточны или аудитор не имеет возможности проводить аудиторскую процедуру, которую, по его мнению, было бы желательно осуществить.

**** Ожидаемая финансовая информация*** — это финансовая информация, основанная на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий со стороны субъекта. Ожидаемая финансовая информация может быть реализована в форме прогноза, предсказания или их сочетания (см. «Прогноз» и «Предсказание»).

ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКАЯ — коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги. Аудиторская организация осуществляет свою деятельность по проведению

аудита после получения лицензии. Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества. Не менее 50 процентов кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане РФ, постоянно проживающие на территории РФ, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, — не менее 75 процентов. В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА (АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ) — 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 действующим законодательством и соглашением сторон.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА — санкции, связанные с неисполнением либо ненадлежащим исполнением экономическим субъектом своих обязательств по заключенному с аудитором (аудиторской организацией) договору на проведение аудита. Формы и виды ответственности определяются действующим законодательством и соглашением сторон.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ФИНАНСОВУЮ (БУХГАЛТЕРСКУЮ) ОТЧЕТНОСТЬ (в соответствии с федеральным правилом (стандартом)) — В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

Отказ от выражения мнения — выражается в том случае, если возможное влияние ограничения объема работ является столь существенным и глубоким, что аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, не может выразить мнение о финансовой отчетности.

Отрицательное мнение — выражается в том случае, если последствия разногласия являются столь существенными и глубокими для финансовой отчетности, что аудитор делает вывод о том, что включение оговорки в отчет (заключение)

недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или не обладающего полнотой характера финансовой отчетности.

**** Отрицательное мнение*** — см. «Модифицированное аудиторское заключение».

Отказ от выражения мнения — см. «Модифицированный аудиторский отчет (заключение)».

ОТКАЗ ОТ ВЫРАЖЕНИЯ МНЕНИЯ (в соответствии с федеральным правилом (стандартом)) 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 (бухгалтерской) отчетности.

ОТРИЦАТЕЛЬНОЕ МНЕНИЕ (в соответствии с федеральным правилом (стандартом)) следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

ОТЧЕТ АУДИТОРА — документ, адресованный руководителям и (или) собственникам экономического субъекта, содержащий подробные сведения о ходе аудиторской проверки, отмеченных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, существенных нарушениях подготовки бухгалтерской отчетности, а также другие данные, полученные в ходе проведения проверки и предусмотренные договором на проведение аудита.

ОТЧЕТНОСТЬ БУХГАЛТЕРСКАЯ — единая система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение экономического субъекта и результаты его хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по результатам отчетного периода и по состоянию на отчетную дату по установленным формам.

**** Отчетность финансовая (Обобщенная финансовая отчетность)*** — бухгалтерские балансы, отчеты о доходах или счета прибылей и убытков, отчеты об изменениях в финансовом положении (которые могут быть представлены различными способами, например, в форме отчета о движении денежных средств или отчета об источниках и использовании средств), примечания и иные отчеты, а также

пояснительные материалы, которые считаются частью финансовой отчетности.

**** Отчет о мероприятиях, направленных на сохранение окружающей среды*** — это отчет, отдельный от финансовой отчетности, в котором субъект предоставляет третьим сторонам качественную информацию об обязательствах, взятых на себя субъектом, в отношении окружающей среды, о политике и целях компании в этом направлении, его успехов в управлении отношениями между процессами бизнеса и риском окружающей среды, а также количественную информацию о результатах деятельности компании, направленной на охрану окружающей среды.

ОФЕРТА — в соответствии со ст. 435 Гражданского кодекса РФ офертой признается адресованное одному или нескольким конкретным лицам предложение, которое является достаточно определенным и выражает намерение лица, сделавшего предложение, считать себя заключившим договор с тем адресатом, который примет это предложение. При этом оферта должна содержать существенные условия договора.

ОЦЕНКА:

1) представление специалиста о количественных и качественных характеристиках рассматриваемого предмета;

2) одна из предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, включает в себя требование о том, чтобы активы или пассивы отражались в бухгалтерской отчетности по величине, определенной в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету.

ОШИБКА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ — непреднамеренное нарушение верности данных учета и отчетности, совершенное в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях, недосмотра в полноте учета или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества, расчетов.

ОШИБКА ДОПУСТИМАЯ в аудите — максимальное значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете или отчетности экономического субъекта, обнаруженной аудитором в ходе аудиторской выборки, которое аудитор еще может допустить, не создавая при этом угрозы достижению целей аудита.

**** Ошибка аномальная*** — аномальная ошибка подразумевает ошибку, являющуюся следствием единичного случая, которая не может произойти повторно за исключением

специфических определенных ситуаций и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности.

* ***Ошибка*** — ошибкой называют непреднамеренное ошибочное действие при подготовке финансовой отчетности.

* ***Ошибка допустимая*** — это максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую готов принять аудитор.

* ***Ошибка ожидаемая*** — ошибка, которую аудитор ожидает встретить в генеральной совокупности.

ПЕРЕСЧЕТ (в соответствии с федеральным стандартом) — проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

ПЕРИОД ОТЧЕТНЫЙ — промежуток времени, определяемый нормативными документами по бухгалтерскому учету, который включает происходившие на его протяжении или относящиеся к нему факты хозяйственной деятельности, отражаемые экономическим субъектом в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

* ***Персонал*** — включает всех партнеров и профессиональный состав, задействованных в аудиторской деятельности фирмы.

* ***Персональные компьютеры*** — экономичные, но мощные автономные компьютеры общего пользования, обычно состоящие из монитора (дисплея для показа), кожуха, содержащего компьютерную электронику, и клавиатуры (и мыши). Все эти составляющие могут быть объединены воедино в портативных компьютерах (типа «лэп-топ»). Программы и сведения могут быть сохранены на внутреннем или жестком диске или отделяемых средствах хранения, например, CD и гибких дисках. ПК могут быть подсоединены к онлайновым сетям, принтерам и другим устройствам, например сканерам и модемам.

* ***Письмо о задании*** — документирует и подтверждает принятие аудитором назначения, цель и объем аудита, диапазон ответственности аудитора перед клиентом и формы любых отчетов.

ПЛАН АУДИТА — логическое описание предполагаемого объема и характера проведения аудита, особенностей экономического субъекта и специфики предполагаемой аудиторской проверки и используемых в процессе аудита методов и технических приемов.

ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА — один из обязательных этапов аудита, заключающийся в определении стратегии и тактики аудита, объема аудиторской проверки, разработки аудиторской программы и конкретных аудиторских процедур.

**** Планирование*** — включает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, временным рамкам и объему аудита.

ПОВЕДЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ АУДИТОРА — один из основных принципов аудита, заключающийся в том, что аудиторы в ходе осуществления аудиторской деятельности обязаны безусловно выполнять профессиональные правила поведения, разработанные общественными организациями аудиторов, нормы этики и традиции этой профессии.

**** Подсчет*** — состоит из проверки точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях или из осуществления самостоятельных подсчетов.

ПОДТВЕРЖДЕНИЕ (в соответствии с федеральным стандартом) — ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

**** Подтверждение внешнее*** — процесс получения и оценки аудиторского доказательства напрямую от третьего лица в ответ на запрос по поводу информации, касающейся определенной статьи учета, оказывающей влияние на предпосылки, сделанные руководством клиента в отношении финансовой отчетности.

ПОЛНОТА — одна из предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, включает в себя требование о том, чтобы все имеющие отношение к экономическому субъекту фактически существующие активы и пассивы и все имевшие место в отчетном периоде факты хозяйственной жизни этого экономического субъекта были отражены в бухгалтерском учете, в том числе на уровне необходимых аналитических признаков.

ПОЛОЖЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ — единые методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности на территории Российской Федерации.

ПОЛЬЗОВАТЕЛЬ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ — юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об экономическом субъекте. Внутренние

пользователи бухгалтерской отчетности включают в себя руководителей, учредителей, участников и собственников имущества экономического субъекта. Внешние пользователи бухгалтерской отчетности включают в себя в том числе инвесторов, кредиторов, контрагентов экономического субъекта, а также заинтересованные государственные органы.

**** Последующие события*** — в Международном стандарте финансовой отчетности 10 определяются два вида событий, как благоприятных, так и неблагоприятных, происходящих после окончания периода:

— события, обеспечивающие дополнительные доказательства условий, которые существовали на конец периода;

— события, указывающие на условия, возникшие после завершения периода.

