

# АУДИТ

УЧЕБНИК ДЛЯ БАКАЛАВРОВ

4–е издание, переработанное и дополненное

Под редакцией **Т. М. Рогуленко**

*Рекомендовано ГОУ ВПО «Государственный университет управления» в качестве учебника для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям («Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит», «Мировая экономика», «Налоги и налогообложение»), и для подготовки бакалавров по направлению «Экономика», «Менеджмент»*

**Москва ■ Юрайт ■ 2012**

**Содержание**

УДК 657  
ББК 65.053я73  
А93

**Авторы:**

**Рогоуленко Татьяна Михайловна** — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» ГОУ ВПО «Государственный университет управления»;

**Пономарева Светлана Валерьевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский инженерно-экономический университет»;

**Слиняков Юрий Владимирович** — доктор экономических наук, профессор кафедры «Менеджмент» ГОУ ВПО «Государственный университет управления»;

**Бодяко Анна Владимировна** — преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ГОУ ВПО «Государственный университет управления»;

**Бодяко Виктор Михайлович** — кандидат экономических наук;

**Мироненко Валентина Михайловна** — кандидат экономических наук, преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ГОУ ВПО «Государственный университет управления».

**Рецензенты:**

*Мельник М. В.* — доктор экономических наук, профессор.

*Бондарчук Н. В.* — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и финансы» Московского государственного университета приборостроения и информатики.

А93 **Аудит** : учебник для бакалавров / Т. М. Рогоуленко [и др.] : под ред. Т. М. Рогоуленко. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2012. — 540 с. — Серия : Бакалавр.

ISBN 978-5-9916-1518-1

Охвачен широкий круг проблем аудита: правовых, организационных, научных. Рассмотрены теоретические основы аудита, формы и методы деятельности аудиторских фирм, правила (стандарты) аудита, нормативные документы, регулирующие аудит в России, международные нормативные документы.

Отражены различные аспекты организации современного аудита. Включены основные понятия, выводы по теме, вопросы для самопроверки, тесты, задания для контроля знаний.

Работа выполнена при информационной поддержке системы «КонсультантПлюс». Соответствует Федеральному государственному стандарту ВПО третьего поколения.

*Для студентов, преподавателей экономических вузов, аудиторов, бухгалтеров, предпринимателей, менеджеров и аналитиков.*

УДК 657  
ББК 65.053я73

© Коллектив авторов, 2010

© Коллектив авторов, 2012, с изменениями

© ООО «Издательство Юрайт», 2012

ISBN 978-5-9916-1518-1

## Оглавление

<b>Предисловие .....</b>	<b>11</b>
<b>Принятые сокращения и аббревиатуры .....</b>	<b>15</b>
<b>Глава 1. Сущность аудита и его задачи .....</b>	<b>16</b>
1.1. Роль аудита в развитии функции контроля в условиях рыночной экономики .....	16
1.2. Понятие аудиторской деятельности, состав пользователей материалов аудиторских заключений .....	21
1.3. Отличие аудита от других форм экономического контроля .....	27
1.4. Мероприятия по организации аудита .....	29
1.5. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности .....	30
1.6. Пользователи аудита и результатов аудиторской проверки .....	31
1.7. Обязательный и инициативный аудит .....	32
<i>Выводы</i> .....	34
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	35
<i>Тесты</i> .....	35
<b>Глава 2. Организация аудита и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России .....</b>	<b>37</b>
2.1. Правовые основы аудиторской деятельности .....	37
2.2. Государственные организации, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации .....	39
2.3. Саморегулируемая организация аудиторов .....	41
2.4. Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов .....	45
2.5. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций .....	51
2.6. Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов .....	53
2.7. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов .....	55
2.8. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности .....	57

2.9. Права и обязанности аудиторов и руководителей, иных должностных лиц проверяемого экономического субъекта .....	60
2.10. Аудиторская тайна.....	63
2.11. Ответственность аудиторов и аудиторских организаций.....	65
<i>Выводы</i> .....	68
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	69
<i>Тесты</i> .....	70
<i>Задания для контроля знаний</i> .....	71
<b>Глава 3. Внешний и внутренний аудит .....</b>	<b>72</b>
3.1. Независимость аудитора и аудиторской организации.....	72
3.2. Внутренний аудит .....	74
3.3. Организация внутреннего аудита.....	76
3.4. Квалификационные требования к внутреннему аудитору.....	81
<i>Выводы</i> .....	82
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	83
<i>Тесты</i> .....	83
<i>Задания для контроля знаний</i> .....	84
<b>Глава 4. Этика аудиторской деятельности .....</b>	<b>86</b>
4.1. Принципы профессионального поведения американских аудиторов и бухгалтеров.....	86
4.2. Кодекс этики аудиторов России .....	87
<i>Выводы</i> .....	90
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	90
<i>Тесты</i> .....	90
<i>Задания для контроля знаний</i> .....	91
<b>Глава 5. Виды аудиторских проверок и аудиторских услуг.....</b>	<b>92</b>
5.1. Направления деятельности аудиторов .....	92
5.2. Виды аудита.....	94
5.3. Сопутствующие аудиту услуги .....	99
5.4. Аудиторские проверки .....	102
5.5. Анализ финансовой отчетности .....	109
<i>Выводы</i> .....	109
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	110
<i>Тесты</i> .....	110
<i>Задания для контроля знаний</i> .....	111
<b>Глава 6. Источники информации о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта при осуществлении аудита .....</b>	<b>112</b>
6.1. Перечень источников информации о финансово-хозяйственной деятельности.....	112

6.2. Документы бухгалтерского учета как источники информации о финансово-хозяйственной деятельности .....	113
6.3. Регистры бухгалтерского учета .....	115
6.4. Состав бухгалтерской отчетности .....	116
6.5. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита .....	117
6.6. Изучение и оценка системы внутреннего контроля .....	124
6.7. Изучение и использование работы внутреннего аудита .....	129
6.8. Аудиторская выборка .....	134
<i>Выводы</i> .....	136
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	137
<i>Тесты</i> .....	138
<i>Задания для контроля знаний</i> .....	138
<b>Глава 7. Роль международных и национальных стандартов в развитии и совершенствовании аудиторской деятельности .....</b>	<b>140</b>
7.1. Аудиторские стандарты, их назначение и виды .....	140
7.2. Основные международные аудиторские стандарты .....	142
7.3. Стандарты внутреннего аудита .....	151
7.4. Российские аудиторские стандарты .....	154
<i>Выводы</i> .....	175
<i>Вопросы для самоконтроля</i> .....	175
<i>Тесты</i> .....	176
<i>Задания для контроля знаний</i> .....	177
<b>Глава 8. Организация подготовки аудиторской проверки .....</b>	<b>178</b>
8.1. Подготовка аудиторской проверки .....	178
8.2. Выбор экономических субъектов (клиентов) аудиторскими организациями .....	179
8.3. Выбор экономическими субъектами аудиторской организации .....	181
8.4. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита .....	182
8.5. Договор на проведение аудита .....	184
8.6. Планирование аудита .....	186
<i>Выводы</i> .....	194
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	195
<i>Тесты</i> .....	196
<i>Задания для контроля знаний</i> .....	197
<b>Глава 9. Понятие существенности и риска в процессе аудиторской проверки .....</b>	<b>199</b>
9.1. Существенность в аудите .....	199

9.2. Система организации внутреннего контроля и ее влияние на величину аудиторского риска .....	202
9.3. Взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском .....	204
9.4. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности .....	205
9.5. Объем аудиторской выборки .....	216
<i>Выводы</i> .....	217
<i>Вопросы для самоконтроля</i> .....	217
<i>Тесты</i> .....	218
<i>Задание для контроля знаний</i> .....	218
<b>Глава 10. Организация аудиторской проверки и аудиторские процедуры .....</b>	<b>221</b>
10.1. Рабочие документы аудитора .....	221
10.2. Методы аудита .....	224
10.3. Аналитические процедуры .....	225
10.4. Аудиторские доказательства и документы .....	227
10.5. Взаимодействие руководства и персонала проверяемого экономического субъекта с аудитором в ходе аудита .....	229
10.6. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита .....	233
10.7. Сущность и методы обеспечения качества аудиторских проверок .....	235
10.8. Обеспечение надлежащего качества работы в ходе конкретной аудиторской проверки .....	238
10.9. Контроль качества услуг в аудиторских организациях .....	241
<i>Выводы</i> .....	243
<i>Вопросы для самоконтроля</i> .....	244
<i>Тесты</i> .....	245
<b>Глава 11. Подготовка аудиторского заключения .....</b>	<b>248</b>
11.1. Структура и содержание аудиторского заключения .....	248
11.2. Виды аудиторских заключений .....	252
11.3. Ответственность аудитора за события после отчетной даты .....	257
11.4. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника .....	261
11.5. Содержание отчета аудиторской фирмы .....	266
11.6. Оценка результатов аудиторской проверки .....	267

<i>Выводы</i> .....	268
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	269
<i>Тесты</i> .....	270
<i>Задание для контроля знаний</i> .....	273
<b>Глава 12. Методика и технология проведения подтверждающего аудита</b> .....	<b>274</b>
12.1. Подтверждающий аудит как комплексная аудиторская проверка .....	274
12.2. Разработка методики подтверждающего аудита .....	275
12.3. Подготовка аудиторской проверки .....	277
12.4. Место планирования в проведении подтверждающего аудита .....	278
12.5. Общий план и программа подтверждающего аудита ..	281
12.6. Методы получения аудиторских доказательств .....	285
12.7. Порядок проведения подтверждающего аудита .....	289
12.8. Основные направления аудиторской проверки .....	294
12.9. Аудит учредительных документов .....	298
12.10. Аудит организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудит учетной политики .....	301
12.11. Аудит правильности учета активов организации .....	304
12.12. Аудит правильности учета выручки от реализации ..	307
12.13. Последовательность и оформление результатов аудита. Аудиторские доказательства достоверности отчетности .....	307
12.14. Особенности оформления результатов подтверждающей аудиторской проверки .....	309
<i>Выводы</i> .....	313
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	316
<i>Тесты</i> .....	316
<i>Задания для контроля знаний</i> .....	318
<b>Глава 13. Особенности организации аудиторской деятельности при сопровождающем (консультационном) аудите</b> .....	<b>320</b>
13.1. Виды услуг при сопровождающем (консультационном) аудите .....	320
13.2. Ответственность компании-аутсорсера. Ценообразование .....	323
13.3. Аудит отчетности компании-клиента .....	324
<i>Выводы</i> .....	325
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	325
<i>Тесты</i> .....	326
<i>Задание для контроля знаний</i> .....	328

<b>Глава 14 Особенности проведения аудита предприятий и организаций разного вида деятельности. Аудит коммерческих организаций .....</b>	<b>329</b>
14.1. Особенности содержания и организации аудита в финансово-кредитных предприятиях .....	329
14.2. Специфические направления аудиторских проверок в торговых организациях .....	333
14.3. Особенности аудита на малом предприятии .....	338
<i>Выводы</i> .....	345
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	346
<i>Тесты</i> .....	346
<i>Задания для контроля знаний</i> .....	353
<b>Глава 15. Аудит некоммерческих организаций .....</b>	<b>355</b>
15.1. Роль и значение некоммерческих организаций — ассоциаций, союзов в современной экономике .....	355
15.2. Нормативное обеспечение аудита некоммерческих организаций .....	364
15.3. Основные организационно-правовые формы некоммерческих организаций .....	365
15.4. Методика аудита некоммерческих организаций .....	369
<i>Выводы</i> .....	376
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	377
<i>Тесты</i> .....	377
<i>Задания для контроля знаний</i> .....	379
<b>Глава 16. Аудит товариществ собственников жилья ....</b>	<b>380</b>
16.1. Реформирование жилищно-коммунального хозяйства и аудит .....	380
16.2. Задачи аудитора по проверке обеспечения социальной защиты населения в товариществах собственников жилья .....	382
16.3. Особенности бухгалтерского учета и аудита отчетности товариществ собственников жилья .....	384
16.4. Методология аудита отчетности о деятельности товариществ собственников жилья .....	398
16.5. Методика аудита товарищества собственников жилья .....	400
16.6. Методы сбора аудиторских доказательств, применяемых для аудита жилищно-коммунального хозяйства .....	411
16.7. Аудит смет доходов и расходов товариществ собственников жилья .....	417
<i>Выводы</i> .....	419
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	421
<i>Тесты</i> .....	421
<i>Задания для контроля знаний</i> .....	422

**Глава 17. Аудит несостоятельности (банкротства) ..... 424**

17.1. Сущность несостоятельности (банкротства) субъектов хозяйствования .....	424
17.2. Основные понятия процедуры банкротства, используемые в ходе аудита .....	425
17.3. История несостоятельности в России .....	430
17.4. Сущность экономического кризиса. Его признаки, типология и фазы .....	432
17.5. Кризисные ситуации и их последствия .....	436
17.6. Оценка аудитором ошибок антикризисного управления .....	440
17.7. Рекомендации аудитора по организационным и экономическим мерам по предотвращению кризиса в организации .....	444
17.8. Рекомендации аудитора по восстановлению платежеспособности предприятия .....	449
17.9. Меры по предупреждению банкротства организаций, рекомендуемые аудитором .....	453
17.10. Аудит бухгалтерского учета операций при досудебной санации должника .....	455
<i>Выводы</i> .....	456
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	459
<i>Тесты</i> .....	460

**Глава 18. Аудит порядка отражения на счетах бухгалтерского учета процедур банкротства ..... 462**

18.1. Аудит учетного процесса при наблюдении .....	462
18.2. Аудит учетного процесса при финансовом оздоровлении .....	465
18.3. Аудит учетного процесса при введении внешнего управления .....	467
18.4. Аудит учетного процесса при конкурсном производстве .....	472
18.5. Аудит ликвидационного баланса .....	477
18.6. Аудит учетного процесса при процедуре мирового соглашения .....	481
18.7. Аудит учетного процесса при процедурах банкротства у кредитора .....	486
18.8. База данных, формируемая по организациям, аудируемым в связи с прохождением процедуры банкротства .....	489
18.9. Рекомендации аудитора по разработке стратегии антикризисного управления .....	491

---

<i>Выводы</i> .....	492
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	495
<i>Тесты</i> .....	496
<b>Список литературы</b> .....	<b>503</b>
<b>Приложение</b> .....	<b>505</b>

## **Предисловие**

С переходом к рыночным отношениям в России сформировалась независимая аудиторская служба. В основе этого процесса лежала взаимная заинтересованность государства, администрации предприятий и их владельцев (акционеров) в достоверной финансовой и учетной информации. В связи с этим вопросы организации аудиторской деятельности являются актуальными и требуют систематического изучения со стороны студентов высших экономических заведений, обучающихся по экономическим специальностям.

Мировая практика показывает, что во всех странах с рыночной экономикой контроль финансовой деятельности хозяйствующих субъектов, необходимый для обеспечения защиты имущественных интересов собственника и государства, осуществляется специальной независимой организацией — аудиторской службой.

Особенности функционирования товаропроизводителей в нашей стране, неэффективность и невозможность сохранения прежней системы финансового контроля определили потребность в организации аудита и тем самым обусловили необходимость в проведении исследований по установлению научных основ организации аудита.

Зарубежный и национальный опыт убедительно подтверждает целесообразность использования в организации аудита принципа специализации. Отраслевые особенности сфер хозяйственной деятельности определяют конкретный состав способов удовлетворения и защиты имущественных интересов, правовые регламенты деятельности, методы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы обоснования стратегии развития и другие условия выгодного использования инвестиционных средств. Практика последних лет выявила необходимость обособления аудита в сфере банковской и страховой деятельности, совместных предприятий национальных и зарубежных предпринимателей, финансовых институтов и бирж и др.

Для отдельных сфер экономики, представленных многотысячной совокупностью хозяйствующих субъектов, также необходим специализированный аудит, учитывающий все особенности хозяйствующих организаций, специфику взаимодействия хозяйствующих субъектов между собой и с органами государственного управления, социальные условия конкретного предпринимательства.

Практика управления и исследования становления многоукладной экономики свидетельствуют о неотложности организации аудита на основе общих для всей хозяйственной деятельности правовых регламентов и с учетом особенностей каждой сферы.

Приоритетное значение имеют следующие обстоятельства, обусловившие развитие аудита в России.

1. *Потребность защиты имущественных интересов хозяйствующих субъектов*, преобладающее большинство которых возникло или реорганизовано в процессе реформы и включено в сферу негосударственной экономики. В этих условиях ведомственный финансовый контроль практически упразднен, создается впечатление бесконтрольности и вседозволенности. Промедление в создании новой, надежной, постоянно действующей структуры для исполнения контрольной функции способствует нарушению законов при осуществлении хозяйственных операций, не позволяет обеспечить сохранность имущества и его эффективное использование, правильное исчисление и рациональное распределение прибыли, защиту законных интересов учредителей и работников. Самостоятельно хозяйствующие субъекты непосредственно заинтересованы в достоверном бухгалтерском балансе и реальной оценке финансового состояния собственного предприятия и своих партнеров, в подтверждении соответствия законам и учредительным документам деятельности избранных органов управления на предприятиях и в объединениях (правлений, советов директоров, координационных советов и др.).

2. *Сложность системы законодательных и нормативных актов, регулирующих деятельность организаций и формирований*. Это обстоятельство вызвало острую потребность в консультациях и методической помощи по организации учета и отчетности, исчислению дохода и прибыли, пользования кредитами, защите имущественных интересов своих учредителей. В каждой отрасли специфичны действующие нормативные акты по исчислению и уплате налогов,

финансированию и кредитованию, организации учетного процесса для отчетности и налоговых расчетов, что требует профессиональной поддержки со стороны аудиторов.

3. *Необходимость достоверной оценки реальности бухгалтерского баланса и финансового состояния хозяйствующих субъектов*, в том числе банков, как условие гарантии возврата кредитов.

4. *Потребность в действенном механизме банкротства*, который может функционировать только при хорошо отработанном механизме оценки достоверности бухгалтерской отчетности и определения ликвидности и финансового состояния предприятия.

5. *Обязательность защиты хозяйствующих субъектов от неправомерных действий органов налогообложения, пенсионного и имущественных фондов, банков.*

6. *Необходимость в регулировании на паритетных началах отношений организаций с деловыми партнерами.* Аудиторские проверки применяемых предприятиями-монополистами цен (наценок) и других условий реализации товаров или услуг, проводимые по инициативе региональных органов государственного управления, могут служить основой для принятия эффективных антимонопольных мер.

7. *Кардинальная трансформация системы органов контроля*, которая произошла в процессе реформирования экономических отношений и хозяйственной организации в Российской Федерации. Резко сократилась сфера деятельности ведомственного контроля и численность занятых в ней работников. В государственных органах управления отраслями система контрольно-ревизионной службы практически упразднена: на уровне района полностью отсутствует, на уровне области представлена 3-4 специалистами, в аппарате министерств и ведомств РФ ее численность не обеспечивает даже исполнения контрольных функций федерального уровня управления.

8. *Резкое сокращение сферы ведомственного контроля и структуры его деятельности*, ориентированной на контроль исполнения функций федерального и регионального управления. Это обстоятельство было обусловлено изменениями отношений собственности. В сфере хозяйственного управления (на всех его уровнях) контрольные функции осуществляет аудиторская служба, соответствующая предпринимательскому статусу хозяйствующих субъектов

и сочетающая независимый финансовый контроль с оказанием услуг в финансовой сфере.

Цель учебного пособия — дать обучающимся представление об аудите и его особенностях, основных методах и способах его проведения.

Основными задачами изучения курса «Основы аудита» являются:

- овладение теоретическими основами функционирования аудиторского контроля на предприятии;
- приобретение базовой подготовки для эффективной деятельности в сфере предпринимательства;
- формирование навыков практического решения задач налогового контроля.

Учебное пособие разработано в соответствии с программой подготовки специалистов в области бухгалтерского учета и аудита.

Коллектив авторов: Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева (гл. 1–5; 7–12); Т. М. Рогуленко, А. В. Бодяко (гл. 13, 14); А. В. Бодяко (гл. 6); В. М. Бодяко (гл. 15); В. М. Мироненко (гл. 16); Ю. В. Слиняков, С. В. Пономарева (гл. 17); С. В. Пономарева, Ю. В. Слиняков (гл. 18).

## Принятые сокращения и аббревиатуры

**ГК РФ** — Гражданский кодекс РФ

**НК РФ** — Налоговый кодекс РФ

**ТК РФ** — Трудовой кодекс РФ

**УК РФ** — Уголовный кодекс РФ

**КоАП РФ** — Кодекс РФ об административных правонарушениях

**ЖК РФ** — Жилищный кодекс РФ

**Закон № 7-ФЗ** — Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»

**Закон № 129-ФЗ** — Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»

**Закон № 127-ФЗ** — Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»

**Закон № 315-ФЗ** — Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»

**Закон № 307-ФЗ** — Федеральный закон от 24 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»

**ГСМ** — горюче-смазочные материалы

**ЖКХ** — жилищно-коммунальное хозяйство

**МСА** — международный стандарт аудита

**МСФО** — международный стандарт финансовой отчетности

**НДС** — налог на добавленную стоимость

**НДФЛ** — налог на доходы физических лиц

**НКО** — некоммерческая организация

**ОКОНХ** — Общероссийский классификатор отраслей народного хозяйства

**ПМАП** — Положение о международной аудиторской практике

**СВК** — система внутреннего контроля

**ТСЖ** — товарищество собственников жилья

**ФПСАД** — федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности

**ФСАД** — федеральные стандарты аудиторской деятельности (утверждены приказом Минфина России)

# Глава 1

## СУЩНОСТЬ АУДИТА И ЕГО ЗАДАЧИ

### Основные понятия

Аудит. Аудиторская деятельность. Аудиторская фирма. Необходимость аудита. Цели аудита. Федеральные стандарты

### 1.1. Роль аудита в развитии функции контроля в условиях рыночной экономики

Контроль — неотъемлемая часть системы управления, одна из форм обратной связи, благодаря которой управляющая система получает реальную информацию о действительном состоянии управляемой системы. Контроль обеспечивает проверку выполнения управленческих решений, соблюдение заданных нормативов и условий хозяйствования. Виды контроля, существующие в России, представлены на рис. 1.1.

**Государственный контроль** осуществляется в целях установления соответствия практики управления экономическими ресурсами во всех сферах производства задачам финансовой политики государства. Он, в свою оче-

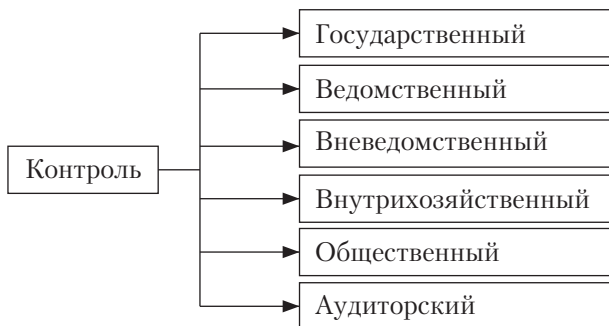


Рис. 1.1. Виды контроля по организационным формам

редь, подразделяется на *общегосударственный* (налоговый, таможенный, валютный и др.), *бюджетно-финансовый* (денежно-кредитный, административный и др.) и *парламентский*. Государственный контроль ведется в масштабе Российской Федерации и ее субъектов, а также на уровне местного самоуправления следующими государственными органами: Федеральным казначейством, Счетной палатой РФ, Контрольно-ревизионным аппаратом Минфина России, Государственным таможенным комитетом и др.

**Ведомственный контроль** — это внутренний контроль отдельных государственных ведомств (министерств, комитетов, департаментов) за деятельностью подведомственных им предприятий и организаций. Его проводят специализированные подразделения, созданные внутри ведомства.

**Вневедомственный контроль** осуществляется уполномоченными органами в отношении различных предприятий и организаций (например, судебно-бухгалтерская экспертиза, осуществляемая правоохранительными органами при рассмотрении уголовных и гражданских дел).

Аудит не заменяет функций органов государственного контроля за работой предприятий, учреждений и организаций.

**Внутрихозяйственный контроль** выполняется хозяйствующими субъектами самостоятельно. Особенности его организации определяются спецификой финансово-хозяйственной деятельности предприятия, его структурой, объемами и видами деятельности. В экономическом субъекте в соответствии с учредительными документами или правилами внутреннего распорядка может быть создана ревизионная комиссия, отдел «внутреннего аудита» или назначен ревизор.

**Общественный контроль** проводится через общественные институты на основе законов, обязывающих органы власти предоставлять информацию обществу.

**Аудиторский контроль** (от лат. *audite* — слушать) представляет собой независимую проверку финансовых отчетов и относящейся к ним финансовой информации хозяйствующего субъекта, осуществляемую аудиторскими организациями и аудиторами по договору с заказчиком. Назначение аудиторского контроля — удовлетворение потребностей заказчиков аудиторской проверки в объективной информации о результатах финансово-хозяйственной деятельно-

сти предприятия, ее законности и правильности отражения в отчетности. При выявлении нарушений законодательных актов в процессе проверки объектов контроля аудитор должен своевременно предупредить клиента о незаконности его действий и об их возможных неблагоприятных последствиях. Аудитор должен сделать все, чтобы не допустить нарушений законодательных актов клиентом (проверяемым субъектом).

В условиях рыночной экономики значение аудита как одной из форм экономического контроля неуклонно возрастает. Это обусловлено практической необходимостью, так как именно предприятие (хозяйствующий субъект) в первую очередь заинтересовано в том, чтобы подтвердить достоверность годового отчета предприятия, предоставляемого всем заинтересованным пользователям. Несмотря на тесную связь аудита с другими формами экономического контроля, между ними существуют и принципиальные различия.

**Аудит** представляет собой независимую экспертизу и анализ финансовой отчетности хозяйствующего субъекта в целях определения ее достоверности, полноты и соответствия действующему законодательству и требованиям, предъявляемым к ведению бухгалтерского учета и финансовой отчетности во всех существенных отношениях. Это внешний финансовый контроль, осуществляемый независимыми дипломированными специалистами (аудиторами), не работающими в данной фирме (компании).

Возникновение и развитие аудита тесно связано с особенностями финансово-промышленной истории отдельных стран и определялось прежде всего характером развития рынка капитала. В странах, где основными источниками капитала были рынки акций, акционерам в целях обеспечения безопасности инвестиций требовалась регулярная информация о деятельности компаний и эффективности финансовых вложений. Собственники предприятий, их кредиторы, поставщики и другие пользователи информации бухгалтерской отчетности лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что финансовая отчетность, представленная им администрацией предприятия, достоверна, так как обычно они не имеют ни доступа к первичным документам и учетным записям, ни соответствующих профессиональных знаний в области бухгалтерского учета.

Следовательно, возникновение аудита в первую очередь связано с разделением интересов тех, кто непосредственно

инвестирует денежные средства в деятельность компании, и тех, кто занимается ее управлением. Критерий независимости экспертной оценки отчетности компаний, естественно, ставился во главу угла. Именно поэтому родиной аудита в современном понимании этого слова является Великобритания, которая в 1844 г. приняла ряд законов о компаниях, предписывающих акционерным компаниям не реже одного раза в год привлекать независимых бухгалтеров для проверки бухгалтерских книг и счетов компании с последующим отчетом перед акционерами.

Таким образом, появление аудита является исторически обусловленным фактом. Именно реальные потребности заинтересованных пользователей отчетной информации в подтверждении ее достоверности и обусловили возникновение и развитие аудита.

Закон об обязательном аудите в Великобритании был принят в 1862 г., во Франции — в 1867 г., в США — в 1937 г.

В 1853 г. в Шотландии был официально учрежден Эдинбургский институт аудиторов, в 1880 г. — Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, в 1887 г. — Ассоциация аудиторов Америки, в 1932 г. — Институт аудиторов Германии, в 1969 г. — национальная компания независимых ревизоров Франции и т.д.

В России неоднократно предпринимались попытки создания института независимого аудиторского контроля. Первая попытка внедрения аудита в России предпринималась еще Петром I. Согласно указу Петра I должность аудитора появилась в армии, в 1716 г. аудиторы были призваны расследовать имущественные споры, при этом часто совмещали обязанности делопроизводителя, секретаря, следователя и прокурора. Таким образом, аудиторы были причислены к воинским чинам и лишь в 1797 г. были переведены в статские чины. В 1867 г. в ходе проведения военно-судебной реформы должность аудитора была упразднена.

С переходом России к рыночным отношениям возник и стал развиваться аудит, необходимость функционирования которого определялась следующими обстоятельствами:

а) бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными пользователями ее, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работодателями, займодавцами, постав-

щиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, органами власти и общественностью в целом;

б) бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; помимо этого, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей;

в) степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов.

Все это обусловило возникновение общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию и опыт работы, — аудиторах.

Аудит представляет собой наиболее соответствующий рыночным условиям вид независимого финансового контроля. При этом под *финансовым контролем* (от лат. *financia* — доход, платеж) следует понимать многоаспектную межотраслевую систему надзора наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, учреждений и организаций с целью установления законности и оценки эффективности хозяйственных и финансовых операций и выявления резервов доходов государственного бюджета и внебюджетных фондов.

Для детального понимания места аудита в системе финансового контроля целесообразно рассмотреть его с позиций классификации, опирающейся на наиболее существенные признаки, имеющее познавательное и практическое значение.

В зависимости от *предмета контроля* следует выделять экономический контроль, который изучает факты потерь и нерационального использования ресурсов, незаконного расходования средств, и условия, способствующие этим явлениям. Аудит как независимый контроль должен уделять данным аспектам первостепенное внимание, так как наличие таких нарушений и недостатков дает основание

для выражения мнения, не подтверждающего достоверность отчетности.