ПРЕДПОСЫЛКИ ПОДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ — правила и принципы, которым в явной или не явной форме следуют руководители экономического субъекта при подготовке бухгалтерской отчетности. Аудитор при сборе аудиторских доказательств обязан учитывать, выполнялись в действительности эти предпосылки или нет и носят ли вызванные невыполнением предпосылок искажения бухгалтерской отчетности существенный характер, что позволит ему обоснованно сформулировать мнение аудитора. К предпосылкам подготовки бухгалтерской отчетности относятся следующие: существование; права и обязательства; наличие; полнота; оценка; точность; оформление и раскрытие.

**** Предпосылки*** — заявления руководства субъекта, сделанные в явной или неявной форме, воплощенные в финансовой отчетности (см. «Предпосылки подготовки финансовой отчетности»).

****Предпосылки подготовки финансовой отчетности*** — это предпосылки руководства, сделанные им в явной или неявной форме, которые воплощены в финансовой отчетности и могут быть разбиты на следующие категории:

— ***существование:*** актив или обязательство существуют на определенную дату;

— ***права и обязанности:*** актив или обязательство принадлежат субъекту на определенную дату;

— ***возникновение:*** хозяйственная операция или событие имели место в течение отчетного периода и относятся к субъекту;

— ***полнота:*** отсутствуют незафиксированные активы, обязательства, хозяйственные операции или события либо нераскрытые статьи учета;

— ***стоимостная оценка:*** актив или обязательство отражены по надлежащей балансовой стоимости;

— ***точное измерение:*** хозяйственная операция или событие отражаются в правильной сумме, а продажа или затрата относятся к правильному периоду времени;

— ***представление и раскрытие:*** статья раскрывается, классифицируется и описывается в соответствии с применимыми основными принципами финансовой отчетности.

**** Предсказание*** — это ожидаемая финансовая информация, подготавливаемая на основе:

— гипотетических допущений относительно будущих событий и действий руководства, которые, возможно, но не обязательно, будут иметь место, например, в таких случаях, когда некоторые субъекты находятся на организационной стадии или собираются значительно изменить характер деятельности;

— сочетания допущений, основанных на наиболее точных оценках, и гипотетических допущений.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ — передача бухгалтерской отчетности пользователям или ее публикация.

**** Прикладные средства контроля в компьютерных информационных системах*** — особые средства контроля над прикладными программами бухгалтерского учета, осуществляемого компьютеризированным способом. Данные прикладные средства применяются с целью разработки конкретных процедур контроля над прикладными программами бухгалтерского учета с тем, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что все хозяйственные операции разрешены руководством и зафиксированы, а также обработаны полно, точно и своевременно.

ПРИНЦИПЫ АУДИТА — этические и профессиональные нормы, определяющие отношения в ходе осуществления аудиторской деятельности аудитора (аудиторской организации) и экономического субъекта, подлежащего аудиту. Основные принципы аудита включают в себя: независимость; честность; объективность; профессионализм, компетентность и добросовестность; конфиденциальность информации; профессиональное поведение; выполнение правил (стандартов) аудиторской деятельности.

*** *Присутствие*** — присутствие предполагает нахождение в течение всего или части процесса, выполняемого другими лицами; например, присутствие при инвентаризации позволит аудитору проверить запасы, а также проследить выполнение управленческих процедур в отношении количественного подсчета, фиксирования такого подсчета, а также процедур контрольно-количественного подсчета.

*** *Причастность аудитора*** — аудитор является причастным к финансовой информации, когда он прилагает к такой информации свой отчет (заключение) или дает согласие на использование своего имени в связи с профессиональной деятельностью.

ПРОВЕРКА АУДИТОРСКАЯ — мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора, о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого экономического субъекта.

ПРОВЕРКА АУДИТОРСКАЯ ИНИЦИАТИВНАЯ — инициативный аудит может проводиться в любое время и в тех объемах, которые будут установлены самостоятельным решением органа управления экономического субъекта, являющегося юридическим лицом, либо решением физического лица, занимающегося предпринимательской деятельностью (инициаторов аудита).

ПРОВЕРКА АУДИТОРСКАЯ ОБЯЗАТЕЛЬНАЯ — обязательный аудит — ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя. Обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) организация является кредитной организацией, страховой организацией или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством РФ обязательные исчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

3) объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тысяч раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса превышают на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;

4) организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности соответствуют пункту 3. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта РФ финансовые показатели могут быть понижены;

5) обязательный аудит в отношении этих организаций или индивидуальных предпринимателей предусмотрен федеральным законом.

**** Прогноз*** — это ожидаемая финансовая информация, подготавливаемая на основе допущений в отношении будущих событий, наступления которых ожидает руководство, и действий, которые руководство намеревается предпринять к моменту подготовки информации (допущения, основанные на наиболее точных оценках).

ПРОГРАММА АУДИТА — совокупность методов и приемов аудита, оформленная документально в установленной форме. Программа аудита включает в себя перечень аудиторских процедур, применяемых в данной аудиторской проверке, а также их характер, сроки, масштаб и конкретных исполнителей.

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

**** Программа аудита*** — программа аудита определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для выполнения общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для ассистентов, привлеченных к аудиту, а также служит средством контроля за надлежащим выполнением работы.

**** Промежуточная финансовая информация (отчетность)*** — финансовая информация (которая может быть составлена в меньшем объеме, чем полная финансовая отчетность, в соответствии с вышеприведенным определением), составленная на промежуточные даты (обычно за полугодие или за квартал) по отношению к финансовому периоду.

**** Протоколы регистрации операций*** — отчеты, разработанные для создания документальных свидетельств для аудита для каждой операции, имевшей место в режиме онлайн. В таких отчетах обычно отражается информация об источниках операции (терминал, время и пользователь), а также все подробности операции.

ПРОФЕССИОНАЛИЗМ, КОМПЕТЕНТНОСТЬ И ДОБРОСОВЕСТНОСТЬ — один из основных принципов аудита, заключающийся в том, что аудитор должен обладать необходимой квалификацией, заботиться о поддержании своей квалификации на должном уровне, соблюдать требования нормативных документов. Аудитор не должен оказывать экономическим субъектам каких-либо работ или услуг, если он не уверен, что обладает достаточной квалификацией в данной области.

ПРОЧИЕ УСЛУГИ — услуги, которые разрешается оказывать аудиторам (аудиторским организациям) помимо собственно проведения аудиторских проверок. В соответствии с законом «Об аудиторской деятельности» перечень таких услуг включает:

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

2) налоговое консультирование;

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

4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;

5) правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;

6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценку стоимости имущества, оценку предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;

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

9) проведение маркетинговых исследований;

10) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

11) обучение в установленном законодательством РФ порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;

12) оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

ПРОЦЕДУРА АНАЛИТИЧЕСКАЯ — разновидность аудиторской процедуры, представляющая собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин ошибок и искажений.

**** Процедуры аналитические*** — аналитические процедуры представляют собой анализ имеющих важное значение коэффициентов и тенденций, включая последующее изучение их колебаний и взаимосвязей, если те не согласовываются с другой уместной информацией или отклоняются от предсказанных значений.

ПРОЦЕДУРЫ АНАЛИТИЧЕСКИЕ (в соответствии с федеральным стандартом) — анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственной операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

ПРОЦЕДУРА АУДИТОРСКАЯ — определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения

необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.

ПРОЦЕДУРА АУДИТОРСКАЯ ПО СУЩЕСТВУ — разновидность аудиторской процедуры, включающая в себя одно из двух: детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам; аналитическую процедуру.

**** Процедуры контроля*** — Процедуры контроля включают в себя такие политику и процедуры в дополнение к контрольной среде, которые установлены руководством для достижения специфических целей субъекта.

**** Процедуры проверки по существу*** — это процедуры, выполненные с целью получения аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности, и которые бывают двух видов:

— детальные тесты хозяйственных операций и сальдо счетов;

— аналитические процедуры.

ПРОЦЕДУРЫ СОГЛАСОВАННЫЕ — одна из услуг, сопутствующих аудиту, в соответствии с международными стандартами аудита: проверка, о проведении которой договорились аудитор, экономический субъект и, возможно, любая третья сторона. Тематика и объем такой проверки, а также характер представления ее результатов определяются соглашением сторон и могут отличаться от тех, которые характерны для обычного аудита. По результатам проведения согласованных процедур аудитор не должен готовить заключения, пользователи бухгалтерской отчетности могут с учетом этих результатов самостоятельно делать выводы о достоверности бухгалтерской отчетности.

**** Рабочие документы*** — это записи аудитора по планированию работы; о характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур; о результатах таких процедур и выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. Рабочие документы могут существовать в виде данных, хранимых на бумаге, фотопленке, в электронной форме и на других носителях информации.

**** Разумная уверенность*** — в ходе аудиторского задания аудитор обеспечивает высокий, но не абсолютный уровень уверенности, выраженной в аудиторском отчете (заключении) в позитивной форме как разумной уверенности в том, что информация, являвшаяся предметом аудита, свободна от существенных искажений.

РАЗУМНАЯ УВЕРЕННОСТЬ — аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности — это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое.

РЕПРЕЗЕНТАТИВНОСТЬ ВЫБОРКИ — свойство некоторой аудиторской выборки дать возможность аудитору сделать на ее основании правильные выводы о свойствах всей проверяемой совокупности; представительность выборки. Аудиторская выборка, не отвечающая этому свойству, называется нерепрезентативной (непредставительной).

РИСК АУДИТОРСКИЙ — субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет. Аудиторский риск включает в себя три компонента: внутрихозяйственный риск; риск системы внутреннего контроля; риск необнаружения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

**** Риск аудиторский (Риск средств контроля)*** — аудиторский риск — это риск выражения аудитором ненадлежащего аудиторского мнения в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

РИСК ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ — субъективно определяемая аудитором вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, классе фактов хозяйственной деятельности, бухгалтерской отчетности экономического субъекта в целом до их выявления системой внутреннего контроля или при допущении, что внутренний контроль отсутствует; характеристика степени подверженности возможным искажениям счета бухгалтерского учета, статьи баланса, класса фактов хозяйственной деятельности и бухгалтерской отчетности в целом.

РИСК НЕОБНАРУЖЕНИЯ — субъективно определяемая аудитором вероятность того, что применяемые в ходе аудиторской проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие ошибки и искажения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, имеющие существенный характер по отдельности, либо в совокупности; показатель эффективности работы аудитора, зависит от особенностей проведения конкретной аудиторской проверки.

**** Риск необнаружения*** — риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение в сальдо счетов или классах операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций.

**** Риск неотъемлемый*** — неотъемлемый риск отражает подверженность сальдо счетов или классов операций искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

**** Риск, не связанный с использованием выборочного метода***, является следствием факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки. Например, в большинстве случаев аудиторское доказательство носит скорее убеждающий, нежели исчерпывающий характер, и аудитор может воспользоваться ненадлежащими процедурами или же неправильно трактовать доказательство и оказаться не в состоянии распознать ошибку.

**** Риск, связанный с использованием выборочного метода***, возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог бы быть сделан в том случае, если бы ко всей генеральной совокупности в целом были бы применены те же самые процедуры аудита.

**** Риск, связанный с окружающей средой*** — при определенных обстоятельствах к факторам, относящимся к определению неотъемлемого риска в процессе разработки общего плана аудита, можно отнести риск существенного искажения финансовой отчетности в результате аспектов, относящихся к окружающей среде.

РИСК СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ — субъективно определяемая аудитором вероятность того, что

существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять искажения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности, и (или) препятствовать возникновению таких нарушений; характеристика степени надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля экономического субъекта.

**** Руководства заявления*** — заявления, сделанные руководством аудитору в ходе аудита как по собственной инициативе, так и в ответ на конкретные запросы.

**** Руководство*** — в руководство входят должностные и иные лица, которые также выполняют старшие управленческие функции. Директоры и члены аудиторского комитета входят в состав руководства только в тех случаях, когда они осуществляют такие функции.

**** Руководящие полномочия (Управление корпоративное).*** Термин «Руководящие полномочия» описывает роль лиц, которым доверено осуществление надзора, контроля и направления деятельности субъекта. Лица, наделенные руководящими полномочиями, обычно отвечают за достижение поставленных перед предприятием целей, составление финансовой и другой отчетности для ее представления тем, кто в них заинтересован. Члены управления могут быть отнесены к лицам, наделенным руководящими полномочиями, только в том случае, если они выполняют эти функции.

**** Сальдо начальные*** — Начальные сальдо — это сальдо счетов, существующее на начало отчетного периода. Начальные сальдо определяются исходя из завершающих сальдо счетов предыдущего периода и отражают результаты хозяйственных операций предыдущих периодов, а также учетную политику, применявшуюся в предыдущем периоде.

**** Связанные стороны*** — понятие «связанных сторон» и «операций между связанными сторонами» определяется в Международном стандарте финансовой отчетности 24 следующим образом:

Связанная сторона — стороны считаются связанными, если в процессе принятия финансовых и производственных решений одна сторона может контролировать другую сторону или оказывает важное влияние на другую сторону.

Операция между связанными сторонами — передача ресурсов или обязательств одной из связанных сторон

другой стороне, вне зависимости от того, взимается ли за такую передачу плата.

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА — совокупность конкретных форм и методов, обеспечивающих возможность для данной организации вести учет своего имущества, обязательств и хозяйственных операций в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в учетных регистрах на основании первичных документов, т. е. осуществлять ведение бухгалтерского учета, а также формировать бухгалтерскую отчетность.

**** Система бухгалтерского учета*** — это совокупность действий и учетных записей субъекта, посредством которых обрабатываются хозяйственные операции для ведения отчетных финансовых документов. Такие системы применяются в целях идентификации, сбора, анализа, расчета, классификации, регистрации, обобщения и отражения в отчетах хозяйственных операций и других событий.

СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ — совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в том числе включает организованные внутри данного экономического субъекта и его силами надзор и проверку:

— точности и полноты документации бухгалтерского учета;

— своевременности подготовки достоверной отчетности;

— предотвращения ошибок и искажений;

— исполнения приказов и распоряжений;

— обеспечения сохранности имущества организации.

**** Система внутреннего контроля***. Включает всю политику и процедуры (средства внутреннего контроля), принятые руководством субъекта для содействия в реализации целей руководства, предусматривающих, насколько это практически выполнимо, упорядоченное и эффективное ведение бизнеса, включая строгое следование политике руководства, обеспечение сохранности активов, предотвращение и обнаружение фактов мошенничества и ошибок, аккуратность и полноту бухгалтерских записей, а также своевременную подготовку достоверной финансовой информации. Система внутреннего контроля выходит за рамки тех

вопросов, которые непосредственно относятся к функциям системы бухгалтерского учета.

СКЕПТИЦИЗМ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ АУДИТОРА — необходимое качество аудитора, заключающееся в том, что он при формировании своего мнения всегда должен принимать во ' внимание, что в силу объективных и субъективных причин получаемые им аудиторские доказательства могут быть неверными, содержать ошибки и искажения.

СОБЫТИЯ ДО ДАТЫ СОСТАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ — ситуации и факты хозяйственной жизни, существенно изменяющие представления о финансовом состоянии экономического субъекта и результатах его хозяйственной деятельности, отраженных в бухгалтерской отчетности на дату ее составления.

СОВОКУПНОСТЬ ПРОВЕРЯЕМАЯ — в аудите — совокупность всех проверяемых на данном участке аудита элементов документации бухгалтерского учета или объектов проверки; аналог используемого в математической статистике и ее приложениях понятия «Генеральная совокупность». При тестировании системы внутреннего контроля — различные документы, позволяющие подтвердить существование внутреннего контроля, при тестировании счетов — записи или документы, служащие обоснованием сальдо или оборотов по счетам.

**** Совокупность генеральная*** — Генеральная совокупность означает полный набор данных, из которых аудитор набирает отобранную совокупность и в отношении которой аудитор хочет сделать выводы. Генеральная совокупность подразделяется на страты, или подсовокупности, где каждая страта проверяется отдельно. Выражение «генеральная совокупность» включает в себя понятие «страта».

**** Среда ИТ*** — это политики и процедуры, применяемые субъектом, а также его инфраструктура ИТ (технические средства, операционные системы и т.д.) и программное обеспечение, используемое субъектом для проведения хозяйственной деятельности и достижения стратегических целей.

СРЕДА КОНТРОЛЬНАЯ — понятие, характеризующее общее отношение, осведомленность и практические действия, мероприятия и процедуры руководства и (или) собственников проверяемого экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля на данном экономическом субъекте.

*** *Среда контрольная*** включает в себя общее отношение, осведомленность и действия директоров и руководства, в отношении системы внутреннего контроля, а также важности такой системы для субъекта.

СРЕДСТВА КОНТРОЛЯ — составные части системы внутреннего контроля, установленные руководством экономического субъекта на отдельных направлениях и участках хозяйственной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления ею.