Аудит с позиций *выполнения финансового контроля* проводит оценку фактически полученных финансовых показателей деятельности, расходования финансовых ресурсов, соблюдения участниками денежных, кредитных, валютных операций, требований действующего законодательства.

Аудит с позиций *выполнения хозяйственного контроля* способствует решению поставленных задач и устранению негативных условий, препятствующих достижению целей.

Аудит с позиций *выполнения административного контроля* состоит в обеспечении проведения операций в строгом соответствии с принятыми и закрепленными в законодательных нормативных актах правилами, только уполномоченными на то лицами, согласно определенным руководством полномочиям и процедурам принятия решений по проведению операций.

## **1.2. Понятие аудиторской деятельности, состав пользователей материалов аудиторских заключений**

Становление рыночной экономики России обуславливает развитие новых видов деятельности по осуществлению и регулированию хозяйственных отношений. В их числе аудиторская деятельность (аудит), обеспечивающая защиту законных имущественных интересов хозяйствующих субъектов путем независимого финансового контроля, подтверждения достоверности бухгалтерских балансов и отчетов о результатах хозяйственной деятельности, оказания соответствующих услуг.

В условиях рыночной экономики хозяйственную деятельность мотивируют главным образом имущественные интересы, что вызывает потребность в средствах их осуществления и защиты. К числу подобных обязательных и эффективных средств относится аудит.

Первоочередное значение имеет формирование достоверной информационной базы для правовой защиты собственности хозяйствующих субъектов при реализации основных положений Гражданского кодекса РФ (ГК РФ). Аудит как система независимого финансового контроля и консультаций обусловлен невозможностью и малой эффективностью всеохватывающего государственного

и ведомственного контроля хозяйственной деятельности в новых условиях хозяйствования.

Независимость аудита обеспечивает законное право предпринимателя (предприятия) самостоятельно осуществлять свою деятельность, распоряжаться выпускаемой продукцией и полученной прибылью после уплаты налогов и других обязательных платежей.

Аудит обеспечивает защиту имущественных потребностей, выгоду собственников. Одна из важнейших потребностей состоит в обеспечении условий (экономических, правовых, организационных) для осуществления имущественной ответственности предпринимательской деятельности, установленной Гражданским кодексом РФ.

В п. 1 ст. 1 Федерального закона от 13 июля 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» давалось следующее определение: «Аудиторская деятельность, аудит — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей».

Пункт 2 ст. 1 Федерального закона от 24 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон № 307-ФЗ) устанавливает следующее определение.

**Аудиторская деятельность (аудиторские услуги)** — деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

В соответствии с Законом № 307-ФЗ, определяющим правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации, **аудит** — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Под **бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица** понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.

Аудит — специфическая информационная система обеспечения правовой защиты имущественных интересов собственников и государства на основе независимого контроля достоверности отчетности, финансового состояния хозяйствующих субъектов и оказания им помощи в постановке

бухгалтерского учета и управления, соблюдения законности хозяйственной деятельности, включая требования налогообложения и др.

Приведенное выше определение дает возможность выделить и систематизировать основные понятия аудита, опираясь на цель и задачи этой деятельности, ее субъекты и объекты, способы организации, профессиональные особенности, правовое регулирование, аудиторские свидетельства и заключение. Система основных понятий аудита как специфической деятельности в сфере услуг представлена в табл. 1.1.

Таблица 1.1

**Основные понятия аудита**

Термин	Понятие аудита
Цель	Установление достоверности финансовой отчетности, объективность представления в ней финансового положения, имущественных интересов, результатов учетных операций, движения денежной наличности и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации
Субъект	Аудитор — лицо, имеющее установленное законом право независимого финансового контроля и оказания услуг по обеспечению законных имущественных интересов
Объект	Аудируемое предприятие (клиент), подвергаемое независимому контролю, обслуживаемое в обязательном или инициативном порядке
Задачи	Задачи формируются в соответствии с разделами проверки. Законные имущественные интересы клиента представляют первостепенное значение для аудитора

Одной из задач аудита является получение информации о финансовом состоянии предприятия и способах его стабилизации, улучшения, а также информации, необходимой для соблюдения законных имущественных интересов.

Многоплановость целей аудита реализуются комплексом услуг: экспертиза достоверности отчетности, проверки постановки бухгалтерского учета, распределения прибыли, точности расчетов с налоговой инспекцией и другими органами и т.д.

*Организация аудита* представляет собой предпринимательскую деятельность по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также оказанию других аудиторских услуг.

Правовое регулирование аудиторской деятельности осуществляется через регистрацию, лицензирование, аттестацию аудиторов, налогообложение.

Профессиональные требования определены в стандартах, нормах, тестах. Профессиональные требования по аудиту исключительно велики, что обусловлено сложностью задач и ответственностью за вынесенное заключение.

*Аудиторские стандарты* представляют собой основные принципы (требования) деятельности, которые должны соблюдаться при осуществлении аудиторских проверок независимо от условий их проведения.

*Норма аудита* содержит руководство по выполнению применяемых процедур, применению специфических положений при выполнении процедуры, определенных организационно-правовой формой клиента и другими причинами, применению процедур с учетом особенностей отраслей сельского хозяйства, промышленности, вида услуг, другим вопросам.

Под *тестами* в аудите понимают процедуры получения сведений относительно полноты, правильности и законности информации, содержащейся в бухгалтерских, финансовых и других документах (проверка законности и правильности оформления документов, выявление преднамеренных и непреднамеренных ошибок и др.).

Результатом аудиторской деятельности является заключение аудитора (аудиторов) — документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. В заключении содержатся сведения о соответствии бухгалтерских отчетов, балансов и других документов хозяйствующего субъекта требованиям, предъявляемым к ведению бухгалтерского учета и составлению отчета.

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы (индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность) не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту

услуг, предусмотренных Законом № 307-ФЗ, таких как, а именно:

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.

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в бухгалтерской и финансовой документации которого содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством РФ.

Аудиторскую деятельность можно представить как деятельность аудиторских фирм (аудиторов) по проведению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обя-

зательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг с целью установления достоверности этой отчетности и соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

Аудиторские проверки производятся на договорной основе представителями аудиторских фирм либо отдельными самостоятельно действующими аудиторами, имеющими право заниматься такой деятельностью.

**Аудиторская организация** — это предприятие, созданное в соответствии с действующим законодательством и имеющее предметом своей деятельности проведение аудиторских операций и оказание сопутствующих услуг по договорам, что должно быть записано в уставе. В качестве коммерческой организации она должна быть членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

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

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».

Аудиторская организация или отдельный аудитор по окончании работы обязаны представить независимое письменное заключение о состоянии учета, внутрихозяйственного контроля на проверенных ими хозяйственных объектах, а также о достоверности годового отчета и баланса. Такое заключение является основанием для утверждения или неутверждения проверенного годового бухгалтерского отчета. В случае отказа подтвердить годовой отчет предприятие обязано в согласованный с аудиторами срок устранить недостатки, отмеченные в аудиторском заключении, и представить исправленный отчет на повторное подтверждение. Если в результате проверки установлены нарушения, причинившие материальный ущерб интересам предприятия или государства, аудиторы обязаны установить его размер и разработать рекомендации по его возмещению.

### 1.3. Отличие аудита от других форм экономического контроля

Принципиальные отличия аудита от ведомственного контроля и ревизии представлены в табл. 1.2.

В экономических субъектах, в которых существуют структуры ведомственного контроля, не исключается привлечение независимых аудиторских служб. При этом каждый вид контроля выполняет свойственные ему функции. Например, в структурах с развитыми формами ведомственного аудита контроль деятельности осуществляется как внутриведомственными ревизорами и аудиторами, так и независимыми аудиторскими фирмами. Если ревизоры уделяют основное внимание проверке тех вопросов, по которым идут распоряжения со стороны головной организации (цены, направления реализации, вопросы собственности, сохранность имущества, кассовая дисциплина), то аудиторы наиболее тщательно анализируют вопросы, связанные с формированием себестоимости, прибыли, налогообложения, расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами. При этом каждый субъект контроля играет свою важную роль для налаживания и сохранения законности, предотвращения штрафных санкций, минимизации потерь и налоговых выплат.

Таблица 1.2

#### Отличие аудита от ведомственного контроля хозяйственной деятельности

Признак	Ведомственный контроль, ревизия	Аудит
Инициатор	Вышестоящая организация	Руководство предприятия
Собственник (распорядитель) материалов проверки	Вышестоящая организация	Руководство предприятия
Подчиненность проверяющих	Вышестоящая организация	Руководство аудиторской фирмы
Чем руководствуются при проверках	Распоряжениями вышестоящей организации	Стандартами, нормами, тестами, обязательными для всех аудиторов

Окончание табл. 1.2

Признак	Ведомственный контроль, ревизия	Аудит
Контроль качества	Эпизодический	Систематический
Источник финансирования	Ведомство, органы государственного управления	Аудируемое предприятие
Ответственность за некачественное проведение проверки	Отсутствует	Полная с возмещением ущерба, нанесенного предприятию
Оказание услуг	Эпизодические консультации	Систематически по договору
Квалификация, этика поведения проверяющих	Не имеет четких регламентов	Четко регламентирована порядком лицензирования деятельности и уставом аудиторских фирм

Независимый аудит существует наряду с государственным финансовым контролем, основное назначение которого заключается в проверке целевого использования государственных средств и имущества.

Аудит имеет существенные отличия от *ревизии*, под которой понимается проверка (путем применения специальных знаний) по документированной учетно-аналитической информации ряда вопросов, контролируемых в обязательном порядке руководством, собственниками хозяйствующего субъекта или вышестоящим органом. В ходе ревизии проверке подлежат только уже совершенные хозяйственные операции на базе зафиксированной информации.

Отличия аудита от *судебно-бухгалтерской экспертизы* определяются ее взаимосвязью с судебным процессом и использованием результатов судебно-бухгалтерской экспертизы для доказательства в суде, арбитражной практике.

Судебно-бухгалтерская экспертиза является одним из наиболее распространенных родов судебной экспертизы и представляет собой экономическое исследование конфликтных ситуаций в хозяйственной деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, которые стали объектами расследования правоохранительных органов.

Цель судебно-бухгалтерской экспертизы состоит в устранении и предупреждении повторения правонарушений в хозяйственной деятельности организаций.

Специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется, во-первых, в том, что для ее проведения требуются специальные познания в области бухгалтерского учета и смежных дисциплин (экономический анализ хозяйственной деятельности, налогообложение, финансы, аудит и др.); во-вторых, в том, что объектом расследования и судебного разбирательства выступают хозяйственные операции, получившие отражение в документах или учетных регистрах.

### **1.4. Мероприятия по организации аудита**

Формирование и развитие аудиторской деятельности выступает на современном этапе как обязательное и неотложное условие нормального функционирования хозяйствующих субъектов. Аудит обеспечивает действенный финансовый контроль хозяйственной деятельности при сохранении коммерческой тайны и соблюдении законных интересов государства, юридических и физических лиц.

Организация аудита вызывает необходимость проведения следующих мероприятий:

- создать законодательную и методическую базу для деятельности и развития саморегулируемых организаций аудиторов;
- осуществлять ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций, внесение в него сведений об аудиторах и аудиторских организациях — членах саморегулируемой организации аудиторов;
- создание научно-методической и нормативно-правовой базы для организации рыночной экономики, обеспечивающей формирование достоверной информации для правовой защиты собственности в хозяйственной деятельности и независимо от ее организационных форм;
- формирование механизма осуществления Минфином России возложенных на него функций методического обеспечения и организации бухгалтерского учета, оперативной, статистической отчетности и контрольной работы. Преобладание негосударственных предприятий и организаций означает, что аудит является единственно возможной

организационной формой действенного контроля хозяйственной деятельности, оказания помощи десяткам тысяч новых и реформированных предприятий в постановке учета, реальной оценке финансовых результатов деятельности, противостоянии монополистам;

- подготовка аудиторов должной квалификации, создание нормальных условий их деятельности;
- усиление гарантий возвратности предоставляемых банками кредитов и использования их по целевому назначению;
- предупреждение неэффективных направлений хозяйственной деятельности и правовых нарушений;
- обеспечение законных интересов хозяйствующих субъектов и государства при исчислении и уплате налогов и других платежей;
- информационное обеспечение действенных антимонопольных мер на основе аудиторских проверок применяемых цен, наценок и других условий реализации товаров;
- формирование важнейшего компонента механизма реорганизации (банкротства) предприятий, потребность которого для экономической реформы бесспорна.

### **1.5. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности**

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» (в ред. постановления Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532) устанавливает единые цели и основные принципы проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны соблюдать.

Стандарт определяет, что *целью аудита* является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях.

При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться нормами, установ-

ленными профессиональными аудиторскими объединениями, членом которых он является (профессиональными стандартами), а также этическими принципами.

Аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений.

Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских организациях. Помимо правил (стандартов) аудитор при определении объема аудита обязан принимать во внимание федеральные законы, другие нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

В соответствии с п. 4 ФПСАД № 1 в ходе планирования и проведения аудита он должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности. Вследствие этого аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

Стандарт допускает наличие ограничений, присущих аудиту и влияющих на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, имеющих место в силу выборочных методов и тестирования, несовершенства систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, не исчерпывающего характера преобладающей части аудиторских доказательств.

## **1.6. Пользователи аудита и результатов аудиторской проверки**

В условиях рыночных отношений каждая организация обладает самостоятельностью в выборе видов деятельности, условий и порядка организации своей работы. В этих

условиях для всех, кто связан с деятельностью организации, пользователями представленной в ней информации, возникает необходимость получения информации о деятельности организации-контрагента, которую они используют из его отчетности. Аудитор становится посредником между составителями бухгалтерской отчетности и пользователями, теми, кто связан с организацией имущественными или финансовыми интересами. В их число входят:

- собственники (получение дивидендов, доли прибыли);
- кредиторы, заимодавцы (получение процентов);
- инвесторы (доход по вкладам);
- руководство предприятия (оплата труда);
- поставщики (оплата поставок);
- покупатели (получение товаров, работ, услуг);
- государственные органы (налоги, сборы).

К возникновению аудита и аудиторов привели следующие обстоятельства:

- необходимость уверенности заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности в ее достоверности;
- отсутствие у заинтересованных пользователей специальных знаний;
- отсутствие опыта;
- отсутствие свободного доступа к документации организации;
- возможность необъективной информации со стороны руководства и бухгалтерии организации в конфликтных ситуациях;
- подверженность бухгалтерской отчетности искажениям вследствие субъективности составителей;
- неоднозначность интерпретации нормативных актов.

### 1.7. Обязательный и инициативный аудит

Аудиторская проверка может быть инициативной и обязательной.

*Инициативная аудиторская проверка* проводится по решению экономического субъекта по направлениям и вопросам, согласованным с экономическим субъектом.

Осуществление *обязательной аудиторской проверки* не зависит от его воли и желания руководителя экономиче-

ского субъекта и проводится в обязательном порядке в случаях, прямо установленных Законом № 307-ФЗ.

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 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 млн руб. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта РФ финансовые показатели могут быть снижены;

4) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Обязательный аудит проводится ежегодно.

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

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

## Выводы

1. Аудит выступает как необходимый элемент рыночной экономики в силу того, что бухгалтерская отчетность используется для принятия решения заинтересованными пользователями, может быть подвержена искажениям, а степень ее достоверности не может быть самостоятельно определена большинством заинтересованных пользователей.

2. Внешний независимый аудит в современных условиях представляет собой предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

3. Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, объективности представления в ней финансового положения, соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

4. Аудит не подменяет государственного, ведомственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ. При этом каждый вид контроля выполняет свойственные ему функции.

5. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696, устанавливает единые цели и основные принципы проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны соблюдать.

6. Аудитор становится посредником между составителями бухгалтерской отчетности и пользователями, теми, кто связан с организацией имущественными или финансовыми интересами. В их число входят собственники (получение дивидендов, доли прибыли); кредиторы, заимодавцы (получение процентов); инвесторы (доход по вкладам); руководство предприятия (оплата труда); поставщики (оплата поставок); покупатели (получение товаров, работ, услуг); государственные органы (налоги, сборы).

7. Классификация аудита основывается на следующих признаках: степень обязательности в соответствии с законодательством РФ, вид деятельности проверяемого экономического субъекта, состав и объем проверяемой документации, вид исполнителя аудиторских услуг.

8. Аудиторская проверка может быть обязательной и инициативной. Инициативная проверка проводится по решению экономического субъекта по направлениям и вопросам, согласованным с экономическим субъектом. Осуществление обязательной аудиторской проверки не зависит от воли и желания руководителя экономического субъекта и проводится в обязательном порядке в случаях, прямо установленных Законом № 307-ФЗ.

9. Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами и проверкой бухгалтерской отчетности могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, так называемые сопутствующие услуги, в частности: консультирование, методическое руководство организацией бухгалтерского учета, обучением.

10. Аудит представляет собой наиболее соответствующий рыночным условиям вид независимого финансового контроля.

### Вопросы для самопроверки

1. Какова сущность аудита и его экономическая обусловленность в соответствии с Законом № 307-ФЗ?
2. Каковы цели и задачи аудита?
3. Существует ли связь аудита с другими формами экономического контроля, взаимосвязь аудита и бухгалтерского учета?
4. Каково значение независимого контроля и его экономическая обусловленность?
5. Кто является основными пользователями аудиторской информации?
6. Какова роль аудита в обеспечении стабильности и надежности экономического развития?
7. Каково содержание ФПСАД № 1?
8. Кто является пользователем результатов аудита?
9. Какие виды аудита вы можете выделить? Какие признаки лежат в основе их классификации?
10. Какие проверки относятся к обязательным?
11. Какие организации подпадают под обязательный аудит?
12. Что представляет собой инициативный аудит?
13. Какие услуги, оказываемые аудиторскими организациями, называются сопутствующими?

### Тесты

1. Целью аудиторской деятельности является:
  - а) осуществление контрольно-ревизионных проверок хозяйственной и финансовой деятельности предприятий и организаций РФ;
  - б) выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ;
  - в) оказание услуг экономическим субъектам РФ по ведению бухгалтерского учета и составлению налоговых деклараций.

2. Оценка стоимости имущества и оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков относятся к сопутствующим аудиту услугам:

- а) да;
- б) нет;
- в) да, при наличии разрешения Росимущества.

3. Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов относятся к сопутствующим аудиту услугам:

- а) нет;
- б) да;
- в) да, при наличии разрешения Минэкономразвития России.

4. Федеральный закон от 24 декабря 2008 г. 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определяет численность аудиторов в штате аудиторской организации:

- а) не менее пяти аудиторов;
- б) не менее двух аудиторов;
- в) норма не определена.

5. Аудиторские фирмы имеют право заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской:

- а) да;
- б) нет;
- в) имеют, при наличии разрешения Минфина России.

6. Аудиторские фирмы имеют право образовывать в соответствии с законодательством РФ союзы, ассоциации и другие объединения для координации своей деятельности или защиты своих профессиональных интересов:

- а) да;
- б) нет.

7. Аудиторские организации в соответствии с законодательством РФ могут иметь:

- а) любую организационно-правовую форму;
- б) любую организационно-правовую форму, за исключением формы открытого акционерного общества;
- в) любую организационно-правовую форму, за исключением формы общества с ограниченной ответственностью.

## **Глава 2**

# **ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ**

---

### **Основные понятия**

Административная ответственность. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности. Аудиторская тайна. Государственное регулирование аудиторской деятельности. Государственный контроль за деятельностью саморегулируемых организаций. Гражданско-правовая ответственность за причинение вреда (т.е. материальная). Квалификационный аттестат аудитора. Лицензии на осуществление аудиторской деятельности. Обязанности экономического субъекта. Ответственность аудитора. Ответственность исходя из правил (стандартов) аудиторской деятельности. Права и обязанности аудитора. Права руководства экономического субъекта. Уголовная ответственность. Членство в саморегулируемой организации аудиторов

---

## **2.1. Правовые основы аудиторской деятельности**

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с Законом № 307-ФЗ и принятыми федеральными стандартами, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ, регулирующими отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности.

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации включает в себя аудиторские стандарты.

К правовым и законодательным документам по аудиторской деятельности в Российской Федерации относятся:

- Гражданский кодекс РФ;
- Уголовный кодекс РФ (УК РФ);
- Налоговый кодекс РФ;
- Кодекс РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ);
- Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

- постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»;
- постановление Правительства РФ от 16 февраля 2008 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации»;
- приказы Минфина России по аудиторской деятельности.

Нормативное регулирование аудиторской проверки с указанием уровней и областей регулирования представлено в табл. 2.1.

Таблица 2.1

### Нормативное регулирование аудиторской проверки

Уровень регулирования	Вид и наименование нормативных документов	Область регулирования
1	Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях	Определяют задачи и принципы законодательства РФ
	Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»	Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе
2	Постановления Правительства РФ	Определяют положения по аудиторской деятельности
3	Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные Минфином России	Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех субъектов, нормы аудита
	Указы Президента РФ по аудиторской деятельности	Устанавливают общие положения по регулированию аудиторской деятельности
4	Нормативные документы министерств и ведомств (инструкции Минфина России и Банка России по аудиторской деятельности)	Регулируют специфические особенности аудита по видам: общий, страховой, инвестиционных институтов, банковский

Окончание табл. 2.1

Уровень регулирования	Вид и наименование нормативных документов	Область регулирования
	Внутренние правила (стандарты) саморегулируемых организаций аудиторов	Регулируют специфические вопросы аудиторской деятельности на уровне профессиональных объединений
5	Внутренние стандарты аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов), разрабатываемые аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами для детализации правил аудиторской деятельности и международных стандартов	Используются при проведении аудита и сопутствующих аудиту услуг

## 2.2. Государственные организации, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации

В соответствии с Законом № 307-ФЗ функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган.

Функциями государственного регулирования аудиторской деятельности являются:

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- 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 федеральным законом;
- ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;

- иные предусмотренные федеральным законом функции.

В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе создается совет по аудиторской деятельности.

Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:

а) рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

б) рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;

в) одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также кодекс профессиональной этики аудиторов;

г) оценивает деятельность саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию этой деятельности;

д) вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления им внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

е) рассматривает обращения и ходатайства саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

ж) осуществляет в соответствии с федеральным законом и положением о совете по аудиторской деятельности иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

Состав совета по аудиторской деятельности утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

В состав совета по аудиторской деятельности входят:

- 10 представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат ротации один раз в три года не менее чем на 25% их общего числа;

- два представителя уполномоченного федерального органа;
- 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 Банка России;
- два представителя от саморегулируемых организаций аудиторов, кандидатуры которых выдвигаются совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов.

Представители саморегулируемых организаций аудиторов подлежат ротации один раз в год.

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

В целях подготовки решений совета по аудиторской деятельности создается его рабочий орган.

Состав рабочего органа совета по аудиторской деятельности и его численность утверждаются уполномоченным федеральным органом.

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 федеральным законом, представители уполномоченного федерального органа, а также представители научной и педагогической общественности.

Число представителей саморегулируемых организаций аудиторов в рабочем органе совета по аудиторской деятельности должно составлять не менее 70% общего числа членов рабочего органа совета.

## **2.3. Саморегулируемая организация аудиторов**

Аудиторская организация осуществляет свою деятельность по проведению аудита на условиях и в порядке, предусмотренном Законом № 307-ФЗ, постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении

федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» и федеральными стандартами аудиторской деятельности, утвержденными приказом Минфина России.

Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества.

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

**Саморегулируемой организацией аудиторов** признается некоммерческая организация (НКО), созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

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

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

1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц аудиторов или не менее 500 аудиторских коммерческих организаций, соответствующих 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.

Для осуществления деятельности в качестве саморегулируемой организации аудиторов некоммерческой организацией должны быть созданы специализированные органы, осуществляющие контроль за соблюдением членами саморегулируемой организации аудиторов требований Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, пра-

вил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов и рассмотрение дел о применении в отношении членов саморегулируемой организации аудиторов мер дисциплинарного воздействия.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с функциями, установленными Федеральным законом от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (далее — Закон № 315-ФЗ), разрабатывает и утверждает стандарты саморегулируемой организации аудиторов, принимает кодекс профессиональной этики аудиторов, разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности, участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

Саморегулируемая организация аудиторов осуществляет права, установленные в отношении ее Законом № 315-ФЗ. Саморегулируемая организация имеет право устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные к требованиям, предусмотренным Законом № 307-ФЗ, требования, обеспечивающие их ответственность при осуществлении аудиторской деятельности. Саморегулируемая организация разрабатывает и устанавливает дополнительные к мерам, предусмотренным Законом № 307-ФЗ, меры дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов. Саморегулируемая организация организывает профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, и проводит повышение их квалификации.

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с исполнением обязанностей, установленных Законом № 315-ФЗ:

- 1) участвует в установленном порядке в создании, включая финансирование, и деятельности единой аттестационной комиссии, предусмотренной федеральным законом;

- 2) сообщает в уполномоченный федеральный орган об изменениях в сведениях о саморегулируемой организации аудиторов для внесения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов не позднее семи рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения 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 РФ 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.

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.

Саморегулируемая организация аудиторов не может являться членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

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.

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

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

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности саморегулируемой организации аудиторов должен проводиться аудиторской организацией, являющейся членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

Формирование компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов и размещение средств такого фонда (таких фондов) осуществляются в порядке, установленном Законом № 315-ФЗ.

## **2.4. Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов**

Саморегулируемая организация аудиторов устанавливает требования к членству в ней аудиторских организаций, аудиторов, которые должны быть едиными соответственно для всех аудиторских организаций — членов саморегулируемой организации.

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

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

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

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

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

5) безупречная деловая репутация;

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

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

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

Требованиями к членству аудиторов в саморегулируемой организации аудиторов являются:

- наличие квалификационного аттестата аудитора;
- безупречная деловая (профессиональная) репутация;
- уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

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

Аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов.

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

а) учредительные документы;

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

в) 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;

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

д) 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. До 1 января 2013 г. 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 Закона № 315-ФЗ, но не позднее чем за три года до дачи рекомендаций, подтверждающих безупречную деловую (профессиональную) репутацию претендента;

е) 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;

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

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

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

- 1) квалификационный аттестат аудитора;
- 2) письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию физического лица, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций;
- 3) справку об отсутствии неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики, а также за преступления средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие преступления;
- 4) документ, подтверждающий внесение записи об индивидуальном предпринимателе в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, — для физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем;
- 5) иные документы, предусмотренные правилами приема физических лиц в члены саморегулируемой организации аудиторов.

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

вание о представлении надлежаще заверенных переводов на русский язык документов, исполненных полностью или в какой-либо их части на иностранном языке.

Саморегулируемая организация аудиторов в течение 30 рабочих дней со дня, следующего за днем представления документов, принимает решение о приеме либо об отказе в приеме в члены данной саморегулируемой организации аудиторов.

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

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

Физическое лицо, в отношении которого решение о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов признано недействительным, вправе снова подать в установленном 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 не прошло одного года.

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

- несоответствие лица требованиям настоящей статьи и требованиям к членству, утвержденным саморегулируемой организацией аудиторов;
- представление документов, не соответствующих требованиям, установленным Законом № 315-ФЗ;
- установление недостоверности сведений, содержащихся в документах, представленных в саморегулируемую организацию аудиторов;
- обнаружение после выдачи физическому лицу квалификационного аттестата аудитора обстоятельств, препятствовавших такой выдаче;

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

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

Основанием для прекращения членства в саморегулируемой организации аудиторов является:

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

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

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

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

- 5) ликвидация аудиторской организации;

- 6) аннулирование квалификационного аттестата аудитора;

- 7) признание аудиторского заключения заведомо ложным;

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

- 9) другие основания, предусмотренные федеральными законами.

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

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

В случае если сведения о саморегулируемой организации аудиторов исключены из государственного реестра

саморегулируемых организаций аудиторов, членство аудиторской организации, аудитора в такой саморегулируемой организации аудиторов считается прекращенным с даты исключения этих аудиторских организаций, аудитора уполномоченным федеральным органом из контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций.

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

- лицо, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;
- аудиторскую организацию, работником которой на основании трудового договора является аудитор, членство которого в саморегулируемой организации аудиторов прекращено;
- иные саморегулируемые организации аудиторов, за исключением случая прекращения членства по заявлению аудиторской организации, аудитора.

## 2.5. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций

**Реестр аудиторов и аудиторских организаций** — это систематизированный перечень аудиторов и аудиторских организаций. *Контрольный экземпляр* реестра аудиторов и аудиторских организаций представляет собой свод реестров аудиторов и аудиторских организаций.

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.

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.

Реестр аудиторов и аудиторских организаций подлежит опубликованию саморегулируемыми организациями аудиторов, сведения о которых внесены в государствен-

ный реестр саморегулируемых организаций аудиторов до 1 января 2010 г., на их официальных сайтах в Интернете не позднее 1 февраля 2010 г.; контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций подлежит опубликованию уполномоченным федеральным органом на его официальном сайте в Интернете.

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.

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.

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.

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.

Аудиторская организация, аудитор обязаны в письменной форме уведомлять саморегулируемую организацию аудиторов, членами которой они являются, обо всех изменениях содержащихся в реестре аудиторов и аудиторских организаций сведений в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за днем возникновения таких изменений.

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.

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.

Уполномоченный федеральный орган в течение пяти рабочих дней со дня, следующего за днем получения информации, вносит соответствующие сведения или изменения в сведения в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций.

Саморегулируемая организация аудиторов ведет реестр аудиторов и аудиторских организаций в отношении своих членов, начиная со дня внесения сведений о ней в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов.

## **2.6. Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов**

В отношении члена саморегулируемой организации аудиторов, допустившего нарушение требований Закона № 307-ФЗ, 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 Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудитором;

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.