*** *Средства контроля доступа*** — это процедуры, созданные для ограничения доступа к онлайновым терминалам, программам и данным. Средства контроля доступа состоят из «идентификации пользователя» и «разрешения на доступ пользователя». «Идентификация пользователя», как правило, предназначена для установления личности пользователя с помощью уникального имени входа в систему, паролей, корточек доступа и биометрических сведений. «Разрешение на доступ пользователя» включает правила доступа для определения тех компьютерных ресурсов, которыми данный пользователь имеет право пользоваться. В частности, эти процедуры созданы для предотвращения или обнаружения:

— неразрешенного доступа к онлайновым терминалам, программам и данным;

— занесения неразрешенных операция;

— неразрешенных изменений в файлах данных;

— использования компьютерных программ неуполномоченным персоналом;

— использование компьютерных программ, доступ к которым не был разрешен.

*** *Средства программного контроля*** — процедуры, созданные для предотвращения или обнаружения случаев ненадлежащего изменения компьютерных программ, доступ к которым обеспечивается через онлайновые терминальные устройства. Доступ может быть ограничен с помощью средств контроля, таких как отдельное использование операционной или программной библиотек, или отдельное использование специализированного библиотечного программного обеспечения. Необходимо обеспечить надлежащее документирование изменений программ в режиме онлайн, а также их соответствующий контроль и мониторинг.

СТОРОНЫ ЗАИНТЕРЕСОВАННЫЕ — стороны считаются заинтересованными, если одна сторона руководит

или оказывает значительное влияние на принятие принципиальных и(или) текущих решений другой стороны.

* ***Стратификация*** — процесс деления генеральной совокупности на подсовокупности, каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (часто — с денежной стоимостью).

СУБЪЕКТ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ — для целей правил (стандартов) аудиторской деятельности — физические и юридические лица, подлежащие аудиту, клиенты и заказчики аудиторов (аудиторских организаций). К экономическим субъектам относятся независимо от организационно-правовых форм и видов собственности предприятия, их объединения (союзы, ассоциации, концерны, — отраслевые, межотраслевые, региональные и другие объединения), организации и учреждения, банки и кредитные учреждения, а также их союзы и ассоциации, страховые организации, товарные и фондовые биржи, инвестиционные, пенсионные, общественные и другие фонды, а также граждане, осуществляющие самостоятельную предпринимательскую деятельность.

СУЖДЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ АУДИТОРА — точка зрения аудитора, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений в обстоятельствах, когда строго формализованный подход является невозможным.

СУЩЕСТВЕННОСТЬ — существенными в аудите признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская организация должна основываться на внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ, не устанавливают более жесткие требования. Использование принципа существенности при составлении аудиторского заключения означает, что в нем изложены все существенные обстоятельства, обнаруженные при проведении аудита; никакие иные существенные обстоятельства не были обнаружены аудиторской организацией при проведении аудита.

* ***Существенность***. Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит

от размера статьи учета или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях их пропуска или искажения. Таким образом, существенность скорее определяет пороговое значение или точку отсечения, нежели является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной.

**** Существенное искажение факта*** — существенное искажение фактов в прочей информации, не связанной с аспектами проаудированной финансовой отчетности, имеет место, когда такая информация некорректно излагается или представляется.

**** Существенные недочеты*** — недочеты в средствах внутреннего контроля, способные оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

СУЩЕСТВОВАНИЕ — одна из предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, включает в себя требование о том, чтобы актив или пассив экономического субъекта реально существовали на отчетную дату.

ТЕСТ СКВОЗНОЙ — один из способов получения аудиторских доказательств, заключающийся в отслеживании отражения конкретных фактов хозяйственной жизни в документации бухгалтерского учета.

**** Тест сквозной*** — сквозной тест предполагает прослеживание несколько хозяйственных операций через систему бухгалтерского учета.

ТЕСТ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ — разновидность аудиторской процедуры, заключающийся в проверке работоспособности и надежности конкретного средства контроля.

**** Тесты средств контроля*** — тесты средств контроля выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно действенности:

— организации систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, то есть того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений;

— функционирования средств внутреннего контроля в течение периода.

ТОЧНОСТЬ Одна из предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, включает в себя требование о том, чтобы факты хозяйственной жизни экономического субъекта были верно отражены в бухгалтерском учете в правильном суммовом выражении, а доходы и расходы были правильно отнесены к соответствующим отчетным периодам.

УРОВЕНЬ ГАРАНТИЙ АУДИТОРСКИХ — субъективная оценка аудитором надежности своего мнения о том, выполняются ли некоторые предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности экономического субъекта с точки зрения пользователя этой бухгалтерской отчетности.

УРОВЕНЬ СУЩЕСТВЕННОСТИ — предельное значение искажения бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения; количественная характеристика существенности.

УСЛУГИ, СОПУТСТВУЮЩИЕ АУДИТУ, — включают обзорные проверки, согласованные процедуры и компиляции.

УЧЕТ БУХГАЛТЕРСКИЙ — упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах экономического субъекта и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех фактов хозяйственной жизни.

ФАКТ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ — действие или событие в хозяйственной деятельности экономического субъекта, изменяющее состав его активов, пассивов или финансовых результатов.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН — нормативно-правовой акт, принимаемый Федеральным Собранием Российской Федерации в соответствии с процедурой, предусмотренной Конституцией Российской Федерации. Принятие федерального закона включает ряд стадий — законодательная инициатива, обсуждение законопроекта, принятие закона и его опубликование. Федеральный закон регулирует, как правило, наиболее важные общественные отношения.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ» определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ» определяет правовые основы бухгалтерского учета в Российской Федерации.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (в соответствии с федеральным стандартом) — нормативный акт, разработанный с учетом международных стандартов аудита и устанавливающий единые цели и основные принципы проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны соблюдать.

**** Характер надлежащий*** — надлежащий характер — это оценка качества аудиторского доказательства и его уместности в отношении конкретной предпосылки, а также надежности последней.

ЦЕЛЬ АУДИТА — выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

ЧЕСТНОСТЬ — один из основных принципов аудита, заключающийся в том, что аудитор в ходе осуществления аудиторской деятельности должен быть прямым, правдивым, верным профессиональному долгу.

**** Шифрация (криптография)*** — процесс преобразования программ и информации в форму, не поддающуюся пониманию без доступа к специальным декодирующим алгоритмам (криптографические ключи). Например, конфиденциальная информация о персональных сведениях в системе расчета заработной платы может быть зашифрована для предотвращения ее неразрешенного раскрытия или модификации. Шифрация может обеспечить эффективное средство контроля по защите конфиденциальных и чувствительных программ и информации от неразрешенного доступа и модификации. Однако эффективность безопасности зависит от соответствующих средств контроля над доступом к криптографическим ключам.

ЭКСПЕРТ в аудите — не состоящий в штате аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и (или) опыт в определенной области, либо по определенному вопросу, отличным от бухгалтерского учета и аудита, и дающий по соглашению с аудиторской организацией заключение по такому вопросу. В качестве эксперта аудиторская организация может привлечь для оказания услуг специализированную организацию, являющуюся юридическим лицом.

**** Эксперт*** — физическое лицо или фирма, обладающие специальными умениями, знаниями и опытом в конкретной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

ЭКСТРАПОЛИРОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ в аудите — распространение результатов проверки аудиторской выборки на всю проверяемую совокупность.

**** Электронный обмен данными (ЭОД)*** — электронная передача документов между организациями в машинно-читаемой форме.

Приложения

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН
от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ

ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
Принят Государственной Думой
24 декабря 2008 года

Одобрен Советом Федерации
29 декабря 2008 года

Статья 1. Аудиторская деятельность

1. Настоящий Федеральный закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

2. Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) — деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

3. Аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.

4. Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности.

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

6. Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы (индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность) не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных настоящей статьей.

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

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

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

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

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

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

6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочную деятельность;

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

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

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

8. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в бухгалтерской и финансовой документации которого содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 2. Законодательство Российской Федерации и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом, Федеральным законом от 1 декабря 2007 года N 315-ФЗ «О саморегулируемых

организациях» (далее — Федеральный закон «О саморегулируемых организациях»), другими федеральными законами, а также принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами.

Статья 3. Аудиторская организация

1. Аудиторская организация — коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

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

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

Статья 4. Аудитор

1. Аудитор — физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

2. Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

3. Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, предусмотренных статьей 1 настоящего Федерального закона.

4. Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги в соответствии со статьей 1 настоящего Федерального закона, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом.

Статья 5. Обязательный аудит

1. Обязательный аудит проводится в случаях, если:

1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, фондом, источником образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

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

4) в иных случаях, установленных федеральными законами.

2. Обязательный аудит проводится ежегодно.

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

4. Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, а также на проведение бухгалтерской (финансовой) отчетности государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21 июля 2005 года N 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

Статья 6. Аудиторское заключение

1. Аудиторское заключение — официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий

выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

2. Аудиторское заключение должно содержать:

1) наименование «Аудиторское заключение»;

2) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);

3) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;

4) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членами которой являются указанные аудиторская организация или индивидуальный аудитор, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций;

5) перечень бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности между аудируемым лицом и аудиторской организацией, индивидуальным аудитором;

6) сведения о работе, выполненной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (объем аудита);

7) мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности;

8) указание даты заключения.

3. Требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

4. Аудиторское заключение представляется аудиторской организацией, индивидуальным аудитором только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

5. Заведомо ложное аудиторское заключение — аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

Статья 7. Стандарты аудиторской деятельности и кодекс профессиональной этики аудиторов

1. Федеральные стандарты аудиторской деятельности:

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

2) разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;

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

2. Стандарты саморегулируемой организации аудиторов:

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

2) не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности;

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

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

3. Кодекс профессиональной этики аудиторов — свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности.

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

Статья 8. Независимость аудиторских организаций, аудиторов

1. Аудит не может осуществляться:

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

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

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

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

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

6) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в близком родстве

(родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов).

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

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

Статья 9. Аудиторская тайна

1. Аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, предусмотренных настоящим Федеральным законом, за исключением:

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

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

3) сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

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

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

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

5. Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности (далее — уполномоченный федеральный орган), и его работники, саморегулируемые организации аудиторов, их члены и работники, а также иные лица, получившие доступ к сведениям и документам, составляющим аудиторскую тайну, в соответствии с настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами, обязаны обеспечить (сохранять) конфиденциальность таких сведений и документов.

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

Статья 10. Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов

1. Аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций,

индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

2. Аудиторская организация, аудитор обязаны:

1) проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;

2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

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

4. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов.

5. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 4 статьи 5 настоящего Федерального закона, осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган.

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

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

8. Плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора, за исключением аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций,

указанных в части 4 статьи 5 настоящего Федерального закона, осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

9. Плановые внешние проверки качества работы каждой аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 4 статьи 5 настоящего Федерального закона, осуществляются:

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

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

10. Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора может являться поданная в саморегулируемую организацию аудиторов или уполномоченный федеральный орган жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики аудиторов. Иные основания для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора устанавливаются законодательством Российской Федерации.

11. Уполномоченный федеральный орган обязан проинформировать саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является проверенная аудиторская организация, о результатах проверки и решении, принятом в отношении указанной аудиторской организации.

Статья 11. Квалификационный аттестат аудитора

1. Квалификационный аттестат аудитора выдается при условии, что лицо, претендующее на его получение (далее — претендент):

1) сдало квалификационный экзамен;

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

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

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

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

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

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

1) претендент не соответствует требованиям части 1 настоящей статьи;

2) после сдачи квалификационного экзамена обнаруживается несоответствие претендента требованию части 3 настоящей статьи.

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

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

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

Статья 12. Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора

1. Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях:

1) получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным статьей 11 настоящего Федерального закона;

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

3) несоблюдения аудитором требований статей 8 и 9 настоящего Федерального закона;

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

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

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

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

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

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

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

г) иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами;

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

8) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

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

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

4. Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основаниям, предусмотренным пунктами 1 (в части получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов), 3—5 части 1 настоящей статьи, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

5. Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основаниям, предусмотренным пунктом 2 части 1 настоящей статьи, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

Статья 13. Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора

1. При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе:

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

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

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

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

а) непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации;

б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

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

2. При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны:

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

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

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

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

Статья 14. Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Статья 15. Государственное регулирование аудиторской деятельности

1. Функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган.

2. Функциями государственного регулирования аудиторской деятельности являются:

1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных настоящим Федеральным законом;

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

4) анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;

5) иные предусмотренные настоящим Федеральным законом функции.

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

Статья 16. Совет по аудиторской деятельности

1. В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе создается совет по аудиторской деятельности.

2. Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:

1) рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;

3) одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также кодекс профессиональной этики аудиторов;

4) оценивает деятельность саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию этой деятельности;

5) вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления им внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

6) рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

7) осуществляет в соответствии с настоящим Федеральным законом и положением о совете по аудиторской деятельности иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

3. Для осуществления функций, предусмотренных частью 2 настоящей статьи, совет по аудиторской деятельности вправе запрашивать у саморегулируемых организаций аудиторов копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов и иную необходимую информацию и документацию.

4. Состав совета по аудиторской деятельности утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

5. В состав совета по аудиторской деятельности входят:

1) 10 представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат ротации один раз в три года не менее чем на 25 процентов их общего числа;

2) два представителя уполномоченного федерального органа;

3) по одному представителю от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере развития предпринимательской деятельности, от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по принятию нормативных правовых актов, контролю и надзору в сфере финансовых рынков, и от Центрального банка Российской Федерации;

4) два представителя от саморегулируемых организаций аудиторов, кандидатуры которых выдвигаются совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Представители саморегулируемых организаций аудиторов подлежат ротации один раз в год.

6. Членами совета по аудиторской деятельности не могут быть члены рабочего органа совета, за исключением представителей уполномоченного федерального органа.

7. Председатель совета по аудиторской деятельности избирается на первом заседании совета из представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, входящих в состав совета.

8. Секретарем совета по аудиторской деятельности является представитель уполномоченного федерального органа из числа членов совета.

9. Заседания совета по аудиторской деятельности созываются председателем совета по мере необходимости, но не реже одного раза в три месяца. Заседание совета по аудиторской деятельности считается правомочным, если на нем присутствуют не менее двух третей членов совета.

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

11. В целях подготовки решений совета по аудиторской деятельности создается его рабочий орган.

12. Состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности и его численность утверждаются уполномоченным федеральным органом.

13. В состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности входят руководители постоянно действующих коллегиальных органов управления и другие представители всех саморегулируемых организаций аудиторов, руководитель единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с настоящим Федеральным законом, представители

уполномоченного федерального органа, а также представители научной и педагогической общественности.

14. Число представителей саморегулируемых организаций аудиторов в рабочем органе совета по аудиторской деятельности должно составлять не менее 70 процентов общего числа членов рабочего органа совета.

15. Состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности (за исключением руководителей постоянно действующих коллегиальных органов управления саморегулируемых организаций аудиторов, представителей уполномоченного федерального органа, руководителя единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с настоящим Федеральным законом) подлежит ротации один раз в три года не менее чем на 30 процентов общего числа членов рабочего органа совета, за исключением руководителей постоянно действующих коллегиальных органов управления саморегулируемых организаций аудиторов, представителей уполномоченного федерального органа, руководителя единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с настоящим Федеральным законом.

16. Сведения о деятельности совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа должны быть открытыми и общедоступными.

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

Статья 17. Саморегулируемая организация аудиторов

1. Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

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

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

1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, соответствующих установленным настоящим Федеральным законом требованиям к членству в такой организации;

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

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

4. Для осуществления деятельности в качестве саморегулируемой организации аудиторов некоммерческой организацией должны быть созданы специализированные органы, осуществляющие контроль за соблюдением членами саморегулируемой организации аудиторов требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов и рассмотрение дел о применении в отношении членов саморегулируемой организации аудиторов мер дисциплинарного воздействия.

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

6. Саморегулируемая организация аудиторов наряду с правами, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», имеет право устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные к требованиям, предусмотренным настоящим Федеральным законом, требования, обеспечивающие их ответственность

при осуществлении аудиторской деятельности, разрабатывать и устанавливать дополнительные к мерам, предусмотренным настоящим Федеральным законом, меры дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, организовывать профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

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

1) участвует в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии, предусмотренной настоящим Федеральным законом;

2) сообщает в уполномоченный федеральный орган об изменениях в сведениях о саморегулируемой организации аудиторов для внесения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов, а также о возникшем несоответствии саморегулируемой организации аудиторов требованиям, установленным частью 3 настоящей статьи, не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения соответственно указанных изменений в сведениях или несоответствия;

3) сообщает в уполномоченный федеральный орган о дополнительных к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, требованиях, предусмотренных саморегулируемой организацией аудиторов в своих стандартах, а также о дополнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею кодекс профессиональной этики аудиторов, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;

4) представляет в уполномоченный федеральный орган отчет об исполнении саморегулируемой организацией аудиторов, ее членом или членами требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в порядке, сроки и по форме, которые определяются уполномоченным федеральным органом;

5) подтверждает соблюдение аудиторами, являющимися членами этой саморегулируемой организации аудиторов,

требования об обучении по программам повышения квалификации;

6) не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса, представляет в уполномоченный федеральный орган и совет по аудиторской деятельности по их запросам копии решений органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов;

7) оказывает содействие представителям совета по аудиторской деятельности в ознакомлении с деятельностью саморегулируемой организации аудиторов.