Меры дисциплинарного воздействия применяются саморегулируемой организацией аудиторов в порядке, установленном Законом № 315-ФЗ.

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.

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.

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 организа-

ции, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов либо об их исключении из членов саморегулируемой организации аудиторов.

В отношении аудиторской организации, допустившей нарушение требований Закона № 307-ФЗ, 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 Закона № 315-ФЗ, 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.

## **2.7. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов**

Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляет уполномоченный федеральный орган.

*Предметом* государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов является соблюдение саморегулируемыми организациями аудиторов требований законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность.

Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов имеет форму плановых и внеплановых проверок.

Плановая проверка саморегулируемой организации аудиторов осуществляется не чаще одного раза в два года в соответствии с планом проверок, утверждаемым уполномоченным федеральным органом.

Основанием для внеплановой проверки саморегулируемой организации аудиторов может являться поданная в уполномоченный федеральный орган жалоба на действия (бездействие) саморегулируемой организации аудиторов, нарушающие требования законодательства РФ 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 РФ, Банком России, 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 РФ.

Порядок назначения и осуществления проверки саморегулируемой организации аудиторов, программа проверки, а также порядок оформления ее результатов устанавливаются уполномоченным федеральным органом.

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).

В случае выявления нарушений саморегулируемой организацией аудиторов требований законодательства РФ 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 устанавливающие сроки устранения таких нарушений;

2) вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность;

3) вынести решение об исключении сведений о НКО из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов по основаниям, предусмотренным п. 3—5 ч. 5 ст. 21 Закона № 315-ФЗ;

4) обратиться в арбитражный суд с заявлением об исключении сведений о НКО из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов.

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.

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.

## **2.8. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности**

Большая ответственность, лежащая на аудиторе, требует предъявления к нему особых претензий по образованию и квалификации. Лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью, должны проходить проверку квалификации в виде аттестации на право осуществления аудиторской деятельности.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности (далее — аттестация) осуществляется в соответ-

ствии с Законом № 307-ФЗ для проверки квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Необходимость аттестации определяется той мерой ответственности, которую берет на себя аудитор, давая публичное официальное заключение о достоверности отчетности проверяемого экономического субъекта.

Порядок проведения аттестации определяется законом и другими подзаконными актами.

Аттестация проводится с целью проверки квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, в форме квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора, по итогам которого выдаются квалификационные аттестаты аудиторов.

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

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

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

Закон № 307-ФЗ устанавливает обязательные требования к образованию и повышению квалификации аттестованного аудитора.

Для допуска претендентов к квалификационным экзаменам на получение аттестата аудитора необходимо выполнить следующие требования.

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:

а) базовое образование, что подтверждается наличием документа о высшем экономическом или юридическом образовании в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования;

б) практический опыт — наличие стажа работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации;

в) специальное профессиональное образование, которое включает в себя обучение с отрывом или без отрыва от производства в определенных учебно-методических центрах и организациях по обучению и переподготовке аудиторов. Изучение в установленном объеме учебных дисциплин завершается сдачей выпускных экзаменов по каждой дисциплине на русском языке в письменной форме по билетам, разрабатываемым учебно-методическим центром и утверждаемым Минфином России;

г) свободное владение деловым русским языком.

Владение деловым русским языком предусматривает наличие навыков владения русским языком в объеме, необходимом для изучения нормативных актов, проверки бухгалтерской и иной документации, ведения рабочей документации, делового общения с клиентами и составления аудиторского заключения и письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

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

1) претендент не соответствует перечисленным выше требованиям;

2) после сдачи квалификационного экзамена обнаруживается несоответствие претендента требованию о членстве в саморегулируемой организации.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

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

Аудитор обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение

по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 ч за три последовательных календарных года, но не менее 20 ч в каждый год.

Каждый аттестованный аудитор должен систематически самостоятельно повышать свою квалификацию путем:

а) изучения законов, стандартов, инструкций и других нормативных актов, вносимых в них дополнений и изменений;

б) изучения зарубежного и отечественного опыта по организации и методике проведения аудита;

в) участия в семинарах, конференциях, симпозиумах;

г) разработки пособий, монографий по вопросам теории и практики аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, финансов и права;

д) участия в работе над правилами (стандартами), методиками, программами учебных курсов по аудиту.

Подтверждением повышения квалификации аудитора является документ установленного образца о прохождении ежегодного повышения квалификации в учебно-методических центрах или иных организациях.

## **2.9. Права и обязанности аудиторов и руководителей, иных должностных лиц проверяемого экономического субъекта**

Аудит не заменяет функций государственного финансового контроля за работой предприятий, учреждений, организаций. Свою основную задачу аудиторская служба видит в проверке законности финансово-хозяйственных операций, что осуществляется через высококвалифицированный анализ состояния бухгалтерского учета, контроль правильности баланса и отчета о финансовых результатах, а также анализ хозяйственной деятельности с целью выявления резервов повышения эффективности производства, разработки эффективной финансовой политики и перспективной стратегии капиталовложений.

В соответствии с Законом № 307-ФЗ аудитор имеет право по своим профессиональным задачам широкого

и беспрепятственного доступа к самым разнообразным данным финансово-хозяйственных операций и производственной деятельности проверяемого предприятия.

**Права и обязанности аудиторской организации.** Аудиторская организация, индивидуальный аудитор при проведении аудита *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.

Аудиторская организация, индивидуальный аудитор при проведении аудита *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.

**Права и обязанности руководства экономического субъекта.** При проведении аудита аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг, *вправе*:

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

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

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

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

1) содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита, создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать по устному или письменному запросу аудиторской организации, индивидуального аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной 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.

Обязанности аудитора в основном сводятся к следующему. Аудитор должен составить по окончании работы заключение и другие документы, предусмотренные договором, базирующиеся на принципах добросовестности, квалификации и независимости аудиторского контроля.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы при проведении аудиторской проверки обязаны:

1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством РФ;

2) предоставлять проверяемому экономическому субъекту по его требованию необходимую информацию о требованиях законодательства РФ, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах РФ, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

3) передать аудиторское заключение аудируемому лицу в срок, установленный договором;

4) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ;

5) исполнять иные обязанности в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству РФ.

## 2.10. Аудиторская тайна

Закон № 307-ФЗ обязывает аудиторские организации и индивидуальных аудиторов хранить тайну об операциях аудируемых лиц. С этой целью должны быть разработаны внутрифирменные стандарты, устанавливающие внутренние правила документирования, хранения и архивирования результатов аудиторской проверки, обеспечивающие сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности. Передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций, в отношении которых осуществлялся аудит и оказывались сопутствующие аудиту услуги, запрещено.

**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 Законом № 307-ФЗ, за исключением:

1) сведений, разглашенных самим лицом, которому оказывались услуги, либо с его согласия;

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

3) сведений о величине оплаты аудиторских услуг.

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

Аудиторская организация, индивидуальный аудитор не вправе передавать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам либо разглашать эти сведения и содержание документов без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались услуги.

Передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам в случаях и порядке, которые предусмотрены Законом № 307-ФЗ и другими федеральными законами, не является нарушением аудиторской тайны.

Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности, 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 законодательством и другими федеральными законами, обязаны обеспечить (сохранять) конфиденциальность таких сведений и документов. (Ответственность за разглашение информации с ограниченным доступом установлена подп. «в» ч. I ст. 81 Трудового кодекса РФ (ТК РФ), ст. 13.14 КоАП РФ, ст. 183 УК РФ.)

В случае разглашения аудиторской тайны аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, саморегулируемой организацией аудиторов, а также иными лицами, получившими доступ к аудиторской тайне, аудиторская организация, индивидуальный аудитор, а также лицо, которому оказы-

вались услуги, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков в порядке, установленном законодательством РФ.

## 2.11. Ответственность аудиторов и аудиторских организаций

Рассмотрим виды ответственности.

1. *Гражданско-правовая ответственность за причинение вреда (т.е. материальная)*. В случае обнаружения некачественного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам для государства или экономического субъекта, с аудитора могут быть взысканы на основании решения суда или арбитражного суда по иску, предъявляемому организацией, в которой проводился аудит, понесенные убытки в полном объеме, расходы на проведение перепроверки, штраф, если иное не оговорено договором. Компенсации ущерба за причинение вреда посвящены ст. 15 «Возмещение убытков» и ст. 393 ГК РФ.

К гражданско-правовой ответственности примыкает ответственность за разглашение служебной и коммерческой тайны. В ст. 183 «Незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну» УК РФ установлена ответственность за разглашение содержания регистров бухгалтерского учета, которые согласно ст. 10 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон № 129-ФЗ) являются коммерческой тайной.

2. *Административная ответственность*. Она связана со штрафными санкциями, а также приостановлением и аннулированием членства в саморегулируемых организациях аудиторов.

Закон № 307-ФЗ предусматривает следующие меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов: предписание, предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения, приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов на 180 дней, исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации аудиторов, наложение штрафа.

Аудитор, в отношении которого принято решение о приостановлении его членства в саморегулируемой организа-

ции аудиторов, в течение всего срока действия такого решения *не вправе*: участвовать в осуществлении аудиторской деятельности; давать рекомендации; участвовать в работе выборных и специализированных органов саморегулируемой организации аудиторов; заключать договоры оказания аудиторских услуг.

Федеральный орган в отношении аудиторской организации, допустившей нарушение требований законодательства, может применить меры дисциплинарного воздействия: предписание по устранению выявленных нарушений; предписание о приостановлении членства аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов.

3. *Уголовная ответственность.* Статья 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами» УК РФ предусматривает штраф от 100 до 500 тыс. руб. или лишение свободы до трех лет, повторно до пяти лет.

Использование частным нотариусом или 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 одного года до двух лет, 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.

Имеется еще ряд статей, которые можно связать с аудиторами.

Согласно ст. 316 «Укрывательство преступлений» УК РФ укрывательство преступлений наказывается штрафом в размере до 200 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 18 месяцев, либо арестом на срок от трех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет.

К аудитору может быть применена ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов» УК РФ, если своими советами аудитор способствует неуплате налогов, предусматривающая наказание штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или

в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

В особо крупных размерах считается неуплата налога, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей, а особо крупным размером — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 30 млн руб.

Глава 7 «Соучастие в преступлении» УК РФ может быть применена к аудиторам.

4. *Ответственность исходя из правил-стандартов аудиторской деятельности.* Согласно правилу (стандарту) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (в ред. постановления Правительства РФ от 19 ноября 2008 г. № 863) аудиторская организация несет ответственность:

- за выражение обоснованного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, которое представлено в аудиторском заключении;
- правильность и полноту данных, отраженных в заключении или отчете аудитора, о выявленных существенных искажениях отчетности;
- несоблюдение конфиденциальности, выраженное в разглашении сведений третьим лицам, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательством РФ.

Так как совокупная ответственность при проведении обязательного аудита весьма существенна, в Законе № 307-ФЗ предусматривается обязательное страхование риска ответственности за нарушение договора. В странах с развитой рыночной экономикой до 10% прибыли аудиторских организаций направляется на страхование.

## Выводы

1. Законодательное регулирование аудиторской деятельности определяет пять уровней: высший уровень — Закон № 307-ФЗ, ГК РФ, УК РФ; второй — постановления Правительства РФ; третий — федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, указы Президента РФ по аудиторской деятельности; четвертый — инструкции Минфина России и Банка России по аудиторской деятельности, внутренние правила (стандарты) саморегулируемых организаций аудиторов; пятый — внутрифирменные стандарты.

2. В соответствии с Законом № 307-ФЗ функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган.

3. Аудиторская организация осуществляет свою деятельность по проведению аудита или сопутствующих услуг после получения членства в саморегулируемой организации. Саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

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

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

1) объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 700 физических лиц аудиторов или не менее 500 аудиторских коммерческих организаций, соответствующих 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.

5. Реестр аудиторов и аудиторских организаций — это систематизированный перечень аудиторов и аудиторских организаций. Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций представляет собой свод реестров аудиторов и аудиторских организаций.

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.

6. В отношении члена саморегулируемой организации аудиторов, допустившего нарушение требований Закона 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, саморегулируемая организация аудиторов может применить меры дисциплинарного воздействия: вынести предписание, предупреждение.

7. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляет уполномоченный федеральный орган в форме плановых и внеплановых проверок.

Предметом государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов является соблюдение саморегулируемыми организациями аудиторов требований законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность.

8. Аудиторами могут работать лица, прошедшие аттестацию на право осуществления аудиторской деятельности. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора без ограничения срока его действия.

9. Права и обязанности аудитора зафиксированы в Законе № 307-ФЗ. Аудитор имеет право проверять бухгалтерские документы, плановые и отчетные данные, денежные средства, ценные бумаги и любое другое имущество, проводить инвентаризацию, контролировать объемы выполненных работ и др. Обязанности аудитора в основном сводятся к составлению по окончании работы заключения и других документов, предусмотренных договором, базирующихся на принципах добросовестности, квалифицированности и независимости аудиторского контроля.

10. 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.

11. Существуют следующие виды ответственности аудитора: гражданско-правовая ответственность за причинение вреда (т.е. материальная), административная, уголовная, ответственность исходя из правил (стандартов) аудиторской деятельности.

## Вопросы для самопроверки

1. Какова система нормативного регулирования аудиторской деятельности, уровни регулирования?
2. Как организована профессиональная подготовка и аттестация аудиторов в России?
3. Как организовано лицензирование аудиторской деятельности?

4. Какие экономические субъекты подлежат обязательному аудиту?
5. В чем заключаются права и обязанности аудиторов?
6. В чем заключаются права и обязанности проверяемых субъектов?
7. Какие виды лицензий выдаются?
8. Какие существуют виды ответственности аудитора?
9. В чем заключается гражданско-правовая ответственность аудитора за причинение вреда (т.е. материальная)?
10. В чем заключается административная ответственность?
11. В чем заключается уголовная ответственность?
12. В чем заключается ответственность исходя из правил (стандартов) аудиторской деятельности?

## Тесты

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

- а) Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;
- б) Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- в) Гражданским кодексом РФ.

2. Аудиторская фирма может проводить аудиторскую проверку экономических субъектов, являющихся ее учредителями, собственниками, кредиторами, страховщиками:

- а) да;
- б) нет;
- в) может, если экономический субъект имеет статус открытого акционерного общества.

3. Уклонение экономического субъекта от проведения обязательной аудиторской проверки либо препятствование ее проведению в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» влечет за собой взыскание на основании решения суда или арбитражного суда:

- а) штрафа с экономического субъекта в сумме от 500- до 1000-кратного размера установленной законодательством РФ минимальной оплаты труда;
- б) штрафа с руководителя экономического субъекта в сумме от 100- до 200-кратного размера установленной законодательством РФ минимальной оплаты труда;
- в) штрафы с экономического субъекта не установлены.

4. Уклонение организации или индивидуального предпринимателя, подлежащих обязательному аудиту, от его проведения или препятствование его проведению, влечет взыскание штрафа в сумме:

- а) от 500 до 1000 минимальных размера оплаты труда, установленного федеральным законом;

б) от 150 до 500 минимальных размера оплаты труда, установленного федеральным законом;

в) федеральным законом штрафы не установлены.

5. Взыскание штрафа за уклонение организации или индивидуального предпринимателя, подлежащих обязательному аудиту, от его проведения или препятствование его проведению производится в судебном порядке на основании:

а) постановления уполномоченного федерального органа о привлечении к ответственности за правонарушение;

б) обращения в суд профессионального аудиторского объединения.

## Задания для контроля знаний

1. Объясните, имеет ли право саморегулируемая организация аудиторов заниматься предпринимательской деятельностью.

2. Договором на проведение обязательной аудиторской проверки установлено, что денежное вознаграждение за эту проверку будет выплачено аудиторской организации после предоставления положительного аудиторского заключения. Оцените ситуацию.

3. Подлежит ли обязательной аудиторской проверке за 2011 г. ЗАО «АВВА», которое имеет баланс на конец года, приведенный в таблице?

Актив	Сумма, тыс. руб.	Пассив	Сумма, тыс. руб.
Внеоборотные активы	14 000	Капитал и резервы	7000
Оборотные активы	9000	Долгосрочные обязательства	10 000
		Краткосрочные обязательства	6000
Баланс	23 000	Баланс	23 000

## Глава 3

# ВНЕШНИЙ И ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

---

### Основные понятия

Внешний аудит. Внутренний аудит. Квалификационные требования к внутреннему аудитору. Независимость аудитора и аудиторской организации

---

### 3.1. Независимость аудитора и аудиторской организации

В аудиторской практике принято различать внешний и внутренний аудит (см. подразд. 3.2).

*Внешний аудит* проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета проверяемого предприятия. Выполнение такой независимой экспертизы хозяйственно-финансовой деятельности одновременно предполагает и разработку рекомендаций по улучшению финансовой стратегии предприятия, повышению эффективности его хозяйствования, а также оценку платежеспособности финансовой устойчивости и имеющихся резервов.

Независимость аудитора является одним из принципов аудита, который раскрывается в Законе № 307-ФЗ. Под *независимостью аудитора* понимается:

- независимость от проверяемой организации, т.е. отсутствие при формировании мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо другой заинтересованности, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг;
- независимость от руководителей и собственников аудиторской организации;
- независимость от любой третьей стороны.

Если после заключения договора стали известны указанные обстоятельства, договор подлежит расторжению.

Имеется в виду, что аудиторская проверка клиента не может проводиться:

1) аудиторскими организациями, руководители и иными должностными лицами, которые 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).

Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам за проведение аудита (в том числе обязательного) и ока-

зание 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.

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

Независимость также обеспечивается недопустимостью занятия другими видами деятельности, помимо аудита и сопутствующих услуг. Смысл этого ограничения состоит в том, что аудитор не должен иметь никаких деловых контактов с клиентом, кроме как по проведению проверок или оказанию аудиторских услуг.

Независимость аудитора от хозяйствующего субъекта должна рекламироваться внутренними стандартами аудиторской организации и конкретными документами, формирующими взаимоотношения с экономическим субъектом.

### 3.2. Внутренний аудит

*Внутренний аудит* — это по сути внутривозрастной контроль законности хозяйственных операций предприятия по местам их формирования и центрам ответственности. Это один из эффективных способов контроля за эффективностью деятельности хозяйственных подразделений экономического субъекта. В ходе внутренних проверок выявляются конкретные причины допущенных отклонений от нормативных показателей и требований действующего законодательства. Все управленческие службы обеспечиваются информацией, полученной в ходе внутренней

аудиторской проверки, чтобы можно было использовать ее для исправления допущенных недостатков и улучшения работы. Это система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета, надежности функционирования системы внутреннего контроля.

Внутренний аудит проводится штатными сотрудниками самого предприятия.

Если проводящие внешний контроль аудиторские фирмы и независимые аудиторы наблюдают за развитием общих экономических, социальных, научно-технических тенденций, анализируют их влияние на производственно-финансовую деятельность предприятия, следя за точным исполнением принятых законом норм и требований, то область деятельности специалистов, занимающихся внутрихозяйственным контролем, охватывает обычно текущее, оперативное консультирование по вопросам управления и экономической политики данного конкретного предприятия.

Среди функций внутреннего аудитора можно выделить наиболее значимые, такие как:

- проверка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, разработка рекомендаций по их совершенствованию;
- обеспечение достоверности бухгалтерской и оперативной информации и отчетности;
- проверка деятельности звеньев управления;
- проверка соблюдения законов, нормативных актов, учетной политики;
- контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;
- расследование случаев злоупотреблений и др.

Безусловно, специалисты по внутреннему аудиту должны обладать не менее высокими профессиональными знаниями и опытом, чем независимые аудиторы.

Внутренний аудитор представляет самые различные справки администрации предприятия по учету и экономической деятельности предприятия и ведает всеми вопросами фискального характера. Он присутствует на собраниях и совещаниях высших и оперативно-исполнительных управленческих органов своего предприятия, дает руководству консультации по повышению эффективности производственно-финансовой деятельности и ее перспективам. В целом обязанности внутреннего аудитора охватывают

большой круг вопросов. Помимо ревизии наличия и правильности оформления всех бухгалтерских документов он осуществляет проверку соблюдения административного порядка, выполнения приказов, организует инвентаризацию товарно-материальных ценностей.

И все же *главной задачей внутреннего аудитора* остается систематический контроль за расходами фирмы и их снижением.

*Информация, необходимая аудитору для внутреннего контроля*, — это в основном прогнозы продаж (спроса и предложения), сметы затрат, стандартные нормативные издержки, прогнозы прибылей, программы ввода основных средств и формирования источников финансирования, а также другие данные, которые включаются в общий план контроля за совершением хозяйственных операций и позволяют следить за деятельностью участков и цехов, сопоставлять фактические издержки с нормативными и сметными, обнаруживать причины упущений в работе и сообщать руководству о результатах проверок.

### 3.3. Организация внутреннего аудита

Внутренний аудит хозяйствующих субъектов занимает важное место в системе аудита. Как свидетельствует опыт развития и организации аудита в странах с многоукладной экономикой, внутренний аудит имеет опорное положение. Нормативные акты, регламентирующие деятельность компаний, фирм, включают в себя положения об обязательности внутреннего аудита и составе его компонентов, требования к их организации. Действующие в Российской Федерации законы таких положений не содержат. Однако это не противоречит возможности создания служб внутреннего аудита, так как законодательно закреплено право предпринимателям самостоятельно формировать производственную программу и определять предусмотренные действующими нормативными актами и уставом способы ее осуществления. Внутреннему аудиту принадлежит определяющая роль в обеспечении законности осуществления хозяйственных операций.

В развитых странах мира существуют центры внутреннего аудита, а также международные их объединения. Так, более 50 лет функционирует международный центр, объединяющий деятельность национальных институтов

внутренних аудиторов США, Франции, Великобритании, Японии, Израиля, Индии и других стран. Главные задачи центра и национальных институтов состоят в обеспечении норм профессиональной практики внутреннего аудита, разработке и осуществлении программ непрерывного профессионального развития, программ сертификации внутренних аудиторов.

Деятельность в области внутреннего аудита хозяйствующих субъектов РФ имеет свои особенности, которые должны быть учтены в нормативных регламентах их деятельности, системе подготовки персонала и т.д. Отсутствие специализации по данному вопросу приводит к некомпетентному исполнению обязанностей аудитора, что обуславливает неэффективность всей аудиторской деятельности.

В специальной литературе даются различные трактовки понятия внутреннего аудита. Одни авторы считают целесообразным организацию внутреннего аудита в хозяйствующих субъектах, другие придерживаются мнения, что внутренний контроль на предприятии должен осуществляться не специальными должностными лицами, а комиссией, состоящей из работников различных служб, или службой бухгалтерского учета.

Институт внутренних аудиторов США дает следующее определение внутреннего аудита. «Внутренний аудит есть независимая деятельность в организации (на предприятии) по проверке и оценке ее работы в ее интересах. Цель внутреннего аудита — помочь членам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренние аудиторы представляют своей организации (предприятию) данные анализа и оценки, рекомендации и другую необходимую информацию, являющуюся результатом проверок»<sup>1</sup>.

Организация и развитие внутреннего аудита в российской экономике являются одним из основных условий становления правовых отношений. Основное преимущество внутреннего аудита заключается в том, что он обеспечивает действенный финансовый контроль хозяйственной деятельности предприятия при сохранении коммерческой тайны и соблюдении законных интересов всех субъектов производства. На основе оценки основных приведенных определений внутреннего аудита можно сделать вывод о том, что в них не затронуто данное преимущество. По нашему мнению, *внутренний аудит* представляет собой систему

<sup>1</sup> Робертсон, Д. К. Аудит / Д. К. Робертсон. — М. : Контакт, 1993. — С. 6.

обеспечения правовой защиты имущественных интересов собственника на основе внутреннего финансового контроля соблюдения законности хозяйственной деятельности.

Внутренний аудит имеет свои цели и задачи, адекватный им правовой и организационный статус, отличный от внешнего аудита. Принципиальное различие содержания деятельности внешнего и внутреннего аудита состоит в том, что внутренний аудит обеспечивает достоверность постановки бухгалтерского учета, финансовых результатов, расчетов, в то время как внешний аудит только устанавливает их достоверность. Внешний аудит не может обеспечить достоверность учетной, финансовой и расчетной информации и не несет ответственность за это. Консультирование и рекомендации по исправлению допущенных нарушений и неточностей в учетном процессе и хозяйственной деятельности внешнего аудита носит рекомендательный характер, жесткий контроль за ходом исправления допущенных нарушений отсутствует. Внешний аудитор несет материальную ответственность только в пределах материального ущерба, понесенного экономическим субъектом в результате неквалифицированного проведения аудиторской проверки. Убытки могут быть взысканы на основании решения суда или арбитражного суда по иску, предъявляемому органом, выдавшим лицензию.

Внутренний аудитор, обеспечивая достоверность отчетности, бухгалтерского учета, подчиняясь непосредственно директору, проявляет инициативу в проведении проверок, контроле за законностью хозяйственных операций и правильностью их отражения в учете. Как показывают результаты обобщения научных исследований по аудиторской деятельности, опыт формирования многоукладной экономики и соответствующей ей хозяйственной организации агропромышленного производства, а также изучение условий защиты законных имущественных интересов хозяйствующих субъектов, основной задачей внутреннего аудита является обеспечение подготовки предприятия к внешней аудиторской проверке.

В современный период существует объективная необходимость организации трех основных видов аудита: внешнего, внутреннего и государственного. *Государственный аудит* представляет собой систему правовой защиты имущественных интересов государства на основе централизованного контроля достоверности отчетности, финансового

состояния, соблюдения законности хозяйственной деятельности.

Обособление государственного аудита в отдельный блок аудиторских услуг определено необходимостью ведомственного контроля деятельности унитарных и федеральных казенных предприятий, а также коммерческих юридических лиц в части контроля целевого использования предоставляемых денежных средств в виде дотаций, компенсаций, финансирования капитальных вложений, помощи и др.

Как свидетельствует анализ, принятые нормативные акты по аудиторской деятельности не предусматривают существование государственного аудита. Однако практика деятельности унитарных предприятий на праве хозяйственного ведения, федеральных казенных предприятий на праве оперативного управления свидетельствует о необходимости государственного аудита для контроля соблюдения установленных данным предприятиям прав. Не решены в полной степени вопросы проведения аудиторских проверок при судебных и арбитражных разбирательствах, которые могли бы осуществлять государственные аудиторы. Несмотря на серьезные отличия этих способов осуществления аудита, только органичное взаимодействие внешнего, внутреннего и государственного аудита обеспечивает эффективную защиту имущественных интересов хозяйствующих субъектов. Государственный аудит должен существовать наряду с государственным финансовым контролем, основная цель государственного аудита — установление достоверности отчетности государственных предприятий. Основная цель государственного финансового контроля — установление целевого использования государственных бюджетных средств и принятие мер по недопущению нарушений в исполнении бюджета.

В деятельности внутреннего аудитора значительное место занимает консультирование работников предприятия по вопросам учета, отчетности, нормативно-правового обеспечения. Рекомендации предоставляются по запросам и собственной инициативе аудитора. Постоянно проводится контроль исполнения замечаний и рекомендаций. В отличие от внутреннего аудитора внешний предоставляет рекомендации только по запросам клиентов и не настаивает на внедрении своих предложений, отдает это на откуп клиента, не контролирует качество внедрения мероприятий.

В настоящее время существующий в отдельных экономических субъектах внутренний аудит не имеет всеохватывающего значения и не выполняет возложенные на него функции по подготовке к аудиторской проверке и обеспечению законности хозяйственной деятельности. Например, в акционерном обществе «Подмосковное» внутренний аудит работает с 1993 г. Необходимость его определена большими объемами выпускаемой продукции, наличием самостоятельно функционирующих на условиях полного коммерческого расчета 17 подразделений. Несмотря на положительную роль данного формирования, имеются серьезные недостатки, препятствующие его развитию (табл. 3.1). Аналогичные результаты наблюдаются и в других организациях. В ходе исследования определены предложения по совершенствованию деятельности органа контроля, реализация которых позволит усилить роль внутреннего аудита в обеспечении законности хозяйственных операций предприятия.

Таблица 3.1

**Недостатки развития внутреннего аудита  
в ЗАО «Подмосковное»**

Недостаток	Путь решения
Не соблюден принцип независимости, так как аудитор подчинен главному бухгалтеру	Служба внутреннего аудита должна подчиняться непосредственно руководителю
Внутренний аудит носит эпизодический характер	Работу следует осуществлять планомерно в течение года
Основная цель проверки — ревизия сохранности имущества и денежных средств подразделения	Проверке должны подвергаться вопросы в соответствии со стандартом проверки достоверности отчетности
Нет связи внутреннего и внешнего аудита; внешний аудит не использует результаты внутреннего	Внутренний аудит обеспечивает законность хозяйственных операций
Внутренний аудит не несет персональной ответственности за результаты внешней аудиторской проверки	Вменить в обязанности внутреннего аудитора подготовку и ответственность за результаты внешней проверки

Еще более серьезные недостатки наблюдаются в организации внутреннего контроля формирований, содержащих

в своем составе подсобные сельскохозяйственные подразделения. Как свидетельствуют результаты обследования организации внутреннего контроля в подсобных хозяйствах ОАО «Самарэнерго» и ОАО «Ростовэнерго», отделы внутреннего аудита центрального аппарата не уделяют достаточного внимания проверке сельскохозяйственных подразделений, ограничиваясь вопросами собственности, сохранности имущества, кассы, выполнения распоряжений и указаний головной организации.