8. Представители уполномоченного федерального органа и совета по аудиторской деятельности вправе присутствовать на собраниях (заседаниях) органов управления и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов, а также на иных проводимых ею мероприятиях.

9. Саморегулируемая организация аудиторов не может являться членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

10. В случае, если членами саморегулируемой организации аудиторов являются физические лица и (или) организации, не являющиеся соответственно аудиторами и аудиторскими организациями, в деятельности органов управления такой организации должна быть обеспечена независимость аудиторов и аудиторских организаций при осуществлении ими функций, непосредственно связанных с аудиторской деятельностью.

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

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

13. Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности саморегулируемой организации аудиторов должен проводиться аудиторской организацией, являющейся членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

14. Формирование компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации

аудиторов и размещение средств такого фонда (таких фондов) осуществляются в порядке, установленном Федеральным законом «О саморегулируемых организациях».

Статья 18. Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов

1. Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает требования к членству в ней аудиторских организаций, аудиторов, которые должны быть едиными соответственно для всех аудиторских организаций — членов саморегулируемой организации аудиторов и аудиторов — членов саморегулируемой организации аудиторов и не должны противоречить требованиям, предусмотренным частями 2 и 3 настоящей статьи.

2. Требованиями к членству аудиторских организаций в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

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

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

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

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

5) безупречная деловая репутация;

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

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

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

3. Требованиями к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов являются следующие требования:

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;

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

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

4. Аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов.

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

1) учредительные документы;

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

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

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

5) список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями, с приложенными к нему выписками из реестра

аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документами, подтверждающими размеры долей указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации;

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

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

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

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

1) квалификационный аттестат аудитора;

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

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

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

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

7. В саморегулируемую организацию аудиторов представляются оригиналы документов или их надлежащим образом заверенные копии. Оригиналы учредительных документов, квалификационных аттестатов аудитора, документов, подтверждающих внесение записей о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц и об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, принимаются саморегулируемой организацией аудиторов для ознакомления и возвращаются представившему их лицу. В саморегулируемой организации аудиторов в этом случае сохраняются копии документов, заверенные уполномоченным лицом этой саморегулируемой организации аудиторов. Правилами приема в члены саморегулируемой организации аудиторов может быть установлено требование о представлении надлежаще заверенных переводов на русский язык документов, исполненных полностью или в какой-либо их части на иностранном языке.

8. Саморегулируемая организация аудиторов в течение 30 рабочих дней со дня, следующего за днем представления указанных в настоящей статье документов, принимает решение о приеме либо об отказе в приеме в члены данной саморегулируемой организации аудиторов.

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

10. В случае неуплаты взносов, указанных в части 9 настоящей статьи, в течение 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов, такое решение признается саморегулируемой организацией аудиторов недействительным.

11. Физическое лицо, в отношении которого решение о принятии в члены саморегулируемой организации аудиторов признано недействительным, вправе снова подать в установленном настоящей статьей порядке документы для приема в члены саморегулируемой организации аудиторов при условии, что со дня выдачи ему квалификационного аттестата аудитора либо со дня завершения прохождения

им обучения по программам повышения квалификации, установленного статьей 11 настоящего Федерального закона, не прошло одного года.

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

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

2) представление документов, не соответствующих требованиям, установленным настоящей статьей;

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

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

5) прекращение членства аудиторской организации, аудитора в данной или иной саморегулируемой организации аудиторов (за исключением прекращения членства по основаниям, предусмотренным пунктами 1, 4, 8 части 15 настоящей статьи), если со дня принятия решения о прекращении членства прошло менее трех лет.

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

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

15. Основанием для прекращения членства в саморегулируемой организации аудиторов является:

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

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

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

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

5) ликвидация аудиторской организации;

6) аннулирование квалификационного аттестата аудитора;

7) признание аудиторского заключения заведомо ложным;

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

9) другие основания, предусмотренные федеральными законами.

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

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

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

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

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

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

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

Статья 19. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций

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

2. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется саморегулируемыми организациями аудиторов в отношении своих членов. Ведение контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций осуществляется уполномоченным федеральным органом.

3. Порядок ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций, а также перечень включаемых в них сведений устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

4. Реестр аудиторов и аудиторских организаций и контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций ведутся на бумажном и электронном носителях. При несоответствии между записями на бумажном носителе и электронном носителе приоритет имеют записи на бумажном носителе.

5. Сведения, содержащиеся в реестре аудиторов и аудиторских организаций, являются открытыми и общедоступными. Указанные сведения представляются саморегулируемой организацией аудиторов по письменному запросу заинтересованного лица не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за днем получения письменного запроса.

6. Сведения о члене саморегулируемой организации аудиторов должны быть внесены саморегулируемой организацией аудиторов в реестр аудиторов и аудиторских организаций не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем вступления в силу решения о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов.

7. Саморегулируемая организация аудиторов не вправе:

1) выдвигать какие-либо требования или условия при внесении в реестр аудиторов и аудиторских организаций сведений о лице, решение о приеме которого в члены этой саморегулируемой организации аудиторов вступило в силу;

2) взимать плату за внесение сведений в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

8. Аудиторская организация, аудитор обязаны в письменной форме уведомлять саморегулируемую организацию аудиторов, членами которой они являются, о всех изменениях содержащихся в реестре аудиторов и аудиторских организаций сведений в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения таких изменений.

9. Сведения о прекращении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов должны быть внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем прекращения членства.

10. Саморегулируемая организация аудиторов обязана в течение семи рабочих дней со дня, следующего за днем внесения сведений об аудиторской организации, аудиторе в реестр аудиторов и аудиторских организаций, а также со дня, следующего за днем внесения изменений в содержащиеся в реестре аудиторов и аудиторских организаций сведения об аудиторской организации, аудиторе, передавать соответствующую информацию в уполномоченный федеральный орган для внесения в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций, а также раскрывать такую информацию.

11. Уполномоченный федеральный орган в течение пяти рабочих дней со дня, следующего за днем получения указанной в части 10 настоящей статьи информации, вносит соответствующие сведения или изменения в сведения в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций.

12. Саморегулируемая организация аудиторов ведет реестр аудиторов и аудиторских организаций в отношении своих членов, отвечающих требованиям статей 3 и 4 настоящего Федерального закона, начиная со дня внесения сведений о ней в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов в порядке, установленном настоящей статьей.

Статья 20. Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов

1. В отношении члена саморегулируемой организации аудиторов, допустившего нарушение требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских

организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести члену саморегулируемой организации аудиторов предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований настоящего Федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудиторов;

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

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

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

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

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

1) участвовать в осуществлении аудиторской деятельности;

2) давать рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию лицам, желающим вступить в члены саморегулируемой организации аудиторов;

3) участвовать в работе выборных и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов.

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

1) заключать договоры оказания аудиторских услуг;

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

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

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

1) вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки качества ее работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований настоящего Федерального закона, федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;

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

4) направить саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является аудиторская организация,

обязательное для исполнения предписание об исключении аудиторской организации из саморегулируемой организации аудиторов.

Статья 21. Ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов

1. Ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов осуществляется уполномоченным федеральным органом.

2. Для внесения сведений о некоммерческой организации, соответствующей установленным статьей 17 настоящего Федерального закона требованиям, в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов некоммерческая организация подает в уполномоченный федеральный орган заявление, а также представляет следующие документы:

1) копию свидетельства о государственной регистрации некоммерческой организации;

2) копию устава некоммерческой организации;

3) перечень членов некоммерческой организации — физических лиц, соответствующих требованиям к членству в саморегулируемой организации аудиторов;

4) перечень членов некоммерческой организации — коммерческих организаций, соответствующих требованиям к членству в саморегулируемой организации аудиторов;

5) заверенные некоммерческой организацией копии документов, подтверждающих государственную регистрацию ее членов — юридических лиц;

6) копию утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов;

7) копию решения (решений) некоммерческой организации об утверждении стандартов саморегулируемой организации аудиторов и копии таких стандартов (при наличии);

8) копию решения некоммерческой организации о принятии одобренного советом по аудиторской деятельности кодекса профессиональной этики аудиторов и копию такого кодекса;

9) копии документов, подтверждающих создание некоммерческой организацией специализированных органов, предусмотренных Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», копии положений о таких органах и копии документов о составе участвующих в их работе лиц;

10) заверенные некоммерческой организацией копии документов, подтверждающих наличие компенсационного фонда (компенсационных фондов), создание которого (которых) предусмотрено настоящим Федеральным законом.

3. Уполномоченный федеральный орган в течение 40 рабочих дней со дня, следующего за днем получения указанных в части 2 настоящей статьи документов, рассматривает и проверяет сведения о некоммерческой организации. Не позднее пяти рабочих дней после дня окончания рассмотрения и проверки документов, указанных в части 2 настоящей статьи, уполномоченный федеральный орган вносит сведения о некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов или принимает решение об отказе во внесении сведений о некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

4. Основанием для принятия решения об отказе во внесении сведений о некоммерческой организации в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов является:

1) несоответствие некоммерческой организации требованиям, предусмотренным частью 3 статьи 17 настоящего Федерального закона;

2) представление некоммерческой организацией документов, не соответствующих установленным настоящим Федеральным законом требованиям;

3) непредставление предусмотренных частью 2 настоящей статьи документов;

4) представление некоммерческой организацией документов, содержащих недостоверную информацию;

5) исключение из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов по основаниям, предусмотренным пунктами 3—6 части 5 настоящей статьи, при условии, что с момента исключения прошло менее одного года.

5. Основанием для исключения уполномоченным федеральным органом сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов является:

1) заявление саморегулируемой организации аудиторов об исключении сведений о ней из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов;

2) ликвидация или реорганизация некоммерческой организации;

3) выявление недостоверных сведений в документах, представленных некоммерческой организацией в соответствии с частью 2 настоящей статьи;

4) отказ саморегулируемой организации аудиторов от участия в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии, предусмотренной настоящим Федеральным законом;

5) неоднократное невыполнение саморегулируемой организацией аудиторов в течение одного календарного года требований настоящего Федерального закона и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов о ведении реестра аудиторов и аудиторских организаций, в том числе требования о передаче соответствующей информации в уполномоченный федеральный орган для ведения контрольного экземпляра такого реестра;

6) вступившее в законную силу решение суда об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов.

6. Основанием для обращения уполномоченного федерального органа в арбитражный суд с заявлением об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов является:

1) выявление по результатам проверки несоответствия саморегулируемой организации аудиторов требованиям, предусмотренным частью 3 статьи 17 настоящего Федерального закона;

2) выявление по результатам проверки саморегулируемой организации аудиторов, проведенной уполномоченным федеральным органом, несоответствия деятельности саморегулируемой организации аудиторов требованиям законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;

3) неисполнение и (или) несоблюдение сроков исполнения саморегулируемой организацией аудиторов предусмотренных настоящим Федеральным законом обязательных для исполнения предписаний уполномоченного федерального органа.

7. Со дня принятия судом к производству заявления уполномоченного федерального органа об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного

реестра саморегулируемых организаций аудиторов до дня вступления в законную силу решения суда саморегулируемая организация аудиторов не вправе принимать аудиторские организации, аудиторов в свои члены.

8. В случае, предусмотренном частью 7 настоящей статьи, либо в случае исключения сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов аудиторские организации, аудиторы, являющиеся членами такой саморегулируемой организации, вправе вступать в члены иной саморегулируемой организации аудиторов.

9. В течение 60 рабочих дней со дня, следующего за днем исключения сведений о саморегулируемой организации аудиторов из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, аудиторские организации, аудиторы, являвшиеся членами этой саморегулируемой организации и не вступившие в члены иной саморегулируемой организации аудиторов, осуществляют аудиторскую деятельность в порядке, установленном настоящим Федеральным законом, при этом аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе заключать договоры оказания аудиторских услуг.

10. По истечении срока, установленного частью 9 настоящей статьи, сведения об аудиторских организациях, аудиторах, не вступивших в члены иной саморегулируемой организации аудиторов, исключаются уполномоченным федеральным органом из контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.

11. В случае, если в течение срока, предусмотренного частью 7 настоящей статьи, все члены саморегулируемой организации прекратили членство в ней, по обращению уполномоченного федерального органа судом принимается решение о ликвидации такой саморегулируемой организации аудиторов и назначении ликвидатора или ликвидационной комиссии.

Статья 22. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов

1. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляет уполномоченный федеральный орган.

2. Предметом государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций

аудиторов является соблюдение саморегулируемыми организациями аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность.

3. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляется в форме плановых и внеплановых проверок.

4. Плановая проверка саморегулируемой организации аудиторов осуществляется не чаще одного раза в два года в соответствии с планом проверок, утверждаемым уполномоченным федеральным органом.

5. Основанием для осуществления внеплановой проверки саморегулируемой организации аудиторов может являться поданная в уполномоченный федеральный орган жалоба на действия (бездействие) саморегулируемой организации аудиторов, нарушающие требования законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность. Указанная жалоба может быть подана в уполномоченный федеральный орган аудиторской организацией, аудитором, а также федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, Центральным банком Российской Федерации, другими саморегулируемыми организациями аудиторов, общественными объединениями, иными лицами в случаях, предусмотренных другими федеральными законами. Иные основания для осуществления внеплановой проверки уполномоченным федеральным органом саморегулируемой организации аудиторов устанавливаются законодательством Российской Федерации.

6. Порядок назначения и осуществления проверки саморегулируемой организации аудиторов, программа проверки, а также порядок оформления ее результатов устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

7. Руководитель проверяемой саморегулируемой организации аудиторов вправе обжаловать действия (бездействие) должностных лиц, осуществляющих проверку, руководителю уполномоченного федерального органа в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за днем совершения действия (бездействия).

8. В случае выявления нарушений саморегулируемой организацией аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов,

которые регулируют аудиторскую деятельность, уполномоченный федеральный орган по результатам проверки может применить следующие меры воздействия:

1) вынести предписание, обязывающее саморегулируемую организацию аудиторов устранить выявленные по результатам такой проверки нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность;

3) вынести решение об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов по основаниям, предусмотренным пунктами 3—5 части 5 статьи 21 настоящего Федерального закона;

4) обратиться в арбитражный суд с заявлением об исключении сведений о некоммерческой организации из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов.

9. Уполномоченный федеральный орган в течение трех рабочих дней со дня, следующего за днем принятия соответствующего решения по результатам проверки саморегулируемой организации аудиторов, обязан сообщить ей в письменной форме о принятом в отношении ее решении. О результатах проведенной уполномоченным федеральным органом проверки саморегулируемой организации аудиторов и о принятом решении уполномоченный федеральный орган обязан проинформировать совет по аудиторской деятельности на его ближайшем заседании.

10. Саморегулируемая организация аудиторов в течение трех рабочих дней после дня истечения срока, установленного уполномоченным федеральным органом для устранения нарушения, должна проинформировать в письменной форме уполномоченный федеральный орган, а также совет по аудиторской деятельности об устранении выявленных нарушений на его ближайшем заседании.

Статья 23. Заключительные положения

1. До 1 января 2010 года:

1) аудиторские организации, аудиторы обязаны выполнить установленные настоящим Федеральным законом требования к членству в саморегулируемых организациях

аудиторов, кроме того, аудиторские организации должны также привести свои учредительные документы в соответствие с требованиями настоящего Федерального закона;

2) аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, имеющие лицензии на осуществление аудиторской деятельности, срок действия которых не истек, вправе осуществлять аудиторскую деятельность;

3) аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, имеющие лицензии на осуществление аудиторской деятельности, срок действия которых истекает в период с 1 января 2009 года до 1 января 2010 года, вправе осуществлять аудиторскую деятельность без переоформления документа, подтверждающего наличие лицензии;

4) аудиторы, не выполнившие установленное настоящим Федеральным законом требование к членству в саморегулируемых организациях аудиторов, вправе участвовать в аудиторской деятельности (осуществлять аудиторскую деятельность);

5) профессиональные аудиторские объединения, аккредитованные до дня вступления в силу настоящего Федерального закона и приведшие учредительные документы в соответствие с установленными настоящим Федеральным законом требованиями к саморегулируемым организациям аудиторов, имеют право подать в установленном порядке в уполномоченный федеральный орган заявление о внесении сведений о них в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

2. С 1 января 2010 года лицензии на осуществление аудиторской деятельности утрачивают силу и аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, не вступившие в саморегулируемые организации аудиторов, не вправе проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги.

3. До 1 января 2010 года в порядке, установленном до дня вступления в силу настоящего Федерального закона, осуществляются:

1) лицензионный контроль в соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 года № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»;

2) внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, не являющихся членами саморегулируемых организаций аудиторов;

3) подтверждение соблюдения аудиторами требования об обучении по программам повышения квалификации.