Становлению внутреннего аудита должна способствовать разработка методов работы внутренних аудиторов, внедрение в практику специфических средств их труда (стандартов, норм, руководств, положений, должностных инструкций и др.). В организации внутреннего аудита большое значение имеют органы управления предприятия, определяющие организационно-правовой статус аудиторов, нормативно-правовое обеспечение, проверку их работы.

### **3.4. Квалификационные требования к внутреннему аудиту**

Современная социально-экономическая ситуация в Российской Федерации характеризуется введением большого числа новых нормативно-правовых актов, что обуславливает большие квалификационные требования к специальности аудитор. Он должен обладать знаниями по организации, технологии и этике аудита, бухгалтерскому учету, финансам, кредиту, законодательству, налогообложению, контролю и ревизии хозяйственной деятельности, экономике, организации и управлению производством, компьютеризации учета и экономических программ, достаточными для практической деятельности в сфере внешнего и внутреннего аудита; владеть методами организации и проведения экспертизы бухгалтерского баланса и финансовой отчетности, аудиторских проверок и услуг; уметь защищать законные имущественные интересы хозяйствующих субъектов в органах налогообложения и правоохранительных органах. Необходимость в высоком уровне квалификации аудиторов определяет состав требований к претендентам на получение специальности аудитора, принципиальные подходы к формам и методам подготовки, ее объему и продолжительности.

В целях улучшения организации внутреннего аудита на предприятиях целесообразно:

- рекомендовать всемерное развитие внутреннего аудита, опережающий режим подготовки аудиторов и повышения квалификации работников управления по аудиторской деятельности;
- определить состав требований к претендентам на получение специальности внутреннего аудитора, принципиальные подходы к формам и методам подготовки, ее объему и продолжительности;
- разработать и внедрить в производство отраслевые нормативные положения и организационные регламенты внутреннего аудита;
- разработать и установить порядок введения стандартов, норм, руководств для деятельности внутренних аудиторов;
- создавать профессиональные центры внутренних аудиторов на принципах самоорганизации.

## Выводы

1. В аудиторской практике принято различать внешний и внутренний аудит.

Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и отчетности проверяемого предприятия.

Внутренний аудит — это внутрихозяйственный контроль законности хозяйственных операций предприятия по местам их формирования и центрам ответственности.

2. Аудиторская деятельность базируется на принципе независимости, который следует понимать как независимость от проверяемой организации, от руководителей и собственников аудиторской организации и от любой третьей стороны.

Независимость также обеспечивается недопустимостью занятия другими видами деятельности, помимо аудита и сопутствующих услуг.

3. Квалификационные требования к аудитору состоят в том, что он должен обладать знаниями по организации, технологии и этике аудита, бухгалтерскому учету, финансам, кредиту, законодательству, налогообложению, контролю и ревизии хозяйственной деятельности, экономики, организации и управлению производством, компьютеризации учета и экономических программ, достаточными для практической деятельности в сфере внешнего и внутреннего

аудита; владеть методами организации и проведения экспертизы бухгалтерского баланса и финансовой отчетности, аудиторских проверок и услуг; уметь защищать законные имущественные интересы хозяйствующих субъектов в органах налогообложения и правоохранительных органах.

4. Внутренний аудит является важнейшим элементом внутрихозяйственного контроля. В целях улучшения его организации необходима разработка внутрихозяйственных регламентов его деятельности (положение, должностные инструкции, стандарты и др.).

В целях развития внутреннего аудита отраслевыми министерствами целесообразно разработать и рекомендовать к внедрению в производство отраслевые нормативные положения и организационные регламенты внутреннего аудита, стандарты, нормы, руководства для деятельности внутренних аудиторов. Создание профессиональных отраслевых центров внутренних аудиторов на принципах самоорганизации также будет способствовать развитию аудита.

### Вопросы для самопроверки

1. Что представляет собой внешний аудит?
2. Что понимают под внутренним аудитом?
3. Чем определяется независимость аудитора и аудиторской организации?
4. Какие квалификационные требования предъявляются к внутреннему аудитору?
5. Какие мероприятия следует провести в целях улучшения организации внутреннего аудита на предприятиях?

### Тесты

1. Обязательный аудит проводится:
  - а) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами;
  - б) аудиторскими организациями.
2. Аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора при проведении:
  - а) обязательного аудита;
  - б) обязательного и инициативного аудита;
  - в) обязательного аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг.
3. Состав организаций или индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществляется ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности, устанавливает:

а) Правительство РФ;  
б) уполномоченный федеральный орган;  
в) Федеральный закон от 24 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

4. Аудиторское заключение признается заведомо ложным только на основании:

- а) заключения лицензирующего органа;  
б) решения уполномоченного федерального органа;  
в) решения суда.

5. Организации и индивидуальные предприниматели подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке при наличии хотя бы одного из следующих финансовых показателей их деятельности в размерах, превышающих установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда:

а) объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год — в 700 тыс. раз, сумма активов баланса на конец отчетного года — в 200 тыс. раз;

б) объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год — в 500 тыс. раз, сумма активов баланса на конец отчетного года — в 200 тыс. раз;

в) объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за предшествующий год превышает 400 млн руб. или сумма активов баланса превышает 60 млн руб.

6. Тесты средств внутреннего контроля проводят с целью:

а) оценки деятельности системы управления аудируемого лица по созданию надежной и эффективной системы внутреннего контроля;

б) оценки системы управления аудируемого лица;

в) получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

## Задания для контроля знаний

1. Объясните, обязан ли аудитор, работающий как предприниматель без образования юридического лица, разрабатывать правила внутреннего контроля качества проводимых им аудиторских проверок.

2. Организация «А» пригласила для проведения обязательного аудита за 2011 г. аудиторскую организацию «Б», которая в 2009 г. провела восстановление бухгалтерского учета, а в 2010 и 2011 гг. вела бухгалтерский учет организации «А». Оцените ситуацию.

3. Подлежит ли обязательной аудиторской проверке за 2010 г. МУП «МО-телеантенна», которое имеет укрупненный баланс, приведенный в таблице?

Актив	Сумма, тыс. руб.	Пассив	Сумма, тыс. руб.
Внеоборотные активы	10 000	Капитал и резервы	8000
Оборотные активы	3000	Долгосрочные обязательства	1000
		Краткосрочные обязательства	4000
Баланс	13 000	Баланс	13 000

Региональные органы власти определили обязательность аудита для МУП «МО-телеантенна» при объеме выручки, превышающем 50 млн руб. и сумме активов баланса — 20 млн руб.

# Глава 4

## ЭТИКА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

---

### Основные понятия

Этика аудита. Этический кодекс аудитора

---

### 4.1. Принципы профессионального поведения американских аудиторов и бухгалтеров

Этический кодекс — прерогатива не только практики бухгалтерского учета. Все профессионалы, включая врачей, юристов и страховых агентов и других профессий, считают необходимым провозгласить кодексы профессионального поведения и установить способы их соблюдения. Такие кодексы определяют тип поведения, которое общество вправе ожидать от профессионалов, и таким образом укрепляют уверенность общественности в качестве оказываемых профессиональных услуг.

Принципы профессионального поведения американских аудиторов и бухгалтеров заложены в Кодексе профессионального поведения. Преамбула кодекса делает акцент на ответственности профессионала в отношении общества, клиентов и коллег. Принципы Кодекса профессионального поведения ставят определенную цель и выражают общие идеалы, к которым должны стремиться аудиторы. Рассмотрим эти принципы.

*Обязанности.* При выполнении своих профессиональных обязанностей выносить точные, взвешенные, профессиональные, моральные суждения во всех видах своей деятельности.

*Общественный интерес.* Взять на себя обязательство действовать так, чтобы служить общественному интересу, оправдывать общественное доверие и демонстрировать высокий профессионализм.

*Честность.* Поддерживать и укреплять общественное доверие и выполнять все профессиональные обязанности безукоризненно честно.

*Объективность и независимость.* Сохранять объективность и быть свободным от столкновений различных интересов при выполнении своих профессиональных обязанностей. В своей практике быть независимым как по существу, так и по форме при выполнении аудита и другой контрольной работы.

*Надлежащее влияние.* Соблюдать технические и этические стандарты профессии, постоянно стремиться повышать свои знания и качество работы и выполнять профессиональные обязанности на максимально возможном уровне.

*Объем и характер услуг.* В своей общественной практике соблюдать принципы Кодекса профессионального поведения в определении объема и характера предоставляемых услуг.

Одним из широко применяемых типов проверок на существенность для установления наличия и в меньшей степени точности счетов дебиторов является прямой контакт аудитора с покупателями, обычно называемый подтверждением. Прежде чем проводить проверки на существенность по другим направлениям аудита, аудитор должен в достаточной степени убедиться в том, что пробный баланс счетов дебитора отражает все торговые сделки, которые к концу года остаются неоплаченными. Если результаты проверок контроля свидетельствуют о полноте пробного баланса, проверки на существенность полноты счетов дебиторов большей частью будут ограничены аналитической процедурой.

## 4.2. Кодекс этики аудиторов России

**Этика аудитора** — это свод правил и требований поведения аудитора при исполнении профессиональных обязанностей.

Кодекс этики аудиторов России принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 16 от 28 августа 2003 г.).

Этические требования, применяемые к аудиторским проверкам, установлены Кодексом этики аудиторов России и включают в себя (рис. 4.1):

- честность и объективность;
- профессиональное поведение и должную тщательность;
- независимость;
- профессиональную компетентность;
- конфиденциальность.

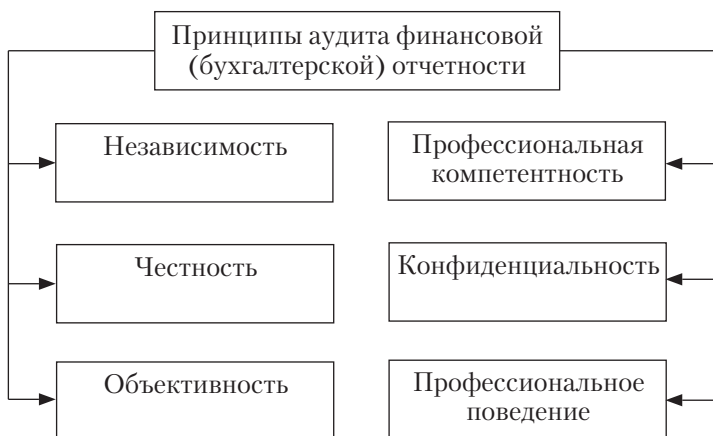


Рис. 4.1. Принципы аудита

*Честность и объективность.* Под честностью понимается не только правдивость, но также беспристрастность и надежность. В соответствии с принципом объективности все аудиторы должны действовать справедливо, честно и не иметь конфликта интересов. Соблюдать общепринятые моральные нормы и правила: жить и работать по совести.

При разрешении этических конфликтов аудитор должен руководствоваться общественными интересами всех пользователей бухгалтерской отчетности, защищать интересы клиента, возникшие на законных и справедливых основаниях.

*Профессиональная компетентность и должная тщательность.* Этот принцип говорит о том, что необходимо внимательно и объективно оценивать информацию, не интерпретировать ее предвзято, контролировать подчиненных.

Профессиональную компетентность можно разделить на два самостоятельных этапа: достижение профессиональной компетентности и поддержание ее на должном уровне.

Для достижения профессиональной компетентности первоначально необходимо получение высшего общего образования, за которым следуют специальное образование, обучение и экзамены по профилирующим предметам и далее — практическая работа.

Для *поддержания профессиональной компетентности на должном уровне* требуется:

- изучать нормативные акты, в процессе предоставления услуг руководствоваться принятыми правилами (стандартами) аудиторской деятельности, типовой программой проверки соответствия лицензионным требованиям и условиям, а также установленным требованиям к качеству работы;
- ежегодно повышать квалификацию в соответствии с программами, принятыми Советом по аудиторской деятельности при Минфине России.

*Независимость.* Аудиторы обязаны отказаться от оказания услуг, если имеются обоснованные сомнения в независимости. Независимость в том числе включает в себя запрет на приобретение имущества у субъекта по нерыночным ценам; дружеские, личные отношения также противоречат независимости.

*Профессиональное поведение.* Следует воздерживаться от оказания услуг, выходящих за пределы компетенции, не соответствующих квалификационному аттестату.

*Конфиденциальность.* Срок не ограничен. Нельзя использовать полученную информацию к личной выгоде или в ущерб интересам клиента.

Аудитор должен соблюдать налоговое законодательство и не должен способствовать фальсификации в целях уклонения клиента от уплаты налогов.

Плата за услуги должна соответствовать объему, сложности и качеству услуг. Аудитор не имеет права получать плату наличными сверх договорных сумм.

Отношения между аудиторами должны быть доброжелательными, информировать вновь назначенного аудитора требуется в письменной форме.

Отношения сотрудников аудиторской фирмы должны быть деловыми, доброжелательными, необходимо помогать друг другу в совершенствовании профессиональных навыков.

Руководитель аудиторской проверки должен обращать особое внимание на соблюдение этических требований всеми участниками аудиторской группы в ходе всего аудита. Если руководитель аудиторской проверки узнает о несоблюдении этических требований участниками аудиторской группы, то он должен проконсультироваться с соответствующими лицами из состава работников аудиторской орга-

низации и обеспечить применение соответствующих мер дисциплинарного воздействия на лиц, не соблюдающих этические требования.

## Выводы

1. Этический кодекс определяет тип поведения, которое общество вправе ожидать от профессионалов, и таким образом укрепляет уверенность общественности в качестве оказываемых профессиональных услуг.

2. Аудитор при исполнении профессиональных обязанностей должен соблюдать общепринятые моральные нормы и правила, руководствоваться общественными интересами всех пользователей бухгалтерской отчетности, защищать интересы клиента, возникшие на законных и справедливых основаниях.

3. Закон 307-ФЗ устанавливает необходимость аттестации на право осуществления аудиторской деятельности и ежегодного повышения квалификации.

## Вопросы для самопроверки

1. Что представляет собой Кодекс этики аудитора?
2. Что включается в понятие «этика аудитора»?
3. Какие основные принципы включает в себя Кодекс этики американского аудитора?
4. Какие основные требования предусматривает Кодекс этики аудиторов России?

## Тесты

1. Этические требования, применяемые к аудиторским проверкам, установлены:

- а) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами;
  - б) аудиторскими организациями;
  - в) Кодексом этики аудиторов России.
2. Кодекс этики аудиторов России включает в себя:
- а) этические требования;
  - б) требования честности;
  - в) требования дисциплинарного воздействия.

## Задания для контроля знаний

1. Объясните, имеет ли право аккредитованное профессиональное аудиторское объединение (саморегулируемая организация аудиторов) аннулировать квалификационный аттестат аудитора, являющегося членом этого объединения. Если да, то в каких случаях.

2. Определите, в каких случаях сопутствующие аудиторские услуги несовместимы с проведением обязательной аудиторской проверки. Каков период действия этого ограничения?

3. Установите, подлежит ли обязательной аудиторской проверке следующая организация. Благотворительный фонд «Милосердие» в течение 2011 г. получал благотворительные взносы от различных коммерческих организаций и направлял их (за вычетом расходов, связанных с деятельностью фонда) детским домам и интернатам.

# Глава 5

## ВИДЫ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК И АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

### Основные понятия

Анализ финансовой отчетности клиента. Аудиторская экспертиза достоверности отчетности. Аудиторские проверки финансово-хозяйственной деятельности. Сопутствующие аудиту услуги. Услуги, не совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки. Услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки

### 5.1. Направления деятельности аудиторов

В аудиторской деятельности четко выделяются два относительно самостоятельных направления: экспертиза и оказание услуг.

В составе непосредственно аудиторских услуг, как показывает мировой опыт, относительно самостоятельное значение имеют четыре направления: консалтинг, конструктивные услуги, информационное обеспечение и исполнение функций хозяйствующего субъекта. Примерное содержание деятельности аудитора по каждому из перечисленных направлений представлено в табл. 5.1.

Таблица 5.1

Виды аудиторской деятельности

Направление аудита	Мероприятия, выполняемые аудитором
Экспертиза	Подтверждение достоверности бухгалтерского баланса и финансовой отчетности, проверки постановки бухгалтерского учета
Консалтинг	Консультации по организации бухгалтерского учета, хозяйственной деятельности, по выполнению расчетов по налогообложению, оптимизации налогов и т.п.

*Окончание табл. 5.1*

Направление аудита	Мероприятия, выполняемые аудитором
Конструктивные услуги	Разработка проектов внутрихозяйственного регламента, модели организации производства, внутрихозяйственного аудита, методики расчета нормативов
Исполнение функций хозяйствующего субъекта	Составление бухгалтерского баланса, расчета по налогообложению, по дивидендам на основе данных бухгалтерского учета
Информационное обеспечение	Предоставление деловой информации о потенциальном партнере предприятия

Экспертиза достоверности бухгалтерского баланса и финансовой отчетности является наиболее развитым и распространенным видом деятельности. Зарубежный опыт свидетельствует, что на ее долю приходится более половины объема работ, осуществляемых аудиторскими фирмами. Ее задача заключается в подтверждении достоверности и реальности бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и другой финансовой отчетности предприятия. Вместе с тем экспертиза не ограничивается только подтверждением достоверности и выявлением негативных моментов в финансово-производственной деятельности предприятия. Она призвана также оказывать действенную, реальную помощь в организации учетного процесса, предупреждении нарушений действующего законодательства, в финансово-хозяйственной деятельности и бухгалтерском учете. Обязательная аудиторская проверка является необходимым условием создания нормальных правовых основ предпринимательства и взаимовыгодного сотрудничества предприятий и государства. Она в равной мере обеспечивает защиту имущественных интересов как товаропроизводителя, так и его инвесторов и государства. Документальным подтверждением защиты служит аудиторское заключение о том, что публикуемые предприятием данные о своей деятельности, включая годовые балансы, достоверны, ведение бухгалтерской и статистической отчетности соответствует порядку, установленному финансовым законодательством.

Выполнение требований закона об обязательности аудита является условием функционирования экономиче-

ского субъекта в правовом обществе и защиты имущественных интересов как учредителей, акционеров, так и клиентов.

## 5.2. Виды аудита

В практике аудиторской деятельности различают виды аудита, приведенные в табл. 5.2.

Таблица 5.2

**Виды аудита**

Признак	Вид аудита
1. По стадии развития	1.1. Подтверждающий аудит 1.2. Аудит, базирующийся на риске 1.3. Системно-ориентированный аудит
2. По обязательности осуществления	2.1. Обязательный 2.2. Инициативный
3. По сфере деятельности субъекта	3.1. Общий 3.2. Банковский 3.3. Страховой 3.4. Прочей деятельности
4. По объекту проверки	4.1. Внешний 4.2. Внутренний
5. По периодичности проверки	5.1. Первоначальный 5.2. Повторяющийся (согласованный)
6. По назначению	6.1. Аудит финансовой отчетности 6.2. Аудит финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) 6.3. На соответствие законодательным и нормативным требованиям 6.4. Финансовый 6.5. Управленческий (производственный) 6.6. Операционный 6.7. Налоговый 6.8. Ценовой 6.9. Специальный 6.10. Экологический

**По стадии развития** выделяют аудит:

- *подтверждающий* — предполагает проверку и подтверждение практически каждой хозяйственной операции;

• *базирующийся на риске* — такой вид аудита, когда проверка может производиться выборочно, исходя из условий работы предприятия, в основном узких мест (критических точек) в его работе. Сосредоточив аудиторскую работу в областях, где риски выше, можно сократить время, затрачиваемое на проверку областей с низким риском;

• *системно-ориентированный* — предусматривает наблюдение систем, которые контролируют операции. Данная стадия привела к тому, что аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля. При хорошей работе системы внутреннего контроля (СВК) облегчается проведение внешнего аудита.

**По обязательности осуществления аудит может быть:**

• *обязательным* — проводится в соответствии с требованиями действующего законодательства;

• *инициативным* — проводится по решению руководства предприятия (организаций) или ее учредителей.

**По сфере деятельности субъекта аудит подразделяют на следующие виды:**

• *общий* — аудит организаций всех форм собственности и сфер деятельности;

• *банковский* — аудит банковских и кредитных организаций;

• *страховой* — аудит страховых организаций;

• *прочей деятельности* — включает в себя аудит инвестиционных институтов, внебюджетных фондов и т.д.

**По объекту проверки различают внешний и внутренний аудит.**

*Внешний аудит* проводится аудиторской фирмой на договорной основе с экономическим субъектом с целью объективной оценки достоверности состояния бухгалтерского учета и отчетности, а также подготовки рекомендаций по улучшению финансового положения предприятия, повышению эффективности его деятельности, изысканию неиспользованных резервов производства.

*Внутренний аудит* проводится штатными аудиторами — работниками предприятия, которые подчиняются руководителю предприятия.

Внутренний аудит имеет другую природу, смысл, назначение и организацию по сравнению с внешним аудитом. Служба внутреннего аудита, являясь независимым подразделением, созданным в рамках организации, выполняет систематическую, каждодневную работу по проверке и оценке ее деятельности.

Сходство и различие внешнего и внутреннего аудита представлено в табл. 5.3.

Таблица 5.3

**Сравнительная характеристика внешнего  
и внутреннего аудита**

Фактор	Внешний	Внутренний
Регулирование	Государство	Орган управления, руководство
Статус	Независимость от тех, кого проверяют	Состоит в структуре управления
Цель	Формирование мнения о достоверности отчетности	Эффективность функционирования СВК
Объем работ	Договор	Положение комиссии, отдела, должностная инструкция
Постановка задач	Определяется договором между аудируемым лицом и аудиторской фирмой	Определяется руководством исходя из потребностей управления
Средства	Определяются аудиторскими стандартами	Выбираются самостоятельно
Вид деятельности	Предпринимательская	Исполнительская
Организация работы	Определяется аудиторами самостоятельно, исходя из аудиторских стандартов	Выполнение конкретных заданий руководства
Взаимоотношения	Равноправное партнерство, независимость	Подчиненность руководству организации, зависимость от него
Квалификация	Регламентируется государством	Определяется по усмотрению руководства предприятия
Оплата	Оплата предоставленных услуг по договору	Начисление заработной платы по штатному расписанию
Ответственность	Перед клиентами, третьими лицами в соответствии с законодательством	Перед руководством за выполнение своих обязанностей

Окончание табл. 5.3

Фактор	Внешний	Внутренний
Методы	Методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач	
Отчетность	Аудиторское заключение прилагается к финансовой отчетности	Перед руководством

**По периодичности проверки** выделяют аудит:

- *первоначальный* — означает проведение аудитором или аудиторской фирмой проверки в данной организации впервые;
- *периодический (повторяющийся)* — осуществляется в данной организации одной аудиторской фирмой (аудитором) при повторных договорных отношениях. Это, естественно, зависит от заинтересованности экономического субъекта проверки в длительном сотрудничестве с квалифицированными партнерами (аудиторами, аудиторской фирмой).

Рассмотрим классификацию аудита **по назначению**.

*Аудит финансовой отчетности* представляет собой проверку отчетности субъекта с целью вынесения заключения о соответствии ее установленным критериям и общепринятым правилам бухгалтерского учета. Этот аудит проводится сторонними аудиторами, приглашенными компанией, отчеты которой проверяются.

*Аудит финансовой отчетности по МСФО* проводится в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита (МСА) в отношении объема аудиторских процедур, видов тестов и формата аудиторского заключения.

*Аудит на соответствие законодательным и нормативным требованиям* — это анализ определенной финансовой или хозяйственной деятельности субъекта в целях определения ее соответствия предписанным условиям, правилам и законам.

*Финансовый аудит* предусматривает проверку использования финансовых средств, соблюдение принципов и требований ведения бухгалтерского учета в целях выявления финансовых рисков (налоговых, правовых, административных, хозяйственных) и выдачи рекомендаций по их снижению.

*Управленческий (производственный) аудит* — это проверка и совершенствование организации и управления организацией качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности труда, рациональности использования средств, их экономии.

*Операционный аудит* — оценка эффективности процедур и методов функционирования предприятия в процессе финансово-хозяйственной деятельности.

*Налоговый аудит* — проверка правильности, полноты и своевременности начисления и уплаты налогов, соблюдения налоговой политики.

*Ценовой аудит* — проверка обоснованности установления цены на заказ.

*Специальный аудит* — проверка конкретных аспектов деятельности аудируемого лица, соблюдения определенных процедур, норм и правил с целью выдачи экспертного заключения пользователям по конкретному вопросу, теме. Например, подтверждение достоверности остатков дебиторской и кредиторской задолженности, числящихся на определенную дату в бухгалтерском учете.

*Экологический аудит* — независимая комплексная, документированная оценка соблюдения субъектом хозяйственной и иной деятельности требований, в том числе нормативов и нормативных документов, в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов и подготовки рекомендаций по улучшению такой деятельности.

Отдельные авторы обособляют в качестве самостоятельных видов аудита также:

- *аудит эффективности* — определенный комплекс приемов, позволяющих оценить состояние изучаемых объектов с точки зрения эффективности осуществляемого управления. Специфика аудита предполагает в ходе проверки использовать сочетание различных методов. Например, метод экспертизы предусматривает использование графического метода, метода аналогии и т.п. В свою очередь, метод аналогии представляет собой самостоятельный метод аудита эффективности и т.д.;

- *аудит эффективности функционирования системы «малое предпринимательство региона» и его отдельных элементов* — малого предприятия и индивидуальных предпринимателей, которые получают бюджетные средства на развитие и т.п.;

- *аудит персонала (трудовых ресурсов)* — оценка деятельности экономического субъекта в сфере труда и трудовых отношений, установление соответствия применяемых экономическим субъектом форм и методов организации трудовой деятельности и трудовых отношений законодательным и нормативным актам, действующим в Российской Федерации, а также выработка на основании результатов проверок предложений по оптимизации организации трудовой деятельности и трудовых отношений, осуществляемых экономическим субъектом.

### 5.3. Сопутствующие аудиту услуги

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами и проверкой бухгалтерской отчетности могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, так называемые сопутствующие 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) проверку учетных, налоговых и иных аспектов деятельности предприятия, интересующих клиента;

- 5) проведение экспертиз;

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

- 7) 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;

- 8) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

- 9) оценочную деятельность;
- 10) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- 11) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях; научные исследования и разработки по проблемам экономического характера;
- 12) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- 13) разработку для клиентов документации экономического характера (учетной политики, рекомендаций по вопросам учета и налогообложения, инструкций, положений и пр.);
- 14) подготовку, переподготовку, повышение квалификации персонала по экономическим специальностям;
- 15) проведение конференций, семинаров, круглых столов и пр.;
- 16) компьютеризацию бухгалтерского учета;
- 17) подбор и тестирование персонала по экономическим специальностям для клиентов;
- 18) представление интересов экономического субъекта перед третьими лицами;
- 19) консультации по вопросам учета, налогообложения, хозяйственного права, другим экономическим вопросам;
- 20) информационное обслуживание и прочие подобные услуги.

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в бухгалтерской и финансовой документации которого содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с законодательством РФ.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» (введено постановлением Правительства РФ от 25 августа 2006 г. № 523) устанавливает перечень услуг, которые может выполнять аудиторская фирма, и требования по их совместимости с аудитом достоверности отчетности.

Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать следующим образом: услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки; услуги, не совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки.

*Услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки*, включают в себя:

- постановку бухгалтерского учета;
- контроль ведения учета и составления бухгалтерской отчетности;
- контроль начисления и уплаты налогов и платежей;
- анализ хозяйственной деятельности;
- оценку экономических и инвестиционных проектов;
- представление интересов экономического субъекта третьим лицам;
- экспертное обслуживание;
- подбор и тестирование персонала и др.

*Услуги, не совместимые с проведением обязательной аудиторской проверки*, предусматривают:

- ведение бухгалтерского учета;
- восстановление бухгалтерского учета;
- составление налоговых деклараций;
- составление бухгалтерской отчетности.

Выделяют также следующие сопутствующие аудиту услуги:

- а) *услуги действия* — составления документов;
- б) *услуги контроля* — проверка документов, контроль ведения учета и составления отчетности, контроль начисления и уплаты налогов и других обязательных платежей;
- в) *информационные* — консультации, семинары и др.

К аудиторским организациям по выполнению работ и услуг, сопутствующих аудиту, предъявляют такие требования:

- действовать в соответствии с заданием, сформулированным в договоре, контракте;
- планировать порядок выполнения работ, услуг;
- документировать;
- четко разграничивать ответственность и функции исполнителей;
- подготавливать типовые формы отчетности;
- контролировать качество выполняемых работ;

- документировать и составлять отчет, отражающий результаты выполненного задания (справка-расчет и др.).

Итогом оказания сопутствующих аудиту услуг являются документально оформленные результаты.

## 5.4. Аудиторские проверки

Основные показатели (содержание, объем и формы) принятой в Российской Федерации бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов определяются соответствующим законом РФ.

Аудиторские проверки финансово-хозяйственной деятельности прежде всего включают в себя подтверждение достоверности установленной действующим законодательством публичной отчетности предприятий (бухгалтерского баланса, бухгалтерской и финансовой отчетности). Они могут иметь и такие задачи, как подтверждение расчетов по налогообложению и обязательным платежам, правильности постановки учета материальных ценностей, расчетов с покупателями и поставщиками, установления цен на продукцию и услуги, распределения доходов и др.

В ходе проверки финансово-хозяйственной деятельности аудитор применяет следующие основные методы получения знаний о деятельности субъекта:

- изучение общеэкономических условий;
- анализ региональных особенностей;
- учет отраслевых особенностей сферы деятельности субъекта;
- знакомство с организацией и технологией производства;
- сбор информации о персонале, ассортименте выпускаемой продукции, применяемых методах бухгалтерского учета (форма, учетная политика, автоматизация);
- сбор информации об организационной и производственной структурах, маркетинговой политике, основных покупателях и поставщиках;
- учет наличия и взаимоотношение с филиалами и дочерними обществами;
- сбор информации об обязательствах (важно на этапе планирования при определении уровня существенности и расчета внутрихозяйственного риска);
- знакомство с организацией средств внутреннего контроля (табл. 5.4, 5.5).

Таблица 5.4

**Данные предварительного обследования:  
общие сведения об организации**

Общие сведения об организации	Рабочий документ №
-------------------------------	--------------------

Клиент:
Аудиторская фирма:

№	Содержание вопроса	Да/Нет	Комментарий аудитора
1	Полное наименование организации		
2	Сокращенное наименование организации		
3	Организационно-правовая форма организации		
4	Юридический адрес организации		
5	Состав учредителей (акционеров)		
6	Наличие учредительных документов (перечислить)		
7	Руководитель организации		
8	Образование руководителя организации		
9	Заместитель руководителя по финансовой и бухгалтерской части		
10	Образование заместителя руководителя по финансовой и бухгалтерской части		
11	Главный бухгалтер организации		
12	Образование главного бухгалтера организации		
13	Заместитель главного бухгалтера		

Окончание табл. 5.4

№	Содержание вопроса	Да/Нет	Комментарий аудитора
14	Образование заместителя главного бухгалтера		
15	Наличие филиалов, обособленных подразделений (перечислить)		
16	Местонахождение филиала(ов), обособленных подразделений и их функции (если они имеются)		
17	Наличие дочерних и (или) зависимых организаций (если да — перечислить, указать их местонахождения)		
18	Является ли организация зависимой или дочерней организацией другой (материнской) компании (если да, то указать какой)?		
19	Является ли организация малым предприятием?		
20	Численность работников организации (с учетом обособленных подразделений, зависимых и (или) дочерних компаний)		
21	Численность работников организации (без учета обособленных подразделений, зависимых и (или) дочерних компаний)		
22	Организационная структура предприятия		
23	Наличие связанных сторон		
24	Структура капитала		
25	Данные о регистрации компании в регистрационном реестре		

Таблица 5.5

**Данные предварительного обследования:  
информация о бизнесе клиента**

Информация о бизнесе клиента	Рабочий документ №
------------------------------	--------------------

Клиент:
Аудиторская фирма:

№	Содержание вопроса	Ответ	Замечание аудитора
1	Вид деятельности организации		
2	Подлежит ли деятельность лицензированию (если да, то есть ли у организации лицензия)?		
3	На каком(их) рынке(ах) осуществляет свою деятельность организация?		
4	Какой уровень конкуренции на данном(ых) рынке(ах)?		
5	Главные конкуренты организации		
6	Существует ли монополия на данном(ых) рынке(ах)?		
7	Наблюдается ли сезонность данной деятельности?		
8	Какие риски наблюдаются в данной отрасли?		
9	Проблемы отрасли		
10	Отраслевые особенности бухгалтерского учета		
11	Другие особенности отрасли (в отношении трудовых договоров, экологических требований и т.п.), если они имеются		
12	Объемы производства организации (за последние три года)		
13	Основные поставщики		

Окончание табл. 5.5

№	Содержание вопроса	Ответ	Замечание аудитора
14	Основные покупатели		
15	Качество производимой продукции		
16	Места хранения продукции, условия их хранения		
17	Основные виды расходов		
18	Средняя выручка за отчетный период		
19	Уровень рентабельности за отчетный период		
20	Степень платежеспособности организации		
21	Степень ликвидности организации		
22	Занимается ли организация внешне-экономической деятельностью?		

Основными источниками информации о финансово-хозяйственной деятельности являются:

- официальные публикации в журналах, монографиях;
- статистические данные, официальные отчеты;
- нормативные и законодательные акты, регламентирующие деятельность субъекта;
- разъяснения и подтверждения, полученные от персонала, внутреннего аудитора;
- запросы третьим лицам;
- консультации с предыдущим аудитором;
- учредительные документы, протоколы собраний, контракты и договоры, бухгалтерская отчетность прошлых периодов, планы и бюджеты, положения об учетной политике, бухгалтерии, документообороте, схема организационной и производственных структур;
- осмотр цехов, складов, опрос персонала, непосредственно не связанного со сферой учета;
- результаты проведения аналитических процедур, выявление необычных хозяйственных операций;
- сведения, полученные от экспертов;
- материалы налоговых проверок и судебных процессов;
- знакомство с реестром акционеров.

Собранная информация отражается в рабочих документах аудитора (табл. 5.6).

Таблица 5.6

**Тесты аудита по обследованию экономического субъекта**

Организация бухгалтерского учета	Рабочий документ №
----------------------------------	--------------------

Клиент:
Аудиторская фирма:

№	Содержание вопроса	Ответ	Замечание аудитора
1	Организация бухгалтерской службы		
2	Сколько человек работает в бухгалтерии?		
3	Имеется ли отдельное подразделение, ответственное за ведение налогового учета?		
4	Установлен ли круг лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета?		
5	Соответствуют ли полномочия работников бухгалтерии их обязанностям и ответственности?		
6	Соответствуют ли внутренние правила ведения документооборота действующему законодательству?		
7	Форма бухгалтерского учета		
8	Существуют ли внутренние регламенты отдельно по бухгалтерскому финансовому учету и по налоговому учету?		
9	Соответствует ли законодательству организация хранения документов?		
10	Соответствует ли система налогового учета требованиям законодательства?		
11	Стиль руководства		
12	Кадровая политика		
13	Осуществляются ли периодические проверки?		

Окончание табл. 5.6

№	Содержание вопроса	Ответ	Замечание аудитора
14	Верно ли отражаются хозяйственные операции в регистрах бухгалтерского учета (своевременно, арифметически верно, в соответствии с законодательством)?		
15	Существует ли служба внутреннего аудита?		
16	Качество работы службы внутреннего аудита (если имеется)		
17	Есть ли критические области учета, где риск возникновения ошибки особенно велик (какие)?		
18	Установлен ли порядок подготовки бухгалтерской отчетности?		
19	Удовлетворяет ли бухгалтерская отчетность уровню существенности?		
20	Отношение руководителя к службе внутреннего аудита		
21	Используется ли техника и программные продукты для ведения бухгалтерского учета?		
22	Как часто осуществляется инвентаризация в организации?		
23	Какие методы контроля существуют в организации?		
24	Основные виды налогов		
25	Удовлетворяет ли отчетность уровню существенности?		
26	Осуществляется ли периодический контроль отдельных участков учета?		
27	Как осуществляется разделение ответственности и полномочий?		
28	Порядок осуществления внутреннего управленческого учета и отчетности для внутреннего использования		

Информация используется на всех стадиях аудита в целях рационального и эффективного проведения аудита, определения аудиторского риска и его составляющих, уточнения уровня существенности и оценки средств внутреннего контроля, выбора видов и методов выполнения аналитических процедур и др.

### **5.5. Анализ финансовой отчетности**

Знакомство с балансом клиента является обязательным в работе аудитора на этапе заключения договора и в ходе самой проверки. Кризисное состояние экономических субъектов находит выражение в наличии просроченной задолженности по ссудам, займам, поставкам сырья, товаров, недоимок в бюджет, неплатежей по оплате труда и др. Такое состояние обусловливается рядом причин: недостатком собственных оборотных средств, наличием сверхнормативных запасов, иммобилизацией оборотных средств в долгострой, перерасходом средств специальных фондов и целевого финансирования. Рекомендации аудитора по санации могут разрабатываться на основе специального договора. В общем плане предложения аудиторской фирмы могут состоять в оптимизации структуры активов и пассивов клиента и поисков дополнительных источников, ослабляющих финансовую напряженность. Оценка платежеспособности заключается в определении коэффициента абсолютной ликвидности или денежного покрытия, равного отношению величины наиболее ликвидных активов к сумме наиболее срочных обязательств и краткосрочных пассивов. Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть краткосрочной задолженности предприятие может погасить в ближайшее время. Нормальное ограничение показателя: 0,2—0,5.

### **Выводы**

1. В аудиторской деятельности выделяются два относительно самостоятельных направления: экспертиза достоверности отчетности и оказание услуг. В составе непосредственно аудиторских услуг относительно самостоятельное значение имеют четыре направления: консалтинг, конструктивные услуги, информационное обеспечение и исполнение функций хозяйствующего субъекта.

2. Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать:

а) на совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки (постановка бухгалтерского учета; контроль ведения учета и составления бухгалтерской отчетности, начисления и уплаты налогов и платежей; анализ хозяйственной деятельности; оценка экономических и инвестиционных проектов; представление интересов экономического субъекта третьим лицам и др.);

б) несовместимые (ведение бухгалтерского учета, восстановление бухгалтерского учета, составление налоговых деклараций, составление бухгалтерской отчетности).

3. Аудиторские проверки финансово-хозяйственной деятельности являются наиболее важным аспектом аудиторской деятельности. Они включают в себя: подтверждение достоверности публичной отчетности предприятий; проверку расчетов по налогообложению и обязательным платежам, правильности постановки учета материальных ценностей, расчетов с покупателями и поставщиками, установления цен на продукцию и услуги, распределения доходов и др.

4. Анализ финансовой отчетности клиента проводится аудиторами в целях установления финансового положения экономического субъекта.

### Вопросы для самопроверки

1. Какие направления деятельности аудиторов вы знаете?
2. Каковы цели и методы проведения аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов?
3. Какие группы услуг устанавливает аудиторский стандарт «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним»?
4. Требования аудиторского стандарта «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним» носят обязательный или рекомендательный характер?
5. Какие услуги несовместимы с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки?
6. Какие услуги совместимы с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки?
7. Какое место занимает анализ финансовой отчетности в аудиторской практике?

### Тесты

1. Аудиторские организации могут совмещать аудиторские проверки и сопутствующие аудиту услуги:
  - а) ведение учета в аудиторских организациях;

б) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета;

в) ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

г) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование.

2. Аудиторские организации могут совмещать аудиторские проверки и сопутствующие аудиту услуги:

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

б) проверку учетных, налоговых и иных аспектов деятельности предприятия, интересующих клиента;

в) проведение экспертиз;

г) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов.

3. Аудиторские организации могут совмещать аудиторские проверки и сопутствующие аудиту услуги:

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

б) 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;

в) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

г) оценочную деятельность.

## Задания для контроля знаний

1. Объясните, обязаны ли аудируемые лица оплачивать услуги аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, если аудиторы выполнили работы не полностью.

2. Установите, подлежит ли обязательной аудиторской проверке за 2011 г. отчетность ОАО «Фауст», которое по итогам 2011 г. получило выручку от продаж продукции на сумму 987 тыс. руб. Суммарная стоимость активов на конец года составила 2567 тыс. руб. Иностранным инвесторам принадлежит 34% доли уставного капитала.

## Глава 6

# ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ АУДИТА

---

### Основные понятия

Аудиторская выборка. Документы и регистры бухгалтерского учета. Изучение и использование работы внутреннего аудита. Отчетность. Репрезентативная выборка. Система бухгалтерского учета. Система внутреннего контроля

---

## 6.1. Перечень источников информации о финансово-хозяйственной деятельности

До начала проведения аудита следует ознакомиться в достаточной мере с деятельностью субъекта, чтобы понимать его деятельность, идентифицировать и правильно оценивать операции, методы бухгалтерского учета.

*Источниками информации о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта при осуществлении аудиторской проверки являются основные документы клиента, отражающие его финансово-хозяйственную деятельность.*

Приступая к проверке, аудитор изучает учредительные документы клиента: устав, учредительный договор, членство в саморегулируемых организациях, лицензии на проведение отдельных видов деятельности, документы по постановке на учет в налоговых органах и др.

Аудитор проводит экспертизу заключенных хозяйственных договоров на соответствие действующему законодательству, выполнению условий, соблюдению интересов клиента.

Документы бухгалтерского учета и отчетности являются основными носителями информации о хозяйственной деятельности экономического субъекта. К ним относят:

- законы, инструкции, нормативные акты;
- отчетность об использовании и состоянии объекта проверки;
- нормативно-справочную документацию.

Для подтверждения информации аудитор привлекает третьи лица. Так, банки подтверждают остатки по счетам и движение денежных средств, а поставщики, покупатели — остатки по дебиторской и кредиторской задолженности, взаимные претензии.

## **6.2. Документы бухгалтерского учета как источники информации о финансово-хозяйственной деятельности**

В соответствии с Законом № 129-ФЗ все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат *первичными учетными документами*, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Аудитор проверяет соблюдение требований по формам документов. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны утверждаться как приложение к учетной политике и содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дата составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

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. В случае обнаружения недооформленных документов аудитор отмечает этот факт в рабочих документах аудитора и в информации, представляемой руководству экономического субъекта, и предлагает привести документы в соответствие с требованиями нормативных актов.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно по ее окончании.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются *сводные учетные документы*.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготовить за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством РФ, суда и прокуратуры.

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательством РФ.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представите-

лей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

### 6.3. Регистры бухгалтерского учета

Помимо первичных документов при проведении экспертизы аудитор использует регистры бухгалтерского учета. 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. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством РФ.

Все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность. В рабочих документах аудитора отмечается состав регистров, их состояние, наличие необходимой информации по аналитическим данным, даются предложения по их совершенствованию и доведению до предъявляемых требований.

## 6.4. Состав бухгалтерской отчетности

К аудиторскому заключению в виде приложений обязательно прикладывается бухгалтерская отчетность экономического субъекта. Бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, состоит:

- а) из бухгалтерского баланса;
- б) отчета о прибылях и убытках;
- в) отчета об изменении капитала;
- г) отчета о движении денежных средств;
- д) отчета о целевом использовании полученных средств;
- е) пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Минфином России.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Минфином России.

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Минфина России.

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 пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства РФ о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

## **6.5. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита**

Аудиторский стандарт «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» регламентирует подходы аудитора к оценке эффективности и надежности системы внутреннего контроля в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля. Аудитор оценивает их как высокую, среднюю, низкую, отражая результаты изучения в рабочих документах.

В ходе аудита рекомендуется использовать:

- специально разработанные тестовые процедуры;
- перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии;
- специальные бланки и проверочные листы;
- блок-схемы и графики;
- перечни замечаний, протоколы или акты.

Аудитор для достижения понимания системы бухгалтерского учета проверяемого экономического субъекта знает:

- а) с учетной политикой и основными принципами ведения бухгалтерского учета;
- б) организационной структурой подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета;
- в) распределением обязанностей и полномочий между работниками;
- г) организацией подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции;
- д) порядком подготовки периодической бухгалтерской отчетности;
- е) ролью и местом вычислительной техники.

Особое внимание он уделяет критическим областям учета с высоким уровнем риска, устанавливает средства

контроля, предусмотренные в отдельных областях системы учета.

Система бухгалтерского учета считается эффективной, если выполняются следующие требования:

- 1) операции в учете правильно отражают временной период их осуществления;
- 2) операции в учете зафиксированы в правильных суммах;
- 3) операции правильно отражены на счетах;
- 4) зафиксированы детали операции, имеющие существенное значение для учета и отчетности;
- 5) ограничена возможность появления злоупотреблений.

Для тестирования организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля организаций целесообразно использовать тесты проверки (табл. 6.1).

Таблица 6.1

**Тесты аудита организации бухгалтерского учета  
и системы внутреннего контроля**

Вопрос	Заметки аудитора
1. Используемая система бухгалтерского учета: ручная или автоматизированная	
2. Используемые программные средства	
3. Численность сотрудников бухгалтерии	
4. Распределены ли ответственность и полномочия?	
5. ФИО бухгалтеров, ответственных за организацию ведения бухгалтерского учета	
6. ФИО и стаж лиц, осуществляющих ведение определенного участка учета с указанием этих участков	
7. Организация документооборота: когда, кому и какие документы поступают и кому эти документы передаются	
8. Соответствуют ли внутренние правила ведения документооборота действующему законодательству?	
9. Соответствие законодательству организации хранения документов	
10. Осуществляется ли контроль на всех участках бухгалтерского учета?	

Окончание табл. 6.1

Вопрос	Заметки аудитора
11. Осуществление арифметической проверки правильности бухгалтерских записей, их своевременности	
12. Выполняется ли проверка правильности осуществления документооборота?	
14. Удобство доступа к документам	
15. Проводятся ли плановые и внеплановые инвентаризации?	
16. Верно ли отражаются хозяйственные операции в регистрах бухгалтерского учета?	
17. Существует ли отлаженная система осведомления руководства организации об организации и достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности?	
18. Производится ли сверка расчетов?	
19. Есть ли критические области учета, где риск возникновения ошибки особенно велик?	
20. Возможность доступа к программе учета	
21. Реализация продукции, работ, услуг в разрезе различных режимов налогообложения	
22. Применение налоговых льгот	

Для тестирования учетной политики организаций аудитор использует разработанные и одобренные аудиторской фирмой тесты проверки (табл. 6.2).

Таблица 6.2

**Анкета-исследование учетной политики  
предприятия для бухгалтерского  
и налогового учета**

РД №1

Клиент:
Юридический адрес клиента:
Телефон клиента:
Аудиторская организация:
Юридический адрес аудиторской организации:

Продолжение табл. 6.2

Положение учетной политики	Альтернативный вариант	Замечание аудитора
<i>Для целей бухгалтерского учета</i>		
1. Амортизация основных средств	Линейный способ. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции. Способ уменьшаемого остатка. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	
2. Амортизация нематериальных активов	Линейный способ исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного действия. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	
3. Оценка производственных запасов	По фактической себестоимости	
4. Оценка готовой продукции	По фактической себестоимости. По нормативной себестоимости. По плановой производственной себестоимости. По прямым статьям затрат	
5. Оценка товаров	По стоимости приобретения	
6. Оценка незавершенного производства	По фактической производственной себестоимости. По нормативной (плановой) производственной себестоимости. По прямым статьям затрат. По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. По фактическим производственным затратам	
7. Расходы будущих периодов	В порядке, установленном организацией в течение периода, к которому они относятся: а) равномерно; б) пропорционально объему производства и т.д.	

Продолжение табл. 6.2

Положение учетной политики	Альтернативный вариант	Замечание аудитора
8. Резервы предстоящих расходов и платежей	Создаются по видам резервов и аккумулируются на счете 96 и других счетах	
9. Группировка и списание затрат на производство	Устанавливается предприятием: а) по статьям калькуляции; б) по видам продукции. Накладные расходы распределяются пропорционально основной заработной плате	
10. Признание прибыли от реализации продукции (работ, услуг)	По методу начислений. По кассовому методу	
11. Резервы по сомнительным долгам	Создаются по расчетам с другими организациями	
12. Оценка задолженности по полученным займам	Остатки показываются с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов	
13. Учет ремонта основных средств	Создается ремонтный фонд. Фактические затраты включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по мере производства ремонта. Фактические затраты относятся на счет 97 с последующим равномерным списанием	
14. Списание материалов в расход	По себестоимости единицы запасов. По средней себестоимости. Метод ФИФО	
15. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции	Нормативный. Позаказный. Произдельный. Попеределный	
16. Инвентаризация имущества и обязательств	Состав видов имущества и обязательств, подлежащих инвентаризации	

Продолжение табл. 6.2

Положение учетной политики	Альтернативный вариант	Замечание аудитора
<i>Для целей налогового учета</i>		
17. Метод начисления доходов в целях исчисления налога на прибыль	Кассовый	
18. Способ начисления амортизации по амортизируемому имуществу	Линейный. Нелинейный	
19. Применение к основной норме амортизации коэффициента в отношении группы основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и повышенной сменности	Применяется коэффициент 2. Не применяется коэффициент 2	
20. Применение к основной норме амортизации коэффициента по амортизируемым основным средствам, являющимся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга)	Применяется специальный коэффициент 2. Применяется специальный коэффициент 3. Повышающий коэффициент не применяется	
21. Применение понижающего коэффициента по амортизируемым основным средствам	Применяется. Не применяется	
22. Определение нормы амортизации по амортизируемому имуществу	С учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество месяцев эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. Без учета количества месяцев эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками	

Окончание табл. 6.2

Положение учетной политики	Альтернативный вариант	Замечание аудитора
23. Резерв по сомнительным долгам	Создается. Не создается	
24. Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков	Не создается Создается. Сумма отчислений — предельная. Процент отчисляется ежемесячно	
25. Резерв предстоящих расходов на выплату вознаграждения по итогам работы за год	Не создается. Создается. Сумма отчислений — предельная. Процент отчисляется ежемесячно	
26. Резерв предстоящих расходов на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет	Не создается. Создается. Сумма отчислений — предельная. Процент отчисляется ежемесячно	
27. Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию	Не создается. Создается	
28. Включение в состав внереализационных расходов процентов, начисляемых по долговому обязательству при привлечении заемных средств	В пределах норматива расходов, исчисленных по ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза. В пределах суммы процентов, начисленных по долговому обязательству, если их размер существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам	
29. Определение налоговой базы по итогам каждого налогового периода по каждому виду налога	Путем составления самостоятельных регистров налогового учета. На основе данных бухгалтерских регистров, дополненных недостающими реквизитами. На основе данных бухгалтерских регистров и их корректировки	

## 6.6. Изучение и оценка системы внутреннего контроля

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», разработанное с учетом МСА, устанавливает единые требования к пониманию деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая СВК и оценку рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен изучить деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется, включая СВК, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе аудита, таких как:

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 финансовой (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 умест-

ность допущений, а также устных и письменных заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица.

В соответствии с ФПСАД № 8 **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 такой системы и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей.

Согласно ФПСАД № 8 система внутреннего контроля:

- должна быть организована экономическим субъектом;
- должна быть регламентирована внутренними документами;
- действует в интересах руководства экономического субъекта и (или) собственников.

В систему внутреннего контроля входят элементы, приведенные на рис. 6.1.

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

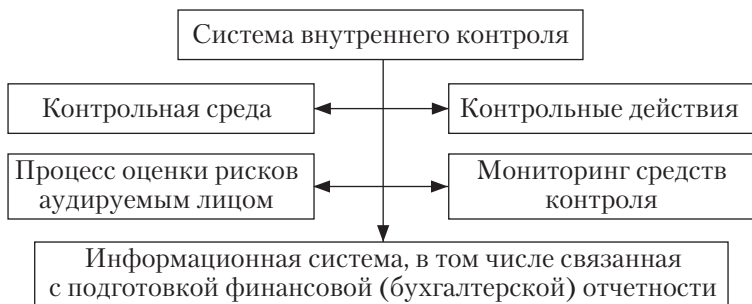


Рис. 6.1. Система внутреннего контроля экономического субъекта

Контрольная среда аудируемого лица оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка.

Контрольная среда включает в себя:

- а) доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей;
- б) профессионализм (компетентность сотрудников);
- в) участие собственника или его представителей;
- г) компетентность и стиль работы руководства;
- д) организационную структуру;
- е) наделение ответственностью и полномочиями;
- ж) кадровую политику и практику.

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

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

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

- а) техническими средствами;
- б) программным обеспечением;
- в) персоналом;
- г) соответствующими процедурами;
- д) базами данных.

Большинство информационных систем активно использует компьютерные средства и информационные технологии.

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

Обычно контрольные действия, которые могут иметь отношение к целям аудита, группируются по следующим категориям методов и процедур:

а) проверка выполнения (обзорные проверки и анализ фактических показателей, обзорные проверки, соотнесение между собой различных данных, анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях, сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации; проверка результатов деятельности по областям, подразделениям, направлениям и т.п.);

б) обработка информации.

Разнообразные контрольные процедуры в части обработки информации выполняются для проверки точности, полноты и санкционирования операций и делятся в области информационных систем на две большие группы средств контроля: общие средства контроля; прикладные средства контроля.

**Мониторинг средств контроля.** Это процесс оценки эффективного функционирования СВК во времени. Он предусматривает регулярную оценку организации и применения средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. Мониторинг выполняется с целью обеспечения непрерывной эффективной работы средств контроля.

Непрерывный мониторинг осуществляется в рамках обычной текущей деятельности аудируемого лица и включает в себя регулярные надзорные мероприятия, проводимые руководством.

В соответствии с профессиональным скептицизмом аудитор должен принимать во внимание, что СВК не может быть абсолютно надежна по следующим причинам:

- естественное требование руководством чтобы затраты на осуществление контрольных мероприятий были меньше тех экономических выгод, которое дает применение таких мероприятий;

- тот факт, что большинство средств контроля выявляют нежелательные хозяйственные операции, но не те, которые являются необычными;

- свойство человека делать ошибки по небрежности, рассеянности, неверных суждений, недопонимания инструкций;

- умышленное нарушение системы контроля в результате сговора;

- злоупотребления со стороны руководства, ответственных за функционирование данных аспектов контроля;

- распространенная практика существенного изменения условий ведения хозяйственной деятельности или правил учета.

Аудитор убеждается, что применяются следующие процедуры внутреннего контроля:

- арифметическая проверка;
- проведение сверок расчетов;
- проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала;

- проведение плановых и внеплановых инвентаризаций;

- использование для целей контроля данных информации из источников, расположенных вне экономического субъекта;

- осуществление мер по ограничению доступа к активам несанкционированных лиц, к системе ведения документации, записей по бухгалтерским счетам;

- исследование динамики хозяйственных показателей.

Аудитор оценивает СВК в три этапа:

- 1) общее знакомство;
- 2) первичная оценка надежности;
- 3) подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

В субъектах малого предпринимательства доверие аудитора к эффективности СВК обычно должно быть ниже, так как учет ведется ограниченным количеством сотрудников и не выполняется требование разделения ответственности и полномочий сотрудников.

## 6.7. Изучение и использование работы внутреннего аудита

Если аудиторская фирма решит использовать работу внутреннего аудита, она должна руководствоваться Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», введенного постановлением Правительства РФ от 25 августа 2006 г. № 523.

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

Внутренний аудит как контрольная деятельность осуществляется внутри аудируемого лица его подразделением — службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают в себя мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля. Основной целью внутреннего аудита является обеспечение достоверности отчетности.

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.

Руководство экономического субъекта в зависимости от размера и структуры определяет объем и цели внутреннего аудита, которые в каждом случае различны и зависят от требований, предъявляемых к нему.

Как правило, в функции службы внутреннего аудита входят 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 соответствующее 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 в себя 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, в том числе 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.

Взаимоотношения между внутренним аудитом и внешним аудитором определяются ролью службы внутреннего аудита.

Цели внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудитора, который назначается для представления независимого аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Цели службы внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства. В свою очередь, основная цель внешнего аудитора — получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений, а основной целью внутреннего аудита является обеспечение достоверности отчетности, что обеспечивает аналогичность некоторых средств достижения целей внешних и внутренних аудиторов.

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 финансовой (бухгалтерской) 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности выносятся внешним аудитором.

Внешний аудитор должен получить достаточное понимание деятельности службы внутреннего аудита для того, чтобы установить и оценить риски существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также разработать и выполнить аудиторские процедуры.

При эффективном внутреннем аудите 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 отчетности; 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 про-

цедуры 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 работы внутреннего аудита для подтверждения ее адекватности целям внешнего аудитора.

Оценка конкретной работы службы внутреннего аудита включает в себя рассмотрение адекватности объема работы и соответствующих 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 соответствующее образование и опыт работы в качестве внутрен-

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

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 предусматривать 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.

Если внешний аудитор собирается использовать результаты деятельности внутреннего аудитора, то он должен ознакомиться с рабочими документами внутреннего аудита и убедиться, что:

- объем работы внутреннего аудита отвечает целям внешнего аудита;
- работа внутренних аудиторов проводится по плану и документально оформляется;
- выводы внутренних аудиторов достаточно обоснованные и соответствуют существующим обстоятельствам;
- зоны повышенного риска учитываются при планировании и проверяются внутренним аудитором;
- отношение руководства и собственников к замечаниям, предложениям, вопросам, поставленным внутренними аудиторами, — конструктивное.

## 6.8. Аудиторская выборка

Аудитор в ходе проверки не обязан проверять все документы и операции экономического субъекта сплошным порядком. В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка» (введено постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532) он может применить выборку с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности.

Термин «аудиторская выборка (выборочная проверка)» означает применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка.

Выборка в аудите должна быть *репрезентативной*, т.е. представительной.

Аудиторская организация должна использовать один из следующих методов:

- а) случайный отбор;
- б) систематический отбор. Элементы отбираются через постоянный интервал;
- в) комбинированный отбор. Представляет собой комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

Различают два типа рисков, связанных с использованием аудиторской выборки:

1) риск того, что аудитор: придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля); придет к выводу о том, 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, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действи-

тельности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля); придет к выводу о том, что имеет место 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 указанных рисков являются так называемые уровни доверия, например:

- а) высокому риску соответствует низкий уровень доверия;
- б) среднему риску соответствует средний уровень доверия;
- в) низкому риску соответствует высокий уровень доверия.

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.

Аудиторская организация может проверить верность отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или проверить средства системы контроля сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов не является правомерным, либо если применение аудиторской выборки является менее эффективной, чем проведение сплошной проверки.

При формировании выборки аудитор должен определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь этой цели.

В ходе проведения выборки аудиторская организация может разбить всю совокупность на отдельные группы, элементы которой имеют сходные характеристики.

При определении размера выборки аудиторская организация должна установит риск выборки, допустимую и ожидаемые ошибки.

При тестировании средств контроля различают следующие риски выборки:

а) *риск первого порядка* — риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о ненадежности системы контроля, в то время как в действительности система надежна;

б) *риск второго порядка* — риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о надежности системы, в то время как система контроля не обладает необходимой надежностью.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже ее величина, больше необходимый размер выборки. Допустимая ошибка определяется на стадии планирования.

Для любой выборки аудиторская организация обязана:

- анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;
- экстраполировать полученные при выборке результаты на проверяемую совокупность;
- оценивать риски выборки.