4. Со дня вступления в силу частей 1—8 статьи 11 настоящего Федерального закона аудиторы, имеющие действительные квалификационные аттестаты аудитора, выданные до этого дня, вправе:

1) участвовать в аудиторской деятельности (осуществлять аудиторскую деятельность) в соответствии с типом имеющегося у них квалификационного аттестата аудитора, за исключением участия в аудиторской деятельности (осуществления аудиторской деятельности), предусмотренной частью 3 статьи 5 настоящего Федерального закона;

2) до 1 января 2013 года сдавать квалификационный экзамен, предусмотренный настоящим Федеральным законом, в упрощенном порядке. Упрощенный порядок сдачи квалификационного экзамена для указанных лиц устанавливается уполномоченным федеральным органом. При этом в отношении указанных лиц не применяется установленное пунктом 2 части 1 статьи 11 настоящего Федерального закона требование о том, что не менее двух лет из последних трех лет стажа работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, должны приходиться на работу в аудиторской организации.

5. До 1 января 2013 года организации и физические лица при вступлении в члены саморегулируемой организации аудиторов вправе представлять в саморегулируемые организации аудиторов рекомендации не менее трех аудиторов, имеющих действительный квалификационный аттестат аудитора, выданный до дня вступления в силу настоящего Федерального закона, но не позднее чем за три года до дачи рекомендаций, подтверждающих безупречную деловую (профессиональную) репутацию претендента.

6. Реестр аудиторов и аудиторских организаций подлежит опубликованию саморегулируемыми организациями аудиторов, сведения о которых внесены в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов до 1 января 2010 года, на их официальных сайтах в сети Интернет не позднее 1 февраля 2010 года.

7. Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций подлежит опубликованию уполномоченным федеральным органом на его официальном сайте в сети Интернет не позднее 1 марта 2010 года.

8. До создания совета по аудиторской деятельности, предусмотренного настоящим Федеральным законом, его

функции исполняет совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе, созданный до дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

9. До утверждения уполномоченным федеральным органом федеральных стандартов аудиторской деятельности, предусмотренных настоящим Федеральным законом, обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников являются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные до дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

10. До одобрения советом по аудиторской деятельности, создаваемым в соответствии с настоящим Федеральным законом, кодекса профессиональной этики аудиторов, предусмотренного настоящим Федеральным законом, обязательным для аудиторских организаций, аудиторов является кодекс этики аудиторов России, одобренный советом по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе, созданным до дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

Статья 24. О внесении изменения в Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности»

Внести в абзац первый пункта 5.2 статьи 18 Федерального закона от 8 августа 2001 года № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 33, ст. 3430; 2002, № 11, ст. 1020; 2005, № 27, ст. 2719; 2006, № 1, ст. 11; № 31, ст. 3455; 2007, № 1, ст. 15; № 30, ст. 3749, 3750; № 46, ст. 5554; 2008, № 29, ст. 3413; № 30, ст. 3604) изменение, заменив слова «С 1 января 2009 года» словами «С 1 января 2010 года».

Статья 25. О признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации

1. Признать утратившими силу со дня вступления в силу настоящего Федерального закона:

1) статьи 1—14, 17, 18, 20—22 Федерального закона от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 33, ст. 3422);

2) пункты 1—6, 8, 9, 11 и 12 статьи 1 Федерального закона от 14 декабря 2001 года № 164-ФЗ «О внесении изменений

и дополнений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 51, ст. 4829);

3) статью 3 Федерального закона от 30 декабря 2004 года № 219-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О кредитных историях» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2005, № 1, ст. 45);

4) статью 23 Федерального закона от 2 февраля 2006 года № 19-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2006, № 6, ст. 636);

5) пункты 1 и 2 статьи 4 Федерального закона от 3 ноября 2006 года № 183-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О сельскохозяйственной кооперации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2006, № 45, ст. 4635).

2. Признать утратившими силу с 1 января 2010 года:

1) пункт 3 статьи 15, статьи 16 и 19 Федерального закона от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 33, ст. 3422);

2) пункт 10 статьи 1 Федерального закона от 14 декабря 2001 года № 164-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 51, ст. 4829);

3) пункт 3 статьи 4 Федерального закона от 3 ноября 2006 года № 183-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О сельскохозяйственной кооперации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2006, № 45, ст. 4635).

3. Признать утратившими силу с 1 января 2011 года:

1) Федеральный закон от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 33, ст. 3422);

2) пункт 7 статьи 1 Федерального закона от 14 декабря 2001 года № 164-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 51, ст. 4829).

Статья 26. Вступление в силу настоящего Федерального закона

1. Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2009 года, за исключением частей 1—9 статьи 11, статей 12 и 16 настоящего Федерального закона.

2. Части 1—8 статьи 11 настоящего Федерального закона вступают в силу с 1 января 2011 года.

3. Часть 9 статьи 11, статьи 12 и 16 настоящего Федерального закона вступают в силу с 1 января 2010 года.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН
от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ

ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Принят Государственной Думой
13 июля 2001 года

Одобрен Советом Федерации
20 июля 2001 года

(в ред. Федеральных законов от 14.12.2001 № 164-ФЗ,
от 30.12.2001 № 196-ФЗ, от 30.12.2004 № 219-ФЗ
от 02.02.2006 № 19-ФЗ, от 03.11.2006 № 183-ФЗ,
от 30.12.2008 № 307-ФЗ)

Настоящий Федеральный закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Статьи 1—14. Утратили силу с 1 января 2009 года.

Статья 15. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности

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

2. Обязательными требованиями к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора являются:

наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в российских учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию, либо наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельства об эквивалентности указанного документа российскому документу

государственного образца о высшем экономическом и (или) юридическом образовании;

наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет.

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

3. Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом. Обучение по программам повышения квалификации осуществляется лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности.

Статья 16. Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора

1. Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если:

1) установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;

2) вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) установлен факт несоблюдения требований статей 8 и 12 настоящего Федерального закона;

4) установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством Российской Федерации или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

5) установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки и (или) заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов без проведения соответствующей ревизии;

6) установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;

7) аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленное статьей 15 настоящего Федерального закона.

2. Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается уполномоченным федеральным органом. Уполномоченный федеральный орган выносит мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

3. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение уполномоченного федерального органа об аннулировании квалификационного аттестата аудитора в суд в течение трех месяцев со дня получения решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

4. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по основаниям, предусмотренным подпунктами 1, 3—5 пункта 1 настоящей статьи, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по основаниям, предусмотренным подпунктом 2 пункта 1 настоящей статьи, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

Статьи 17—18. Утратили силу с 1 января 2009 года.

Статья 19. Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе

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

2. Совет по аудиторской деятельности:

принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа;

разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;

рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

осуществляет иные функции в соответствии с положением о совете по аудиторской деятельности.

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

4. Представительство аккредитованных профессиональных аудиторских объединений в совете по аудиторской деятельности должно составлять не менее 51 процента общего состава совета.

5. В состав совета по аудиторской деятельности должны входить представители государственных органов, Центрального банка Российской Федерации (Банка России) и пользователей аудиторских услуг.

Статьи 20—22. Утратили силу с 1 января 2009 года.

Покупайте наши книги:

Оптом в офисе книготорга «Юрайт»:
140004, Московская обл., г. Люберцы, 1-й Панковский проезд, д. 1,
тел.: (495) 744-00-12, e-mail: sales@urait.ru, www.urait.ru

В розницу в интернет-магазине: www.urait-book.ru,
e-mail: order@urait-book.ru, тел.: (495) 742-72-12

Для закупок у Единого поставщика в соответствии с Федеральным законом
от 21.07.2005 № 94-ФЗ обращаться по тел.: (495) 744-00-12,
e-mail: sales@urait.ru, vuz@urait.ru

Учебное издание

Подольский Владимир Исакович
Савин Александр Алексеевич

АУДИТ

Учебник

Редактор *А. Д. Гусейнова*
Корректор *О. В. Голотвина*
Художественное оформление *А. И. Гиренко*
Компьютерная верстка *М. А. Гольдман*

Формат 84×108 $^{1}/_{32}$.
Гарнитура «Petersburg». Печать офсетная.
Усл. печ. л. 31,76. Доп. тираж 2000 экз. Заказ №

ООО «ИД Юрайт»
140004, Московская обл., г. Люберцы, 1-й Панковский проезд, д. 1.
Тел.: (495) 744-00-12. E-mail: izdat@urait.ru, www.urait.ru