Аудиторская организация должна в обязательном порядке отражать в рабочей документации аудитора все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.

## Выводы

1. Источниками информации о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта при осуществлении аудиторской проверки являются основные документы клиента, отражающие его финансово-хозяйственную деятельность (учредительные документы клиента: устав, учредительный договор, лицензии на проведение отдельных видов деятельности; договоры на соответствие действующему законодательству, выполнению условий, соблюдению интересов клиента; документы бухгалтерского учета, отчетность и др.).

2. Аудитор должен использовать все основные источники информации о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и методы получения знаний о деятельности субъекта.

3. Документы, регистры бухгалтерского учета и отчетность являются важнейшими источниками информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.

4. Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность, должно быть сброшюровано с бухгалтерской отчетностью экономического субъекта в составе:

- а) бухгалтерского баланса;
- б) отчета о прибылях и убытках;
- в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- г) пояснительной записки.

5. Аудиторская организация должна установить порядок оценки эффективности и надежности системы внутреннего контроля и понимания системы бухгалтерского учета. Система внутреннего контроля должна включать в себя: надлежащую систему бухгалтерского учета, контрольную среду, отдельные средства контроля.

6. Аудитор в ходе планирования и непосредственного проведения проверки обязан знакомиться с учетной политикой, организационной структурой подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета, распределением обязанностей и полномочий между работниками, документооборотом, средствами контроля.

7. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» устанавливает функции внутреннего аудитора и его взаимодействие с внешним аудитом.

Внутренний аудит предусматривает контрольную деятельность, осуществляемую внутри аудируемого лица его подразделением — службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают в себя мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля. Основной целью внутреннего аудита является обеспечение достоверности отчетности.

8. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка» определяет методы, применяемые аудитором при определении репрезентативной (т.е. представительной) выборки.

## Вопросы для самопроверки

1. Какие источники информации о финансово-хозяйственной деятельности использует аудитор в ходе аудита?
2. Как использует аудитор в ходе аудита документы бухгалтерского учета?
3. Какие требования предъявляются к первичным учетным документам?
4. Как использует аудитор в ходе аудита регистры бухгалтерского учета?
5. Каков состав бухгалтерской отчетности?
6. Как аудитор изучает и оценивает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита?
7. Каковы основные положения аудиторского стандарта «Изучение и использование работы внутреннего аудита»?
8. Каковы основные положения аудиторского стандарта «Аудиторская выборка»?

## Тесты

1. Аудитор должен убедиться в том, что аналитическая и иная документация, предоставленная ему аудируемым лицом, подготовлена надлежащим образом:

- а) нет;
- б) да, если это предусмотрено договором.

2. В аудиторской организации рекомендуется разрабатывать типовые формы документации:

- а) да;
- б) нет.

3. Состав и количество информации при составлении заключения о достоверности бухгалтерской отчетности:

а) строго регламентируется налоговой инспекцией и экономическим субъектом;

- б) регламентируется региональными органами управления;
- в) жестко не регламентируется, а определяется аудитором.

4. Более достоверными являются доказательства:

- а) предоставленные экономическим субъектом;
- б) полученные самой аудиторской организацией.

5. На всех этапах проверки может проводиться устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны:

- а) да;
- б) нет;
- в) может, при согласии на то вышестоящего органа управления.

6. Аудиторская организация в ходе аудиторской проверки должна проверить соответствие организации системы бухгалтерского учета экономического субъекта действующим нормативным документам:

- а) да;
- б) нет.

7. Подлежащая аудиту документация включает в себя:

а) бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, пояснительную записку;

б) бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, пояснительную записку;

в) бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении капитала, отчет о движении денежных средств.

## Задания для контроля знаний

1. Объясните, вправе ли индивидуальный аудитор осуществлять предпринимательскую деятельность.

2. Подлежит ли обязательной аудиторской проверке отчетность за 2011 г. ООО «На Смольной», которое по итогам 2010 г. получило выручку от продажи продукции в размере 29 118 136 тыс. руб., себестоимость проданной продукции составила 26 933 758 тыс. руб., коммерческие расходы — 602 647 тыс. руб.?

# **Глава 7**

## **РОЛЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ И НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ В РАЗВИТИИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

---

### **Основные понятия**

Внутрифирменные стандарты. Международные аудиторские стандарты. Национальные стандарты. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». Стандарты аудита

---

### **7.1. Аудиторские стандарты, их назначение и виды**

Стандарты аудиторской деятельности имеют общественную значимость, поэтому необходимы их широкое признание, основанное на доверии к ним и убежденности в их адекватности и качестве, включение профессионального сообщества в процесс их принятия.

Стандарты аудита — это единые базовые принципы, которым должны следовать аудиторы в процессе своей профессиональной деятельности. Им присущи следующие характерные черты:

а) они устанавливают единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации;

б) регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности;

в) устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности;

г) являются необходимым условием качественного аудита ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления;

д) подлежат периодическому пересмотру с изменением экономической ситуации в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

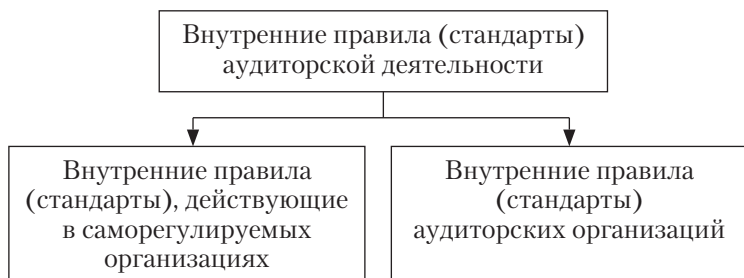
Стандарты аудита устанавливают единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации. Стандарты необходимы для обучения аудиторов внутри фирм, а также могут использоваться для защиты аудитора на судебном процессе.

Различают четыре группы стандартов: международные аудиторские, национальные, внутренние и внутрифирменные.

**Международные аудиторские стандарты.** Данные стандарты разработаны Международным комитетом по аудиторской практике. Они фиксируют требования к проведению аудита в разных странах. Их требования обязательны при проведении аудита транснациональных компаний.

**Национальные стандарты.** Эти стандарты имеют развитые страны.

**Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности.** Одна из функций профессиональных объединений аудиторов состоит в организации аудита на основе единых принципов и подходов. С этой целью профессиональные аудиторские объединения могут устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности на основе федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (рис. 7.1). При этом требования внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Аудиторские организации, добровольно вступившие в саморегулируемую организацию аудиторов, обязаны соблюдать требования данных правил.



*Рис. 7.1. Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности*

Применение внутренних стандартов в аудиторских организациях способствует:

- соблюдению требований федеральных аудиторских правил (стандартов);
- уменьшению трудоемкости аудиторских проверок;
- использованию для проведения аудита аудиторов-ассистентов;
- увеличению объема выполняемых аудиторских услуг;
- повышению качества оказываемых аудиторских услуг.

**Внутрифирменные стандарты.** Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, основываясь на национальных стандартах, разрабатывают свой фирменный подход к выполнению различных действий аудитора, закрепляемых в собственных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности.

При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются. Если аудиторское заключение дается по международным стандартам, то внутрифирменные стандарты не должны противоречить международным стандартам.

## 7.2. Основные международные аудиторские стандарты

Международные стандарты аудита ориентированы на проверку и подтверждение достоверности отчетно-

сти, сформированной по МСФО. Поэтому те российские аудиторские организации, которые занимаются аудитом отчетности, сформированной по МСФО, и, следовательно, должны применять МСА, вступают в российские саморегулируемые организации, являющиеся членами Международной федерации бухгалтеров, а также в международные аудиторские сети.

Аудиторские стандарты формулируют единые международные основополагающие предписания, определяющие норматив к качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенные гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении. Международный комитет по аудиторской практике издал стандарты проведения аудита, состоящие из международных стандартов и стандартов по оказанию сопутствующих услуг.

Разработкой профессиональных требований к аудиту на международном уровне, так же как и международных стандартов финансовой отчетности, занимается Международная федерация бухгалтеров, созданная в 1977 г. В настоящее время она объединяет 159 членов из 118 стран, представляющих более 2,5 млн бухгалтеров, действуя через свои советы, комитеты и рабочие группы, стремится к развитию профессии и гармонизации ее стандартов по всему миру в целях оказания бухгалтерам профессиональных услуг на высоком уровне в интересах всего общества. Эта организация разрабатывает высококачественные профессиональные стандарты и руководства для использования бухгалтерами в каждом секторе экономики.

В связи с реформой бухгалтерского учета и применением МСФО изменилась роль учета в организации, который превратился в один из важнейших элементов управления бизнесом, а аудит отчетности, составляемой в соответствии с МСФО, направлен прежде всего на аудит бизнеса, а не только на аудит ведения бухгалтерского учета. При этом особое внимание должно уделяться рискам в деятельности организации.

Специалисты относят составление финансовой отчетности в соответствии с МСФО к специальным видам отчетности, поскольку необходимость представления такой отчетности собственникам (в первую очередь иностранным совладельцам бизнеса), а также международным финансовым институтам не избавляет отчитывающиеся организации от обязанности составлять и представлять бух-

галтерскую отчетность по российским стандартам, кроме консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

При проверке специальных видов отчетности, в том числе отчетности, составленной по МСФО, дополнительными объектами проверки становятся:

- неукоснительное следование отчитывающейся организацией МСФО при формировании отчетности;
- выбранные организацией принципы и методы учета и составления отчетности, зафиксированные в учетной политике;
- принципы и методы учета, отражающие специфику отрасли;
- деятельность организации с учетом различных условий выполнения договорных обязательств, а также интерпретации конкретных сделок, в том числе содержащих условия, отличные от обычных;
- представление дополнительной информации в виде финансово-экономических обзоров руководства, в которых описываются и объясняются характеристики финансовых результатов деятельности организаций.

Последний объект проверки может включать в себя следующие аналитические блоки:

- внешние факторы, влияющие на результаты деятельности (изменения рыночной среды, в которой действует компания, и предпринятые меры);
- инвестиционную политику организации;
- источники финансирования организации (политика в отношении оптимизации доли заемных средств и управления рисками);
- достоинства и ресурсы организации, ценность которых не отражена в бухгалтерском балансе.

Сложности первичного применения МСФО российскими компаниями повлияли на распространение необычных форм международного аудита в России. В случае когда российским организациям, применяющим МСФО для подготовки отчетности впервые, невозможно провести полноценный аудит, им приходится использовать так называемый обзор финансовой отчетности. Проведение обзора финансовой отчетности регулируется международными стандартами по обзору финансовой отчетности, которые являются составной частью международных стандартов по аудиту.

Обзор финансовой отчетности содержит ответы менеджмента организации на интересующие аудиторов вопросы, общую оценку составления и представления финансовой отчетности, аналитические процедуры. В отчет об обзоре не включается выражение аудиторского мнения о соответствии финансовой отчетности МСФО во всех существенных аспектах. Вместо этого в отчет включается следующая формулировка: «Ничего из увиденного и проанализированного нами в ходе проведения обзора не дает нам основания полагать, что представленная финансовая отчетность не соответствует во всех существенных аспектах международным стандартам финансовой отчетности».

Международные стандарты аудита систематизированы по разделам, что представлено в табл. 7.1.

Таблица 7.1

**Классификация международных стандартов аудита и положений о международной аудиторской практике**

Кодификация	Наименование разделов и стандартов	Содержание раздела или стандарта
100—199	Основные принципы организации аудита	Вводные аспекты
200—299	Цели, обязанности и ответственность аудитора	Устанавливают требования к обязанностям аудитора
200	Цели и общие принципы аудита финансовой отчетности	Содержит указание на то, что аудит финансовой отчетности призван дать аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности
210	Условия аудиторских заданий	Устанавливает стандарты и предоставляет рекомендации по согласованию условий договоренности с клиентом и составлению ответа аудитора на просьбу клиента изменить условия договоренности на такие, которые будут иметь своим результатом более низкий уровень уверенности

*Продолжение табл. 7.1*

Кодификация	Наименование разделов и стандартов	Содержание раздела или стандарта
220	Контроль качества аудиторской работы	Устанавливает стандарты и предоставляет рекомендации по контролю качества в отношении как политики и процедур аудиторской фирмы применительно к аудиторской работе в целом, так и процедур, касающихся работы, порученной ассистентам аудитора при проведении отдельной аудиторской проверки. Он требует реализации политики и процедуры контроля качества на всех уровнях: как на уровне аудиторской фирмы, так и на уровне отдельных аудиторских проверок
230	Документирование	Устанавливает стандарты и предоставляет рекомендации в отношении ведения документации
240	Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности	Предоставляет рекомендации в отношении обязанностей аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в процессе аудита финансовой отчетности
250	Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности	Предоставляет рекомендации в отношении обязанности аудитора учитывать законы и нормативные акты при аудите финансовой отчетности
260	Сообщение информации по вопросам аудита лицам, отвечающим за управление	Обязывает аудитора сообщать лицам, отвечающим за управление предприятием, информацию по вопросам аудита, имеющим значение для управления и возникающим в ходе аудиторской проверки финансовой отчетности

*Продолжение табл. 7.1*

Кодификация	Наименование разделов и стандартов	Содержание раздела или стандарта
300—399	Планирование	Устанавливают требования к проведению предварительной стадии и планированию аудиторской проверки
300	Планирование	Предоставляет рекомендации по планированию аудита финансовой отчетности
320	Существенность в аудите	Дает порядок определения существенности в международной аудиторской практике, а также описание взаимосвязи между существенностью и аудиторским риском
400—499	Внутренний контроль	Устанавливают требования к оценке аудитором внутреннего контроля
402	Учет при аудите особенностей субъектов, использующих обслуживающие организации	Предоставляет рекомендации по проведению аудита экономических субъектов, использующих обслуживающие организации для управления и учета
500—599	Аудиторские доказательства	Устанавливают требования к проведению аудиторской проверки и сбору достоверных доказательств
500	Аудиторские доказательства	Устанавливает требования в отношении количества и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполненных с целью получения аудиторских доказательств
501	Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей	Предоставляет рекомендации в дополнение к МСА 500 «Аудиторские доказательства» в отношении особых сумм финансовой отчетности и других раскрываемых сведений

*Продолжение табл. 7.1*

Кодификация	Наименование разделов и стандартов	Содержание раздела или стандарта
505	Внешние подтверждения	Определяет, что доверие к внешним доказательствам более высокое, чем к внутренним
510	Первичные задания — начальные сальдо	Определяет ответственность аудитора за начальные остатки по счетам в случаях, когда аудиторская проверка финансовой отчетности проводится впервые или осуществлена в предшествующем году другим аудитором
520	Аналитические процедуры	Содержит рекомендации по определению целей, задач и сроков проведения аналитических процедур, а также степени доверия к результатам аналитических процедур при аудиторских проверках
530	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного тестирования	Определяет факторы, которые должен учитывать аудитор при проведении выборок в ходе аудиторских проверок и при оценке результатов примененных аудиторских процедур
540	Аудит оценочных значений	Предоставляет рекомендации в отношении аудита оценочных значений (приблизительной суммы статьи при отсутствии точных способов измерения), содержащихся в финансовой отчетности
550	Связанные стороны	Предоставляет рекомендации в отношении обязанностей аудитора и аудиторских процедур, применяемых по отношению к связанным сторонам (родственным или зависимым организациям) и операциям с такими сторонами

*Продолжение табл. 7.1*

Кодификация	Наименование разделов и стандартов	Содержание раздела или стандарта
560	Последующие события	Отражает действия аудитора, которые необходимо предпринять для выявления последующих событий, оказывающих существенное влияние на содержание финансовой отчетности
570	Непрерывность деятельности	Предоставляет рекомендации в отношении обязанностей аудиторов при проверке финансовой отчетности на предмет уместности допущения о непрерывности деятельности предприятия в качестве основы для составления финансовой отчетности
580	Заявления руководства	Требует от аудитора получения соответствующих заявлений от руководства субъекта. В нем определены случаи, когда такая информация особенно важна и в каких случаях ее следует получать в письменной форме
600—699	Использование работы третьих лиц	Устанавливают требования к использованию работы третьих лиц в ходе аудиторской проверки
600	Использование результатов работы другого аудитора	Предоставляет рекомендации для случаев, когда аудитор при подготовке заключения по финансовой отчетности субъекта использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, представленную одним или несколькими компонентами и включенную в финансовую отчетность субъекта
610	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Устанавливает требования и рекомендации для внешних аудиторов при рассмотрении работы системы внутреннего контроля

Продолжение табл. 7.1

Кодификация	Наименование разделов и стандартов	Содержание раздела или стандарта
620	Использование работы эксперта	Предоставляет рекомендации по использованию работы эксперта в качестве аудиторского доказательства
700—799	Аудиторские выводы, подготовка отчетов (заключений)	Устанавливают требования к аудиторским выводам и подготовке отчетов (заключений)
700	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности	Предоставляют рекомендации в отношении формы и содержания аудиторского заключения, которое выдается в результате аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, проведенной независимым аудитором
700А	Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности	
710	Сопоставимые значения	Предоставляет рекомендации в отношении обязанностей аудитора, касающихся сопоставимых значений
720	Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность	Предоставляет рекомендации по рассмотрению аудитором прочей информации, по которой аудитор не обязан составлять аудиторское заключение и которая содержится в документах, включающих в себя проверенную финансовую отчетность
800—899	Специализированные области	Устанавливают требования к аудиту в специализированных областях
800	Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей	Предоставляет рекомендации в связи с аудиторскими заданиями для специальных целей
900—999	Сопутствующие услуги	Устанавливают требования к аудиту сопутствующих услуг
1000—1100	Положение по международной аудиторской практике	Содержат разъяснения по вопросам, не нашедшим отражения в стандартах

*Окончание табл. 7.1*

Кодификация	Наименование разделов и стандартов	Содержание раздела или стандарта
1000	Процедуры межбанковского подтверждения	Содержит разъяснения по вопросам банковского аудита
Дополнения 1—3 к предмету 400		
1004	Взаимоотношение между органами банковского надзора и внешними аудиторами	Содержит разъяснения по вопросам банковского аудита
1005	Особенности аудита малых предприятий	Содержит разъяснения по вопросам аудита малых предприятий
1006	Аудит международных коммерческих банков	Содержит разъяснения по вопросам международного банковского аудита
1010	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности	Содержит разъяснения по вопросам особенностей учета экологических вопросов

Международные стандарты применяются в любых случаях проведения независимого аудита транснациональных компаний. В некоторых странах (Австралии, Бразилии, Голландии) международные стандарты используются в качестве базы для разработки собственного подобного документа, а в странах, где решено не разрабатывать собственные стандарты (Кипр, Малайзия, Шри-Ланка), международные стандарты могут восприниматься в качестве национальных.

### 7.3. Стандарты внутреннего аудита

Стандарты профессиональной практики внутреннего аудита касаются независимости внутренних аудиторов, их профессионального мастерства, масштаба и процесса проведения работы, руководства отделами внутреннего аудита. Стандарты несколько отличаются по своей философии от стандартов для внешних аудиторов тем, что первые представляют практику внутреннего аудита такой, какой она

должна быть, а постановления по аудиторским стандартам во многом представляют точку зрения совета по аудиторским стандартам относительно консенсуса между практикой и тем, что «общепринято». Однако это различие не следует преувеличивать.

Для повышения качества аудиторской проверки целесообразно вводить стандарты проведения конкретных проверок, что позволит более объективно проверять экономические субъекты, не допуская противоречивого подхода к перечню вопросов, подлежащих включению в план работы. В Международной практике аудита существует система аудиторских стандартов и норм. В условиях России данный процесс только набирает силу. В настоящее время разработаны основные правила (стандарты) аудиторской деятельности и введены в действие. При отсутствии общего стандарта, одобренного органами управления аудита, стандарт вводит аудиторская фирма или составляет сам аудитор. Под стандартом в теории и практике аудита понимают основные правила или основополагающие принципы аудиторских процедур. Стандарты должны выполняться независимо от условий, в которых проводится аудит.

Внутренние стандарты унифицируют принципы и подходы аудиторских фирм и аудиторов к аудиту, а также требований к порядку и организации внутреннего контроля за его применением.

В соответствии с Законом № 307-ФЗ аудиторские организации обязаны разрабатывать и практически применять внутренние стандарты, если общероссийские правила (стандарты) аудиторской деятельности содержат прямые указания на необходимость раскрытия основных принципов, приемов и методов работы аудиторской организации.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности, не содержащие прямых указаний на необходимость дальнейшей детализации содержащихся в них положений, используются аудиторской организацией непосредственно.

Под *внутренними стандартами* аудиторской организации понимаются документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита.

Обосновывая единые базовые требования к порядку проведения аудита, к его качеству и надежности, внутренние стандарты создают при их соблюдении дополнительный уровень гарантии результатов аудиторской проверки.

Стандарты, инструкции, методические разработки, пособия и другие документы, обязательные к применению в аудиторской организации, раскрывающие внутренние подходы к осуществлению аудиторской деятельности, могут относиться к внутренним стандартам аудиторской организации.

Внутренние стандарты аудиторских организаций по своему назначению могут быть объединены в следующие группы: основные принципы организации аудита, цели, обязанности и ответственность аудитора, планирование, внутренний контроль, аудиторские доказательства, использование работы третьих лиц, специализированные области и др.

Помимо внутренних стандартов аудиторские организации разрабатывают методики, внутренние инструкции и положения, перечень процедур, рабочие таблицы и вопросники, макеты и другие документы вспомогательно-технического характера, раскрывающие подходы аудиторской организации к проведению аудита.

Внутренние стандарты аудиторской организации, как правило, должны иметь унифицированную в пределах организации форму и структуру. В качестве основы можно рекомендовать следующую структуру.

### **Примерная форма внутреннего стандарта аудиторской организации**

Бланк или угловой штамп аудиторской организации
Логотип, фирменное наименование
Утверждающая надпись, дата, подпись руководителя
Полное наименование внутреннего стандарта
Номер (индекс, код)
Разработчик: (департамент, отдел, сотрудник)

Дата разработки

Структура документа

1. Общие положения

1.1. Цели и основания разработки стандарта

1.2. Необходимость использования стандарта

1.3. Сфера применения стандарта

1.4. Взаимосвязь с другими стандартами (в том числе международными)

1.5. Преемственность с ранее действовавшими нормативными документами и внутренними стандартами

1.6. Срок действия

2. Основные понятия и определения

3. Сущность внутреннего стандарта

3.1. Основные требования

3.2. Методология решения указанной проблемы

4. Нормативные акты, используемые при аудите

5. Приложения

5.1. Макеты рабочих документов аудитора

5.2. Вопросы и тесты

5.3. Аудиторские процедуры

Подпись руководителя разработки

Применение представленной выше формы и содержания внутрифирменного стандарта позволит повысить качество разрабатываемого нормативного материала и повысить уровень его понимания при применении.

## 7.4. Российские аудиторские стандарты

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

Целью стандартизации аудиторской деятельности является проведение успешной интеграции российского аудита в систему международных экономических отношений, обеспечение признаваемости российского аудиторского заключения зарубежными пользователями информации.

Ссылки на аудиторские стандарты могут использоваться при рассмотрении судебных исков к аудиторским фирмам за неквалифицированное проведение аудиторских проверок.

Согласно ст. 7 Закона № 307-ФЗ в настоящее время в России установлена двухуровневая система стандартизации аудиторской деятельности:

- 1) федеральные стандарты аудиторской деятельности;
- 2) стандарты аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов.

В Законе № 307-ФЗ указано, что федеральные стандарты аудиторской деятельности разрабатываются в соответствии с МСА и являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемых организаций 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. При этом стандарты аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности и являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами саморегулируемых организаций аудиторов, и работников, разработавших их.

Саморегулируемые организации аудиторов и их работников имеют право не только разрабатывать проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности, которыми они впоследствии будут руководствоваться в своей практической деятельности, но и участвовать в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности (ч. 6 ст. 17 Закона № 307-ФЗ), соблюдение которых аудируемыми лицами будет составлять предметную область аудита.

Примечательно, что внесение дополнений в федеральные стандарты аудиторской деятельности саморегулируемыми организациями для своих членов находится под контролем. Так, согласно ч. 7 ст. 17 Закона № 307-ФЗ саморегулируемая организация аудиторов и их работников сообщает в уполномоченный федеральный орган о дополнительных к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, требованиях, предусмотренных саморегулируемой организацией аудиторов и их работников в своих стандартах аудиторской деятельности. Иными словами, уполномоченный федеральный

орган сможет либо указать саморегулируемой организации на нецелесообразность дополнений, либо, наоборот, сделать дополнение организации требованием ко всем аудиторам.

Те стандарты в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и федеральные стандарты аудиторской деятельности, в разработке которых могут участвовать саморегулируемые организации аудиторов, могут быть только российскими.

История разработки отечественных стандартов аудита насчитывает полтора десятка лет и разделяется на три этапа:

1) 1996—2001 гг. — принятие российских правил (стандартов) аудиторской деятельности в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности;

2) 2002—2008 гг. — принятие федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности в соответствии с Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

3) с 2009 г. по настоящее время — принятие федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

На первом этапе система общероссийских аудиторских стандартов создавалась как национальный аналог системы МСА, разрабатываемых Международной федерацией бухгалтеров. Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией при Минфине России были утверждены 37 стандартов. Первый официальный перевод МСА на русский язык появился в 2000 г.

На втором этапе путем сравнения МСА и 34 отечественных стандартов специалисты выделили следующие группы стандартов [1]:

1) российские правила (стандарты), имеющие аналоги среди МСА;

2) российские правила (стандарты), имеющие существенные отличия от МСА;

3) российские правила (стандарты), не имеющие аналогов в системе МСА;

4) международные стандарты, не имеющие аналогов в системе российских стандартов аудита.

В настоящее время после отмены ФПСАД № 15 и ФПСАД № 6 количество стандартов равно 32.

В настоящее время в России действуют федеральные стандарты аудиторской деятельности № 1—6, утверждаемые Минфином России (табл. 7.2).

Одновременно действуют федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (табл. 7.3).

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

Таблица 7.2

**Федеральные стандарты аудиторской деятельности,  
утвержденные Минфином России**

Номер стандарта	Название стандарта	Документ
1/2010	Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности	Приказ Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н
2/2010	Модифицированное мнение в аудиторском заключении	Приказ Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н
3/2010	Дополнительная информация в аудиторском заключении	Приказ Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н
4/2010	Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля	Приказ Минфина России от 24 февраля 2010 г. № 16н
5/2010	Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита	Приказ Минфина России от 17 августа 2010 г. № 90н
6/2010	Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита	Приказ Минфина России от 17 августа 2010 г. № 90н

Таблица 7.3

**Федеральные правила (стандарты) аудиторской  
деятельности, утвержденные постановлением  
Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696**

Номер стандарта	Наименование стандарта
1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности
2	Документирование аудита
3	Планирование аудита
4	Существенность в аудите
5	Аудиторские доказательства
7	Контроль качества выполнения заданий по аудиту
8	Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности
9	Связанные стороны
10	События после отчетной даты
11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица
12	Согласование условий проведения аудита
16	Аудиторская выборка
17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях
18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников
19	Особенности первой проверки аудируемого лица
20	Аналитические процедуры
21	Особенности аудита оценочных значений
22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника
23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица

*Окончание табл. 7.3*

Номер стандарта	Наименование стандарта
24	Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами
25	Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация
26	Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности
27	Прочая информация в документах, содержащих про-аудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность
28	Использование результатов работы другого аудитора
29	Рассмотрение работы внутреннего аудита
30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации
31	Компиляция финансовой информации
32	Использование аудитором результатов работы эксперта
33	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности
34	Контроль качества услуг в аудиторских организациях

Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» определяет требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения, а также к порядку формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» устанавливает требования к форме и содержанию аудиторского заключения, содержащего модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также порядку формирования модифицированного мнения.

Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» устанавливает требования к форме и содержанию дополнительной информации, включаемой в аудиторское заключение.

Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» устанавливает принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля.

Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в части обязанностей аудиторской организации, индивидуального аудитора по рассмотрению в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности действий, совершенных обманным путем одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства, работников аудируемого лица и (или) иными лицами для извлечения незаконных выгод.

Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита» определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в части обязанностей аудиторской организации, индивидуального аудитора по рассмотрению в ходе аудита бухгалтерской отчетности, соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов и выявлению при этом существенных искажений указанной отчетности, вызванных преднамеренными (непреднамеренными) действиями (бездействием) аудируемого лица, противоречащими требованиям нормативных правовых актов.

Одновременно действуют федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства от 23 сентября 2002 г. № 696.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансо-

вой (бухгалтерской) отчетности» определяет целевую установку аудита и принципы его организации.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита» устанавливает требования к документированию.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» определяет необходимость предварительного ознакомления с деятельностью клиента, составления плана и программы.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» дает методические подходы к определению уровня допустимой ошибки.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства» определяет вид и состав аудиторских доказательств, используемых в ходе аудиторской проверки.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» устанавливает принципы и конкретные процедуры осуществления внутреннего контроля качества аудита, которые должны быть реализованы как в рамках всей деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора), так и в ходе проведения каждой аудиторской проверки, а также могут быть применены при оказании сопутствующих аудиту услуг.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» устанавливает необходимость оценки аудиторского риска и разработки аудиторских процедур для снижения данного риска до приемлемого низкого уровня на основе понимания деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется.

Используя свое профессиональное суждение, аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита.

Принципы и конкретные процедуры осуществления внутреннего контроля качества аудита должны быть реали-

зованы как в рамках всей деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора), так и в ходе проведения каждой аудиторской проверки, а также могут быть применены при оказании сопутствующих аудиту услуг.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 9 «Связанные стороны» устанавливает единые требования в отношении выявления и изучения в процессе осуществления аудиторской деятельности хозяйственных операций с хозяйствующими субъектами, являющимися связанными сторонами аудируемого лица. Под *связанными сторонами* понимаются лица, признаваемые такими в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности. К таким лицам могут относиться физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. Операцией между аудируемым лицом и связанной стороной считается любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств, осуществляемая между аудируемым лицом и связанной стороной.

Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся связанных сторон и раскрытия информации о них, а также влияния операций между аудируемым лицом и связанной стороной на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 10 «События после отчетной даты» устанавливает, что аудитор должен выявить события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность или раскрытия в ней информации.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» устанавливает требование по определению аудитором в ходе проверки способности аудируемого лица продолжать свою деятельность. Допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В соответствии с принципом допущения непрерывности

деятельности обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 12 «Согласование условий проведения аудита» устанавливает требование по согласованию условий проведения аудита.

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

Аудитор может использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица *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.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка» устанавливает единые требования к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке с целью сбора аудиторских доказательств. При разработке процедур аудита аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее — аудитор) должны определить надлежащие методы отбора элементов, подлежащих проверке при сборе аудиторских доказательств для достижения целей аудиторских тестов.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» устанавливает единые требования в отношении получения аудиторских доказательств в следующих случаях:

- а) присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов;
- б) раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах;

в) оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;

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

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» устанавливает единые требования в отношении использования в ходе аудита подтверждающей информации из внешних источников (внешних подтверждений), используемой аудитором для получения аудиторских доказательств.

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

Аудиторские доказательства, полученные аудитором благодаря подтверждающей информации из внешних источников, независимых от аудируемого лица, при их рассмотрении по отдельности или совокупно с аудиторскими доказательствами, полученными в результате других процедур, могут способствовать снижению аудиторского риска, связанного с предпосылками подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, до приемлемо низкого уровня.

*Внешнее подтверждение* — это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной аудитору (по требованию аудируемого лица) ответа на запрос аудируемого лица о предоставлении информации относительно какой-либо определенной статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности, оказывающей влияние на предпосылки ее подготовки. При принятии решения относительно целесообразности и особенностей использования внешних подтверждений аудитор должен учитывать область деятельности аудируемого лица и опыт рассылки запросов, а также получения и обработки полученных ответов.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» устанавливает единые требования в отношении проверки остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода в случаях, когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица проводится впервые или когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий период проводился другим аудитором. Это федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется также в случаях, когда аудитор выявил условные факты хозяйственной деятельности, существовавшие на начало отчетного периода.

В ходе первой проверки аудируемого лица (далее — первичный аудит) аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

а) остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего отчетного периода;

б) остатки по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или изменены в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

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

Остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода должны соответствовать данным финансовой (бухгалтерской) отчетности на начало отчетного периода, определяться исходя из соответствующих данных финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода и соответствующих им остатков по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода и отражать:

а) результаты финансово-хозяйственных операций предыдущих отчетных периодов;

б) учетную политику, применявшуюся в предыдущем отчетном периоде.

При первичном аудите аудитор не имеет в своем распоряжении аудиторских доказательств, подтверждающих остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, которые бы аудитор мог получить ранее.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры», устанавливает единые требования в отношении применения аналитических процедур в ходе аудита. Аудитор должен применять аналитические процедуры на стадии планирования и завершающей стадии аудита. Аналитические процедуры могут применяться также и на других стадиях аудита.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 21 «Особенности аудита оценочных значений» устанавливает единые требования в отношении аудита оценочных значений, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Не применяется при проверке прогнозируемой или ожидаемой финансовой информации, но многие предусмотренные им процедуры могут использоваться для этой цели.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие оценочные значения.

Оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, в том числе:

- а) оценочные резервы;
- б) амортизационные отчисления;
- в) начисленные доходы;
- г) отложенные налоговые активы и обязательства;
- д) резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности;
- е) убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров.

Оценочные значения рассчитываются, как правило, в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем, и требуют профессионального суждения. При наличии в финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений возрастает риск ее существенных искажений.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» устанавливает единые требования в отношении сообщения информации, полу-

ченной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица.

Для целей этого правила (стандарта) информация представляет собой сведения, ставшие известными аудитором в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются важными для руководства и (или) представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (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. Здесь речь идет об информации по вопросам, 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.

Для целей этого правила (стандарта) используются следующие определения:

- *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.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица» устанавливает единые требования в отношении использования заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств,

процедур документального оформления заявлений и разъяснений руководства, а также действий аудитора при отказе руководства аудируемого лица предоставить надлежащие заявления и разъяснения.

До завершения аудита аудитор должен получить надлежащие заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» устанавливает основные принципы правил (стандартов), имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация» устанавливает единые требования в отношении действий аудиторской организации или индивидуального аудитора при проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, которое пользуется для составления этой финансовой (бухгалтерской) отчетности услугами централизованной бухгалтерии специализированной организации или бухгалтера-специалиста.

Аудитор определяет, какое влияние специализированная организация оказывает на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица с целью правильного планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности» устанавливает единые требования в отношении рассмотрения в ходе аудита сопоставимых данных в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

*Сопоставимыми данными* в финансовой (бухгалтерской) отчетности могут быть показатели, отражающие финансовое положение, результаты финансовой деятельности, движение денежных средств, иные сопоставимые показатели и сведения, подлежащие раскрытию в финансовой (бухгалтерской) отчетности более чем за один отчетный период. Сопоставимые данные могут быть представлены в виде:

а) соответствующих показателей за предшествующий период, являющихся частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период и предназначенных для изучения в сопоставлении с аналогичными показателями за текущий период; такие соответствующие показатели не являются завершенной финансовой (бухгалтерской) отчетностью, которую можно рассматривать самостоятельно, но являются неотъемлемой частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период и должны рассматриваться только в связи с аналогичными показателями за текущий период;

б) сопоставимой финансовой (бухгалтерской) отчетности за предшествующий период, предназначенной для сопоставления с финансовой (бухгалтерской) отчетностью за текущий период и не являющейся составной частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность» устанавливает единые требования, касающиеся рассмотрения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором прочей информации, по которой аудитор может не составлять аудиторское заключение, но которая включена в документы, содержащие проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления в ней возможных существенных несоответствий с проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетностью.

Существенное несоответствие имеет место, когда прочая информация противоречит информации, содержащейся в проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, что может вызвать сомнение относительно аудиторских выводов, сделанных на основе ранее полученных аудиторских доказательств, и, возможно, относительно оснований для мнения аудитора о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Примерами прочей информации являются отчет руководства или совета директоров о деятельности аудируемого лица, финансовый обзор или финансовые показатели, данные о занятости, планируемые капитальные расходы, аналитические коэффициенты, имена должностных лиц, а также выборочные квартальные данные.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 28 «Использование результатов работы другого аудитора» устанавливает единые требования для случаев, когда аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее — аудитор) при подготовке аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, предоставленную одним или несколькими подразделениями и включенную в финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица.

Это федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности не применяется:

а) в случае если два и более аудитора назначаются в качестве совместных аудиторов;

б) в отношениях аудитора с аудитором, проводившим аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий отчетный период;

в) в случае если основной аудитор считает, что финансовая (бухгалтерская) отчетность подразделений является несущественной по отношению к финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Если отчетность нескольких подразделений, несущественная по отдельности, в совокупности является существенной, аудитор рассматривает необходимость применения процедур, предусмотренных ФПСАД № 28.

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 финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в случае, если такая финансовая (бухгалтерская) отчетность включает в себя 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 финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором. Понятие «другой аудитор» включает в себя аффилированных аудиторов по отношению к основному аудитору, а также аудиторов, не связанных с основ-

ным аудитором. Основной аудитор и другой аудитор не всегда являются участниками одного договора оказания аудиторских услуг.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» устанавливает единые требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы службы внутреннего аудита. Процедуры, предусмотренные в ФПСАД № 29, должны применяться к сфере внутреннего аудита в той части, которая имеет отношение к аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности.

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

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.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации» устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги — выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации.

Это правило применяется при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации, а также при выполнении согласованных процедур в отношении нефинансовой информации при условии, что:

а) аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее — аудитор) обладает адекватными знаниями по конкретному предмету;

б) существует определенный критерий достижения результатов.

Согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении отдельных показателей финансовой информации (например, дебиторской или кредиторской задолженности, покупок у связанных сторон, объема продаж и прибыли подразделений лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг), одного из элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности (например,

бухгалтерского баланса) или финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 31 «Компиляция финансовой информации» устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги — компиляции финансовой информации. Это федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется при компиляции финансовой информации, а также, насколько это возможно, при компиляции нефинансовой информации при условии, что аудитор обладает адекватными знаниями по конкретному предмету.

Используются следующие понятия:

а) *компиляция финансовой информации* — сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация;

б) *трансформация финансовой информации* — преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства РФ, в иные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта» устанавливает единые требования к использованию результатов работы эксперта в качестве аудиторских доказательств.

При использовании результатов работы эксперта аудиторская организация и (или) индивидуальный аудитор должны получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что такая работа отвечает целям аудита.

Для целей федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности *экспертом* считается физическое лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной области, отличной от области бухгалтерского учета и аудита, или юридическое лицо, осуществляющее деятельность в сфере, отличной от сферы оказания бухгалтерских и аудиторских услуг.

Специальное образование и опыт дают аудитору общее представление о различных вопросах ведения предпринимательской деятельности, однако аудитор не обязан обладать экспертными знаниями, которыми обладает лицо, получившее соответствующую подготовку или профессию-

нальную квалификацию, например, для работы в качестве актуария или инженера.

Эксперт может быть (с учетом изложенного в п. 8—10 ФПСАД № 32):

а) привлечен аудируемым лицом по договору к участию в выполнении задания;

б) привлечен аудитором по договору к участию в выполнении задания;

в) сотрудником аудируемого лица;

г) сотрудником аудитора.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности» устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги — обзорной проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Поскольку обзорная проверка не является аудитом в соответствии с Законом № 307-ФЗ, в этом федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее — аудитор), выполняющие такую проверку, именуются *исполнителем*, а юридическое лицо, в отношении которого выполняется такая проверка, — *хозяйствующим субъектом*.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 33 также применяется при обзорной проверке иной информации. Цель обзорной проверки установлена п. 15 ФПСАД № 24.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» устанавливает единые требования к системе контроля качества услуг в аудиторской организации. К деятельности индивидуального аудитора соответственно применяются требования этого правила (стандарта) аудиторской деятельности, если иное не вытекает из существа деятельности индивидуального аудитора.

Аудиторская организация должна установить систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов РФ, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также в том, что заключения

и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

Система контроля качества услуг основана на принципах, обеспечивающих достижение целей, предусмотренных п. 2 ФПСАД № 34, и включает в себя процедуры, необходимые для внедрения и соблюдения этих принципов и контроля за их соблюдением.

Данное федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется всеми аудиторскими организациями. Принципы и процедуры, разработанные самостоятельно аудиторской организацией в соответствии с ФПСАД № 34, зависят от масштаба и организации ее деятельности, участия в группе взаимосвязанных аудиторских организаций и других факторов.

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.

Указанные стандарты можно разбить на три основные группы: общие правила (стандарты), правила (стандарты) аудиторской проверки, правила (стандарты) составления отчета.

## Выводы

1. Единые базовые принципы, которым должны следовать аудиторы в процессе профессиональной аудиторской деятельности, закреплены в стандартах аудита. Они устанавливают единые требования к самому аудитору, процедуре аудирования и аудиторскому заключению. Фиксируя единые требования к качеству и надежности аудита, стандарты необходимы для обучения аудиторов внутри фирм, а также могут использоваться для защиты аудитора на судебном процессе.

2. Стандарты аудита делятся на четыре группы: международные аудиторские стандарты, национальные стандарты, стандарты профессиональных аудиторских организаций, внутрифирменные стандарты.

3. Требования международных аудиторских стандартов обязательны при проведении аудита транснациональных компаний. Они фиксируют единые требования к проведению аудита в разных странах.

4. Развитые страны на основе международных стандартов разрабатывают национальные стандарты. Российские федеральные стандарты утверждаются постановлениями Правительства РФ и имеют статус обязательных документов, которым должны следовать аудиторские организации.

5. В соответствии с Законом № 307-ФЗ Правительство РФ постановлением от 23 сентября 2002 г. № 696 утвердило 34 федеральных правила (стандарта) аудиторской деятельности.

6. Стандарты профессиональных аудиторских организаций разрабатывают данные организации. Они не должны противоречить международным и национальным стандартам.

7. Внутрифирменные стандарты — это стандарты, разработанные отдельными фирмами на основе национальных, устанавливающие свой фирменный подход к выполнению различных действий аудитора.

## Вопросы для самоконтроля

1. Что представляют собой стандарты аудита?
2. Что устанавливают стандарты аудита?
3. Для чего необходимы стандарты аудита?
4. Как и когда используются международные аудиторские стандарты?
5. Каково назначение внутрифирменных стандартов аудита?
6. Каков состав российских стандартов аудита?
7. Каково основное содержание и назначение аудиторского стандарта «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций»?

8. Какие стандарты утверждены постановлением Правительства РФ № 696 «Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»? Раскройте содержание основных федеральных стандартов аудита.

## Тесты

1. Разработку и публикацию МСА осуществляют:
  - а) Комитет по международной аудиторской практике;
  - б) Международный центр реформы системы бухгалтерского учета;
  - в) Американский институт присяжных бухгалтеров.
2. Положения о международной аудиторской практике имеют силу стандартов:
  - а) да;
  - б) нет.
3. Международные стандарты аудита предусматривают использование стандартизированных рабочих документов (проверочных списков, образцов писем, стандартной структуры рабочих документов):
  - а) да;
  - б) нет.
4. Международные стандарты аудита рекомендуют при оценке аудиторского риска:
  - а) оценивать неотъемлемый риск и риск системы контроля по отдельности;
  - б) использовать метод комбинированной оценки.
5. Формы, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются:
  - а) федеральными стандартами аудиторской деятельности;
  - б) внутренними правилами (стандартами) профессиональных аудиторских объединений;
  - в) внутренними правилами (стандартами) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.
6. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются:
  - а) федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование аудиторской деятельности (уполномоченный федеральный орган);
  - б) Правительством РФ;
  - в) Советом по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе.
7. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности разрабатываются, периодически пересматриваются и выносятся на рассмотрение:

а) аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями;

б) Советом по аудиторской деятельности.

8. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными (за исключением рекомендательных положений):

а) для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;

б) аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудируемых лиц.

### **Задания для контроля знаний**

1. Объясните, возможно ли проведение аудиторской проверки индивидуальным аудитором.

2. Назовите, какие органы разрабатывают и утверждают федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности в Российской Федерации.

3. Подлежит ли обязательной аудиторской проверке за 2010 г. отчетность фирмы «Альфа», которая в 2010 г. перерегистрировалась в открытое акционерное общество? Объем продаж за 2010 г. составил 54 161 тыс. руб., суммарная стоимость активов баланса на 1 января 2011 г. — 21 119 тыс. руб.

## Глава 8

# ОРГАНИЗАЦИЯ ПОДГОТОВКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

---

### Основные понятия

Договор на проведение аудита. Выбор аудиторской фирмы экономическими субъектами. Критерии для отбора аудиторских фирм. Планирование аудита. Подготовка аудиторской проверки. Подготовка общего плана аудита. Политика отбора потенциальных клиентов. Правило (стандарт) «Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита». Предварительное планирование. Программа проведения аудиторской проверки. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита»

---

### 8.1. Подготовка аудиторской проверки

Подготовка аудиторской проверки — обязательная часть деятельности аудитора. Ее проводят с использованием стандартов: № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», № 2 «Документирование аудита», № 3 «Планирование аудита» и др.

В ходе подготовительной работы аудитор:

- устанавливает основные параметры состояния и деятельности аудируемого предприятия, соответствие их уставу и законодательству РФ. На основе изучения данных годового отчета, положений об организации производства и управления, устава предприятия, пояснительной записки к годовому отчету проводит анализ организации производства и управления, специализации экономического субъекта, состояния внутреннего контроля, уровня квалификации персонала;

- осуществляет подбор необходимых законодательных и нормативных актов, инвентаризирует внутрихозяйственные регламенты на предмет их соответствия государственным нормативным актам и задачам, стоящим перед предприятием;

- оценивает факторы и зоны повышенного риска по статьям и разделам баланса. Данная работа проводится

на основе опыта аудита предыдущих аналогичных проверок в данном и других предприятиях, результатов предварительного анализа организации учета, финансового положения, визуальной и счетной проверки статей баланса, анализа учетной работы;

- уточняет объекты проверки, программно-календарный план проведения аудиторской экспертизы.

Наметив объекты проверки, аудитор составляет план работы, который прилагается к договору на проведение аудиторской проверки. План работы аудитора отражает основные позиции проверки в соответствии с задачами, перечень аудиторских свидетельств по каждому объекту проверки. План работы регламентирует объекты, сроки проведения проверки, содержит календарный график работ с указанием примерной трудоемкости участков проверки, состава аудиторов и других факторов. Раскрытие элементов плана осуществляется в программе аудиторской проверки.

## **8.2. Выбор экономических субъектов (клиентов) аудиторскими организациями**

Поскольку риск аудита высокий, каждая аудиторская организация должна иметь политику отбора потенциальных клиентов для снижения риска неудачи аудита. Эта политика предусматривает:

- получение общей информации: годовой и промежуточной отчетности, юридических документов — устава, учредительного договора, свидетельства о регистрации в органах юстиции и налоговых органах, лицензии на занятие лицензируемыми видами деятельности и др.;

- получение информации о клиенте у третьих лиц — банков, страховых компаний, адвокатов;

- знакомство с результатами предыдущих аудиторских заключений (есть стандарт, обязывающий руководство экономического субъекта предоставить полный текст аудиторского заключения не менее чем за три года);

- получение информации от предыдущего аудитора. В стандартах не записано, что предыдущий аудитор должен отвечать на вопросы, однако это элемент этики аудитора (письменные ответы с соблюдением этических норм о конфиденциальности);

- оценку особенностей отрасли, в которой работает организация, исходя из чего можно судить о возможных проблемах клиента.

На практике, прежде чем заключить договор, предлагают направить специалиста к клиенту, с тем чтобы оценить трудоемкость и стоимость работы. Предварительная экспертиза может проводиться как на платной, так и на бесплатной основе. В крупных фирмах имеются стандарты по предварительной экспертизе, в частности вопросник, ответы в котором могут быть подспорьем для планирования предстоящего аудита. По результатам предварительной экспертизы составляется акт и принимается решение о проведении аудита. Аудиторская организация имеет право выбора. При выборе аудиторской организации важно работать в соответствии с требованиями Федеральных правил

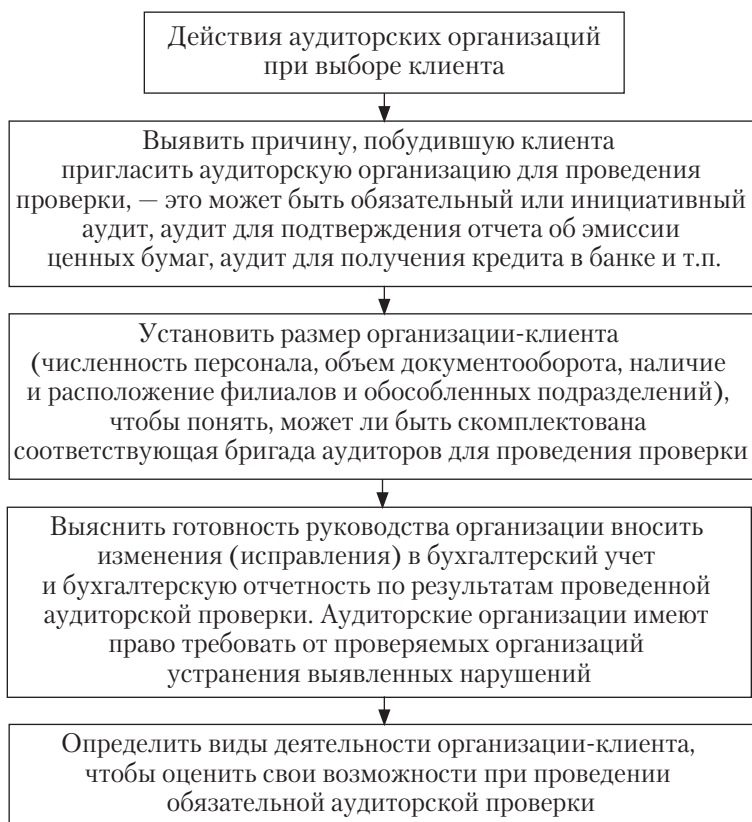


Рис. 8.1. Действия аудиторских организаций при выборе клиента

(стандартов) аудиторской деятельности № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников», № 20 «Аналитические процедуры».

При выборе клиентов аудиторские организации должны осуществить действия, приведенные на рис. 8.1.

В ходе предварительной экспертизы применяется аналитическая проверка (аналитические процедуры). Используются самые разные методы: от сравнения показателей до корреляционной модели. Аналитические процедуры — один из самых дешевых способов обнаружения проблем. Предварительное планирование является составной частью планирования аудита, занимающего от 30 до 80% общего рабочего времени работы с клиентом.

### **8.3. Выбор экономическими субъектами аудиторской организации**

Существует несколько подходов к выбору аудиторской организации экономическими субъектами. Самый простой — по рекламе, однако не самый надежный. В Америке одно время реклама аудиторских услуг была запрещена. Более убедительный — рекомендация деловых партнеров, друзей. Используются также выставки, семинары, статьи в специальной литературе. Крупные клиенты иногда объявляют тендер.

При отборе аудиторских фирм руководствуются следующими критериями:

- рейтинг по показателям — численность персонала, выручка от реализации, выручка на одного специалиста;
- уровень цен на услуги — срабатывает при обязательном аудите;
- возможные льготы, которые предоставляет аудиторская фирма;
- ответственность за качество работы в соответствии с договором — предпочтительна полная ответственность, если никакой ответственности, то заключение договора нерационально;
- основные клиенты — ими гордятся;
- ассортимент услуг — очень важный критерий, желательно оказание консультационных и прочих услуг;
- стаж работы на рынке;
- наличие филиалов в регионах.

### 8.4. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 12 «Согласование условий проведения аудита» в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица аудитор может использовать письмо о согласии на проведение аудита (письмо-обязательство) — документ, направляемый аудитором предполагаемому лицу и подписываемый руководством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита. Письмо-обязательство является офертой заключения договора. Смысл и функция его состоит в том, что в договоре фиксируются основные элементы взаимоотношений, а их конкретизация, выделение нюансов отражаются в письме-обязательстве, составляемом в произвольной форме.



Рис. 8.2. Содержание письма о согласии на проведение аудита

Письмо о согласии на проведение аудита должно включать в себя элементы, представленные на рис. 8.2. Все соответствующие пункты письма-обязательства готовятся в строгом соответствии с Законом № 307-ФЗ и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Примерная форма письма о согласии на проведение аудита приводится в приложении к ФПСАД № 12.

Письмо-обязательство должно содержать следующую обязательную информацию.

*Условия аудиторской проверки:*

- объект и цели аудита;
- порядок проверки филиалов и подразделений;
- информацию о законодательных и нормативных актах, на основании которых проводится аудит;
- дополнительные вопросы, решаемые в ходе аудита.

*Обязательства аудиторской организации:*

- форма отчетности по результатам аудита;
- ответственность аудиторской организации за оказываемые услуги;

- обязательство по соблюдению коммерческой тайны;
- сведения о риске необнаружения существенных неточностей или ошибок в связи с выборочным характером применяемых процедур и несовершенством системы внутреннего контроля субъекта.

*Обязательства экономического субъекта:*

- ответственность за полноту и достоверность представленной документации бухгалтерского учета и отчетности;
- обеспечение свободного доступа к первичным документам, регистрам, компьютерной базе данных;
- направление по указанию аудитора писем дебиторам и кредиторам за подтверждением (неподтверждением) задолженности;
- неоказание давления с целью изменения мнения о достоверности отчетности.

В письме-обязательстве может содержаться дополнительная информация: примерный календарный план аудита и состав группы; общая характеристика методов аудита; условия оплаты; использование услуг других аудиторов; ограничения ответственности и др.

Письмо-обязательство направляется исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора. Оно должно быть подтверждено экономическим субъектом (на практике составляется в двух экземплярах, один из которых подписывает заказчик).

### 8.5. Договор на проведение аудита

**Договор на проведение аудита** — официальный документ, регламентирующий взаимоотношения аудитора с клиентом (рис. 8.3). Он относится по гражданскому законодательству к договору на возмездное оказание услуг.

Договор на проведение аудиторской проверки должен содержать все существенные условия. Положения о дого-

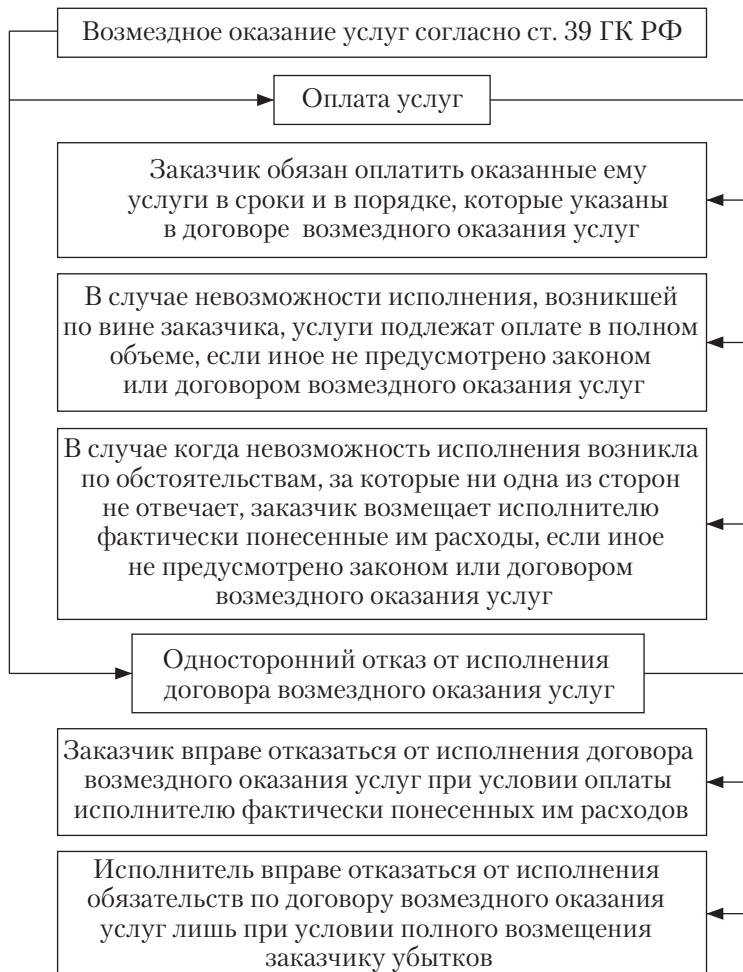


Рис. 8.3. Договор на проведение аудита

воре оказания аудиторских услуг отражаются в ФПСАД № 12 «Согласование условий проведения аудита».

Договор включает в себя стандартные разделы: преамбула, предмет договора, обязанности сторон, стоимость и порядок расчетов, порядок сдачи и приемки работ, ответственность сторон, разрешение споров, форс-мажор, прочие условия, юридические адреса сторон.

Имеются определенные нюансы, которые следует отразить в договоре:

- возможность отказа от выдачи безусловно- или условно-положительного аудиторского заключения с оплатой оказанной услуги;
- сроки представления документов для проверки (заказчик обязан в течение 24 ч представить документы и обязательно проинформировать об отсутствии документов в течение 12 ч);
- оказание помощи аудиторам при поездках в филиалы;
- оплата фактически проделанной работы при досрочном расторжении договора по инициативе заказчика или аудитора при обосновании невозможности продолжения аудита;
- перечень сведений, составляющих коммерческую тайну.

Подготовка договора начинается после предварительного ознакомления с деятельностью экономического субъекта и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг.

Договор может носить *разовый* (однократное оказание услуги) или *долгосрочный* (неоднократное оказание услуги в течение определенного периода времени) характер, исходя из наличия у аудиторской организации соответствующей лицензии.

Ответственность за достоверность первичной документации лежит на заказчике.

В договоре желательно предусматривать предоплату заказчика аудиторской фирме, так как предоплата обеспечивает финансовую независимость аудитора в процессе аудита и исключает возможность «давления» со стороны клиента. При аккордной системе оплаты в договоре фиксируется предоплата в размере 50—100%, при повременной системе — отражаются порядок зачета времени, уровень

существенности или уровень допустимой погрешности, ответственность исполнителя (иногда не включают).

В нем целесообразно также указать возможность аудитора отказаться от выдачи аудиторского заключения или определить окончательные сроки представления клиентом документов, необходимых для проведения проверки.

Очень неплохо для аудитора предусмотреть в договоре пункт, обязывающий заказчика оказывать помощь аудитору во время проверки (например, выделение работников для оказания помощи при проведении инвентаризации).

Сторонами договора возмездного оказания услуг являются исполнитель и заказчик. Исполнитель — аудиторская организация, индивидуальный аудитор. Их обязательно надо указать в договоре. Также в договоре определяются права и обязанности сторон, ответственность сторон и условия расторжения договора.

*Обязанности клиента:* обеспечить беспрепятственный доступ сотрудникам аудитора в необходимые для выполнения договора отделы клиента; предоставлять бухгалтерскую, финансовую отчетность и т.д.

*Обязанности аудитора:* не разглашать сведений, составляющих коммерческую тайну клиента; самостоятельно организовывать свою работу, руководить ею; определять способы ее выполнения, очередность отдельных операций и т.д.

Клиент несет полную ответственность за недоброкачество используемого аудитором материала.

В договоре также отмечаются пункты о порядке сдачи работ, о расчетах по договору, дополнительных условиях; указываются юридические адреса и банковские реквизиты сторон; ставятся подписи клиента и аудитора.

## 8.6. Планирование аудита

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» утверждено постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696. Требования данного правила являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения. Применяется в первую очередь к проверкам, которые аудитор проводит не первый год. Планирование аудитором своей работы способствует тому,

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

Для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

Планирование аудита должно начинаться до написания письма-обязательства и включает в себя следующие основные этапы:

- 1) предварительное планирование;
- 2) подготовка общего плана аудита;
- 3) подготовка программы аудита.

**Предварительное планирование** — это как бы предварительная экспертиза, где решается вопрос: стоит ли заключать договор на проведение аудита. На этом этапе аудитору необходимо ознакомиться с деятельностью экономического субъекта, получить информацию о внешних и внутренних факторах, влияющих на экономическую деятельность субъекта. Аудитору необходимо ознакомиться:

- с организационно-управленческой структурой;
- видами производственной деятельности и номенклатурой продукции;
- структурой капитала и курсом акций;
- технологией производства;
- основными поставщиками и покупателями;
- порядком распределения прибыли;
- дочерними зависимыми организациями;
- системой внутреннего контроля;
- порядком оплаты труда.

Источниками информации являются: устав и другие учредительные документы; протоколы заседаний совета директоров; приказ по учетной политике; бухгалтерская и статистическая отчетность; планы, сметы, прогнозы субъекта; основные контракты-договоры; внутренние отчеты

консультантов-аудиторов; внутрифирменные инструкции; материалы налоговых проверок и судебных исков; список филиалов и дочерних компаний; материалы бесед с руководством и персоналом.

На этапе предварительного планирования оценивается возможность проведения аудита, трудоемкость, состав группы аудиторов.

При подготовке **общего плана аудита** выполняются следующие действия:

а) выявляются области, значимые для аудита, с помощью аналитических процедур;

б) анализируется система внутреннего контроля, т.е. система, позволяющая обеспечить хотя бы минимальный уровень достоверности (кто выписывает накладные, кто получает товар, проводится ли инвентаризация, порядок документооборота); выявляются слабые звенья;

в) оцениваются приемлемый уровень существенности и аудиторский риск;

г) определяется уровень автоматизации.

Отдельные положения общего плана аудита могут согласовываться с руководством субъекта.

В общем плане должны быть предусмотрены сроки и график проведения аудита. Необходимо предусмотреть время для инструктирования членов группы и распределения членов группы по отдельным участкам работы; решить вопрос о привлечении экспертов.

Вся работа, связанная с составлением общего плана аудита, должна документироваться (табл. 8.1).

В ходе аудита в общий план аудита могут быть внесены существенные изменения.

*Таблица 8.1*

### **Общий план аудита учета труда и заработной платы**

Проверяемая организация	ООО «Апр-Консалтинг»
Период аудита	05.10.1X–31.10.1X
Количество человеко-часов	—
Руководитель аудиторской группы	—
Состав аудиторской группы	—
Планируемый аудиторский риск	—
Планируемый уровень существенности	—

Окончание табл. 8.1

Планируемый вид проверки	Период проведения	Исполнитель	Примечание
1. Регулирование трудовых отношений на предприятии	05.10.1X — 07.10.1X		
2. Формирование на предприятии состава фонда заработной платы и выплат социального характера	07.10.1X — 10.10.1X		
3. Начисление заработной платы и удержания из нее. Включение начисленной заработной платы в себестоимость продукции	11.10.1X — 15.10.1X		
4. Начисление взносов во внебюджетные фонды с заработной платы и включение их в себестоимость продукции	16.10.1X — 20.10.1X		
5. Оформление расчетов с сотрудниками и выплата заработной платы	21.10.1X — 23.10.1X		
6. Формирование первичных учетных документов по учету труда и заработной платы на предприятии	24.10.1X — 27.10.1X		
7. Правильность составления отчетности в налоговые органы и прочие контролирующие органы	28.10.1X — 31.10.1X		

*Руководитель аудиторской организации,  
имеющий право подписи аудиторских заключений  
от ее имени:*

*Руководитель аудиторской группы:*

**Программа аудита** является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно является средством контроля качества работы аудитора.

Программа оформляется документально, каждая проводимая процедура обозначается номером или кодом, чтобы

аудитор в процессе работы имел возможность делать ссылки в рабочих документах.

Аудиторские процедуры делятся на два типа:

- 1) тесты средств контроля (процедуры проверки средств внутреннего контроля, обычно в виде перечня вопросов);
- 2) процедуры по существу (детальная проверка отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам).

Программа аудита может пересматриваться, причины и результаты изменений следует документировать. Выводы аудитора по каждому разделу программы являются исходной базой для написания аудиторского заключения и выражения, мнения о достоверности отчетности.

Общий план и программа аудита должны быть документально оформлены и завизированы (табл. 8.2).

При составлении программы аудита на практике используются следующие критерии:

- *полноты (завершенности) отражения операций* — все ли активы и пассивы, а также хозяйственные операции, которые должны быть отражены в отчетности, в ней отражены;
- *существования* — все ли активы и пассивы, отраженные в балансе, действительно существуют на отчетную дату, а хозяйственные операции действительно имели место в течение отчетного периода;
- *прав и обязательств* — все ли активы, отраженные в отчетности, принадлежат предприятию на законных основаниях, а пассивы характеризуют действительные обязательства;
- *представления* — надлежащим ли образом информация, отраженная в отчетности, классифицирована, описана и раскрыта;
- *оценки* — все ли элементы отчетности приведены в оценке, соответствующей требованиям нормативных документов;
- *точности* — все ли операции отражены арифметически точно;
- *налогообложения* — правильно ли отражены соответствующие налоги по отдельным операциям.

Продолжительность аудита определяется в соответствии с предварительным планированием с учетом возможных проблем в человеко-часах по каждому пункту программы.

Таблица 8.2

**Программа аудита по разделу «Аудит расчетов  
с работниками по заработной плате»**

Проверяемая организация	ООО «Апр-Консалтинг»
Период аудита	05.10.1X—31.10.1X
Количество человеко-часов	—
Руководитель аудиторской группы	—
Состав аудиторской группы	—
Планируемый аудиторский риск	—
Планируемый уровень существенности	—

Перечень аудиторских процедур по разделам плана аудита	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
1. Соответствие кадровой политики нормам законодательства РФ, наличие внутренних норм, должностных инструкций, регулирующих труд работников, их непротиворечие ТК РФ и пр.	05.10.1X — 07.10.1X		ТК РФ, должностные инструкции, распорядки, договора с сотрудниками, трудовые книжки и пр.	
2. Состав фонда заработной платы и выплат социального характера, правильность отнесения начисленных сумм к таковым и их отнесение на счета бухгалтерского учета и включение в себестоимость	07.10.1X — 10.10.1X		Регистры бухгалтерского учета, карточка счета 70, расчетные ведомости, счет 69-1, расчетная ведомость для Фонда социального страхования РФ	
3. Начисление заработной платы в соответствии с существующей на предприятии формой оплаты труда, правильность их оформления, начисления заработной платы за отработанное сотрудником время. Удержания	11.10.1X — 15.10.1X		Договоры с сотрудниками, табель отработанного времени, приказы, заявления, исполнительные листы на удержания сумм с начисленной заработной платы сотрудника	

Продолжение табл. 8.2

Перечень аудиторских процедур по разделам плана аудита	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
из заработной платы. Их законность, обоснованность и правильность отнесения на счета бухгалтерского учета				
4. Начисление взносов во внебюджетные фонды с сумм заработной платы в соответствии с законодательством РФ, распределение их в части Пенсионного фонда РФ по счетам бухгалтерского учета и налоговые вычеты. Включение взносов во внебюджетные фонды в себестоимость продукции	16.10.1X — 20.10.1X		Карточки счетов 69, 20, 26, карточка сотрудника с указанием его даты рождения и пр.	
5. Оформление расчетов с сотрудниками, составление платежной ведомости, расчетных листков, выплата заработной платы в сроки, установленные законодательством РФ, перечисление налога на доходы физических лиц (НДФЛ) с сумм выплаченной заработной платы в бюджет	21.10.1X — 23.10.1X		Платежная и расчетная ведомости, расчетные листки, кассовая книга, карточки счетов 50 и 51, корешки чековой книжки	
6. Составление первичных документов по участку «Учет труда и заработной платы», их оформление, хранение. Соответствие указанных	24.10.1X — 27.10.1X		Платежная ведомость, расчетная ведомость, расчетные листки, кассовая книга, отчет кассира, корешки чековых	

Продолжение табл. 8.2

Перечень аудиторских процедур по разделам плана аудита	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
первичных документов требованиям законодательства РФ. Их достаточность, обоснованность и непротиворечивость друг другу			книжек, банковские выписки с расчетного счета в день выдачи заработной платы	
7. Проверка правильности составления отчетности по начислению взносов во внебюджетные фонды и страховых взносов в Пенсионный фонд РФ. Проверка соответствия сумм начисленной заработной платы с базой для начисления взносов во внебюджетные фонды, исключение из базы необлагаемых налогом выплат из всех взносов во внебюджетные фонды или его части (больничный лист, вознаграждения работникам, работающим по договору гражданско-правового характера). При составлении отчетности в Пенсионный фонд РФ соблюдение ставок отчислений сумм в соответствии с годом рождения работника на страховую и накопительные части пенсии. Правильность формирования расчетной	28.10.1X — 31.10.1X		Отчетность предприятия, карточки счетов 70, 69, договоры с сотрудниками	

Окончание табл. 8.2

Перечень аудиторских процедур по разделам плана аудита	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечание
ведомости в Фонд социального страхования РФ. Полнота и верность указанных в отчете данных. Соблюдение сроков сдачи отчетности				

*Руководитель аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от ее имени:*

*Руководитель аудиторской группы:*

По мере необходимости общий план аудита и программа аудита должны уточняться и пересматриваться в ходе аудита, что должно быть документально зафиксировано.

## Выводы

1. Подготовка аудиторской проверки — обязательная часть аудиторской проверки. В ходе ее определяются и регламентируются факторы, обеспечивающие обоснованность календарно-тематического плана и программы проверки.

2. Каждая аудиторская фирма должна иметь политику отбора потенциальных клиентов для снижения риска неудачи аудита. Эта политика предусматривает получение общей и отраслевой информации, а также информации о клиенте у третьих лиц (банков, страховых компаний, адвокатов, предыдущего аудитора); проведение предварительного планирования аудита (предварительной экспертизы) и др.

3. Экономические субъекты осуществляют выбор аудиторской фирмы по рекламе, рекомендациям деловых партнеров, друзей, выставкам, семинарам, статьям в специальной литературе, тендеру, объявляемому крупными клиентами.

4. Экономическим субъектам, осуществляющим выбор аудиторских фирм, целесообразно использовать следующие критерии для отбора: рейтинг по показателям — численность персонала, выручка от реализации, выручка на одного специалиста; уровень цен на услуги; возможные льготы, которые предоставляет аудиторская

фирма; ответственность за качество работы в соответствии с договором; основные клиенты; ассортимент услуг; стаж работы на рынке; наличие филиалов в регионах.

5. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 12 «Согласование условий проведения аудита» регламентирует порядок оформления письма-обязательства, являющегося офертой заключения договора.

6. Договор на проведение аудита относится по гражданскому законодательству к договору на возмездное оказание услуг. Он включает в себя стандартные разделы: преамбула, предмет договора, обязанности сторон, стоимость и порядок расчетов, порядок сдачи и приемки работ, ответственность сторон, разрешение споров, форс-мажор, прочие условия, юридические адреса сторон. Работа по заключению договора должна проводиться в соответствии со стандартом аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг».

7. Планирование аудита предусматривает предварительное планирование, подготовку общего плана и программы проведения аудиторской проверки. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

8. Общий план проверки включает в себя предполагаемый объем и порядок проведения проверки, содержит перечень объектов проверки, сроки, фамилии аудиторов, выполняющих данные разделы проверки.

9. Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно является средством контроля качества работы аудитора.

10. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита», разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

## Вопросы для самопроверки

1. Как организуется подготовка аудиторской проверки?
2. Как аудиторские фирмы осуществляют выбор клиентов?
3. Что включает в себя политика отбора потенциальных клиентов для снижения риска неудачи аудита?
4. Как осуществляют выбор аудиторской фирмы экономические субъекты?
5. Что регламентирует стандарт «Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита»?

6. Как осуществляется подготовка аудиторской проверки?
7. Что включает в себя договор на проведение аудита?
8. Каково основное содержание стандарта аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг»?
9. Как осуществляется планирование аудита?
10. Каково содержание плана проведения аудита?
11. Каково содержание программы проведения аудита?
12. Каково содержание ФПСАД № 3 «Планирование аудита»?

## Тесты

1. Планирование аудита представляет собой:
  - а) разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур;
  - б) выбор аудиторской организацией потенциальных клиентов с целью заключения с ними договоров на проведение аудиторской проверки;
  - в) закрепление за аудиторами, осуществляющими проверку, конкретных областей бухгалтерского учета.
2. Ознакомление с деятельностью экономического субъекта осуществляется:
  - а) до заключения договора на оказание аудиторских услуг;
  - б) после подготовки письма-обязательства руководству экономического субъекта о согласии на проведение аудита.
3. Ответственность за результаты планирования несет:
  - а) совет директоров проверяемой аудиторской организации;
  - б) руководитель аудиторской организации;
  - в) аудитор, осуществлявший планирование.
4. Принцип комплексности планирования аудита означает:
  - а) охват при разработке общего плана и программы аудита всех участков финансово-хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта;
  - б) обеспечение взаимоувязанности и согласованности всех этапов планирования — от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита;
  - в) обеспечение вариантности планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.
5. План аудита — это рабочий документ аудитора, составляемый с целью:
  - а) определения объема и порядка проведения аудита;
  - б) выявления руководителя аудиторской проверки;
  - в) расчета уровня существенности аудиторской проверки.

6. План аудита составляется:
- а) руководством проверяемого экономического субъекта;
  - б) аудиторской фирмой, осуществляющей проверку;
  - в) планы утверждены аудиторскими стандартами.
7. Аудиторская программа содержит:
- а) перечень аудиторских работ, планируемых к выполнению;
  - б) перечень аудиторских процедур, планируемых к выполнению;
  - в) расчет и описание аудиторского риска.
8. Различия плана и программы аудита определяются содержанием:
- а) заголовочной части;
  - б) табличной части;
  - в) оформительской части.
9. Аудиторская процедура представляет собой:
- а) конкретное действие аудитора, выполняемое им в ходе проверки;
  - б) разновидность аудиторских методов;
  - в) этап аудиторской проверки.
10. Подписи руководителей аудиторской организации и проверяемого экономического субъекта фиксируются:
- а) в оформительской части плана аудита;
  - б) оформительской части программы аудита;
  - в) оформительских частях плана и программы аудита.
11. Аудитор в ходе планирования проверки имеет право собирать информацию о деятельности экономического субъекта, копии учредительных документов, бухгалтерской отчетности и т.п.:
- а) нет, подобные действия нарушают основные этические принципы аудитора;
  - б) да, в ходе предварительного планирования аудитор должен произвести ознакомление с деятельностью экономического субъекта;
  - в) да, но в этом нет особой необходимости.

## Задания для контроля знаний

1. Имеется бухгалтерская, экономическая и юридическая документация фирмы-клиента (например, баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу, пояснительная записка, конъюнктурный обзор, производственная программа, приказы, хозяйственные договоры, штатное расписание, график документооборота, аудиторское заключение за предыдущий год и др.).

Установите, какие сведения должен получить аудитор в ходе планирования.

Определите, с помощью каких процедур следует планировать проведение проверки (общий подход).

2. Изучите содержание стандарта «Планирование аудита». Разработайте общий план аудиторской проверки конкретного раздела учета. Содержание общего плана оформите в виде таблицы, рекомендованной в стандарте «Планирование аудита». Отметьте разделы плана, требующие привлечения наиболее квалифицированных специалистов и экспертов.

План может быть изложен с использованием следующей формы:

Общий план аудита

Проверяемая организация \_\_\_\_\_

Период аудита \_\_\_\_\_

Трудоемкость проверки \_\_\_\_\_

Руководитель проверки и состав аудиторской группы \_\_\_\_\_

Планируемый аудиторский риск \_\_\_\_\_

Планируемый уровень существенности \_\_\_\_\_

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель
	1	2	3
1			

При заполнении формы укажите наименование организации, а также уровень существенности и аудиторский риск.

При выделении планируемых видов работ исходите из показателей финансовой бухгалтерской отчетности вашего предприятия. Заполнение второй графы плана должно быть аргументировано. Например, в качестве аргумента может быть использована существенность показателей, достоверность которых будет проаудирована. В план следует включить рассмотрение тех вопросов, которые обязательно проверяются в ходе любого аудита, независимо от показателей отчетности. К таким показателям относится аудит учетной политики. В третьей графе в качестве исполнителя укажите руководителя проверки для тех разделов, которые требуют наиболее квалифицированной работы. Аргументы приведите в тексте. Например: «аудит нематериальных активов поручен наиболее квалифицированному специалисту, так как нормативное регулирование учета таких активов довольно противоречиво». В этой же графе укажите те разделы проверки, где вероятно привлечение экспертов.

# Глава 9

## ПОНЯТИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ И РИСКА В ПРОЦЕССЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

---

### Основные понятия

Аудиторский риск. Базовые показатели бухгалтерской отчетности для расчета уровня существенности. Искажения бухгалтерской отчетности. Качественная и количественная стороны существенности. Нестатистический и статистический подходы для определения объема выборки. Ответственность аудитора за обнаруженные искажения. Российское правило (стандарт) «Аудиторская выборка». Уровень существенности

---

### 9.1. Существенность в аудите

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» утверждено постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696. Требования данного правила являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

Согласно ФПСАД № 4 (в ред. постановления Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532) применяются два метода оценки уровня существенности и аудиторского риска (рис. 9.1).

Аудиторские организации в ходе проверок не должны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точностью, но обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях.

Под **достоверностью** бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точности показателей отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности оказывается делать на ее основе правильные выводы о результатах хозяйственной деятель-

ности и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

По сути, **существенность** — это допустимая погрешность в отчетности. Существенность имеет две стороны: качественную и количественную. С *качественной точки зрения* аудитору необходимо решить, являются ли существенными обнаруженные им отклонения в соблюдении действующего законодательства экономического субъекта. Примерами качественных искажений являются:

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

б) отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероят-

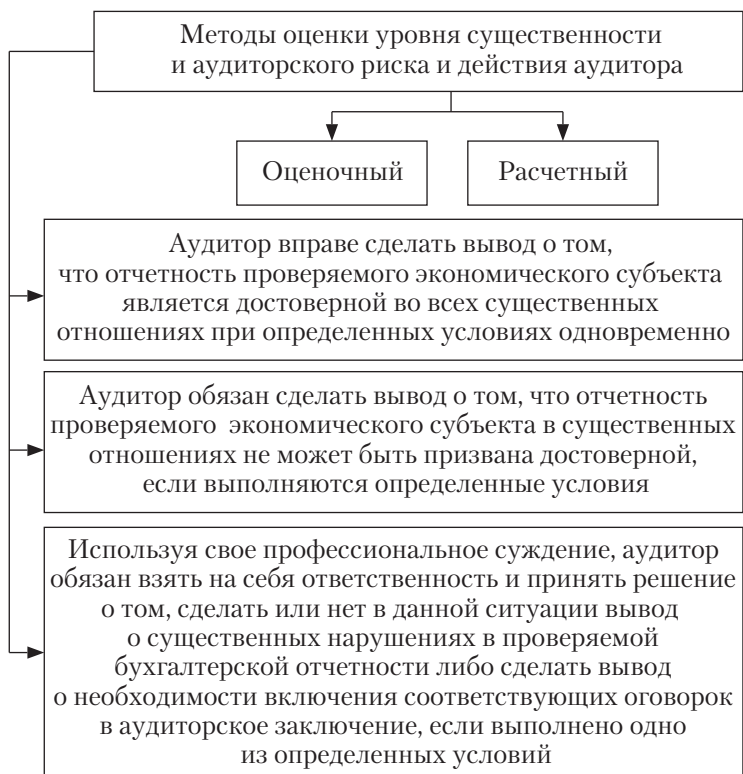


Рис. 9.1. Существенность в аудите

ность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

С количественной точки зрения аудитор оценивает, превышает ли установленное им количественное значение общая сумма ошибок и искажений, обнаруженных в ходе проверки.

Аудиторская организация при определении уровня существенности обязана установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и примениться на постоянной основе. Этот документ должен быть утвержден решением исполнительного органа аудиторской фирмы. Он должен носить открытый характер, с ним можно знакомить любых заинтересованных лиц. Для определения уровня существенности могут быть использованы любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы. Допускается как единый показатель уровня существенности, так и набор разных значений уровня существенности для отдельных счетов, групп счетов, статей бухгалтерской отчетности. В ходе проверки установленный уровень существенности может корректироваться в зависимости от обнаруженных обстоятельств. Например, если в ходе проверки предыдущего года не было выявлено много ошибок, а по характеру хозяйственных операций текущего года существенных изменений не произошло, тогда уровень существенности может быть повышен. Если какие-то факторы произошли, то уровень существенности можно понизить, что повлечет повышение трудоемкости. Уровень существенности и его корректировка должны быть отражены в рабочей документации.

Для определения уровня существенности можно использовать следующие базовые показатели и нормативы:

- балансовая прибыль — 5%;
- объем реализации — 2%;
- валюта баланса — 2%;
- собственный капитал (I раздел пассива баланса) — 10%;
- общие затраты — 2%.

Общий показатель существенности определяется как среднее арифметическое или путем отбрасывания крайних значений и повторного вычисления среднего арифметического (с округлением).

Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. Рассматривать существенность целесообразно как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

Существенность следует принимать аудитору во внимание при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур, а также в ходе оценки последствий искажений.

## **9.2. Система организации внутреннего контроля и ее влияние на величину аудиторского риска**

При оценке рисков аудита следует использовать Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Риск при проведении аудиторской проверки представляет собой риск аудитора по выдаче неправильного заключения по финансовым документам. Аудитор может выдать заключение о несоответствующем представлении финансовых документов даже тогда, когда они предоставлены правильно. Однако на практике риск, существующий при проведении аудиторской проверки, представляет собой риск выдачи заключения о правильности представления финансовых документов, когда они на самом деле представлены неправильно. Аудитор должен поставить перед собой цель, заключающуюся в определении и использовании процедур аудиторской проверки, позволяющих свести к минимуму риск при аудиторской проверке. Риск, существующий при аудиторской проверке, делится как бы на два вида: риск того, что финансовые документы содержат искажения и что аудитор не сможет их обнаружить. Этот вид риска не подлежит контролю со стороны аудитора. Аудитор оценивает риск, имеющий отношение к предприятию, но не может никак его изменить. Второй вид риска, называемый риском необнаружения искажений, может контролироваться аудитором путем выбора и проведения соответствующих про-

верок, направленных на конкретные выводы по деловым операциям и бухгалтерским балансам.

Под термином «аудиторский риск» понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения. Риск аудитора (аудиторский риск) означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать не выявленные существенные ошибки и (или) 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 составные части: неотъемлемый риск, риск средств контроля, риск необнаружения.

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

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

*Риск необнаружения* означает 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.

Термин «система бухгалтерского учета» означает упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Риск наличия искажений в финансовых документах имеет два аспекта: внутренний риск и риск при контроле. *Внутренний риск* представляет собой склонность какого-либо бухгалтерского баланса или определенных деловых операций к искажениям без учета особенности структуры контроля. Указанная склонность может возникать либо из-за условий, влияющих на предприятие в целом, либо из-за характеристик конкретных деловых операций или счетов. *Риск при контроле* — это риск того, что структура контроля не может предупредить возникновение или обнаружить искажение материалов на определенный временной промежуток. Аудитор оценивает внутренний риск, его условия и характеристики для определения областей, в которых риск возникновения материальной ошибки может быть высоким. При оценке риска контроля аудитор анализирует элементы системы контроля на предприятии и при необходимости проверяет эффективность их структуры и функционирования, т.е. старается предупредить возникновение или обнаружить наличие искажений. Получаемые при этом доказательства снижают необходимость в получении аудитором дополнительной информации путем проверки счетов операций и отдельных балансов и, следовательно, ограничивают аудиторский риск низким уровнем.

Ошибки в процессе бухгалтерского учета, которые не может обнаружить клиент, вероятны, поскольку ни одна структура контроля не может быть эффективна на 100%. Аудитор может оценить контрольный риск как низкий, определив, хорошо ли спланированы действия и процедуры предприятия в отношении операций и счетов, проверив, эффективно ли они работают. Если эти проверки определяют, что правильно спланированные действия и процедуры работают эффективно, аудитор сможет прийти к заключению, что риск искажения невелик.

### **9.3. Взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском**

Существенность и аудиторский риск связаны между собой в обратной зависимости, т.е. чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. При определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур принимается во внимание

обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском. Например, если по завершении планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это, либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля, либо снизив риск необнаружения искажений путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу.

При подготовке аудиторского заключения с оценкой достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной. Если они приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

#### **9.4. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности**

Федеральный стандарт аудиторской деятельности № 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» (утв. приказом Минфина России от 17 августа 2010 г. № 90н) определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в части обязанностей аудиторской организации, индивидуального аудитора по рассмотрению в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности действий, совершенных обманным путем одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства, работников аудируемого лица и (или) иными лицами для извлечения незаконных выгод (далее — недобросовестные действия).

Стандарт разработан с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к аудиторской организации и индивидуальному аудитору по рассмо-

трению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также при подготовке аудиторского заключения аудитор должен рассмотреть риск существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий или ошибок.

Искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности может явиться следствием ошибок и искажений, возникающих в результате недобросовестных действий.

**Ошибка** — это непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Примерами ошибок являются:

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

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

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

Ошибка отличается от недобросовестного действия отсутствием умысла, лежащим в основе действия, приведшего к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и, как правило, подразумевают целенаправленное сокрытие фактов.

В ходе проверки могут быть обнаружены два вида искажений: преднамеренное и непреднамеренное (ошибка). Вывод о преднамеренных действиях персонала экономического субъекта, ведущих к появлению искажений в бухгалтерской отчетности, могут сделать только компетентные органы. При обнаружении искажений аудитору необходимо

оценить его с точки зрения существенности, т.е. решить, является искажение существенным или нет.

Аудиторская организация должна учитывать внутренние и внешние факторы, способствующие повышению риска появления искажений.

*Внутренние факторы:*

- значительные финансовые вложения в кризисные отрасли экономики;
- зависимость экономического субъекта в определенный период времени от одного или небольшого числа заказчиков или поставщиков;
- несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объемов продаж или значительному изменению величины прибыли;
- нетипичные сделки, особенно в конце года;
- платежи за услуги, которые явно не соответствуют характеру предоставленной услуги (например, выплачена большая сумма консультанту: в чем консультация — там критическая область);
- особенности структуры капитала и распределения прибыли;
- наличие уклонений от установленных правил ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

*Внешние факторы:*

- состояние отрасли экономики и экономики страны в целом (кризис, депрессия, подъем);
- отраслевые особенности несостоятельности (банкротства) в связи с кризисным состоянием отрасли;
- особенности производственной деятельности, технологические особенности производства.

Руководство аудируемого лица и представители собственника в соответствии с законодательством РФ несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и ошибок. Ответственность указанных лиц может зависеть от организационной структуры и внутренних регламентирующих документов аудируемого лица. Практика корпоративного управления требует, чтобы представители собственника и руководство аудируемого лица создавали и поддерживали общую культуру честности и высоких моральных принципов, а также установили надлежащие средства контроля для предотвращения и обнаружения ошибок и недобросовестных действий.

Представители собственника обязаны осуществлять надзор за обеспечением надежности системы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и обеспечивать работоспособность средств контроля.

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

Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений, вызванных как недобросовестными действиями, так и ошибками. Однако аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение ошибок и недобросовестных действий.

Аудитор не может получить абсолютную уверенность в том, что все существенные искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности будут обнаружены. В связи с неотъемлемыми ограничениями аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности не будут обнаружены.

Риск необнаружения существенных искажений в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искажений в результате ошибок.

Риск необнаружения недобросовестных действий руководства аудируемого лица намного выше, чем риск необнаружения недобросовестных действий его сотрудников, так как руководство и представители собственника занимают положение, предполагающее их высокий авторитет, честность и порядочность, что дает им возможность обходить формально установленные процедуры контроля.

Мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности основывается на разумной уверенности. Поэтому аудит не может гарантировать выявление существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок.

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита» аудитор должен планировать и проводить аудит с позиции профессионального скептицизма.

При планировании аудита руководитель аудиторской группы должен обсудить с другими членами аудиторской группы вопрос, касающийся вероятности того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность аудируемого лица может быть подвержена существенным искажениям в результате недобросовестных действий и ошибок. В таких обсуждениях должны рассматриваться с учетом деятельности конкретного аудируемого лица участки, где ошибки могут быть более вероятны, а также способы возможного совершения недобросовестных действий.

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

- понять оценку руководством аудируемого лица риска существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий или ошибки, а также выяснить особенности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- получить представление о том, как организована руководством аудируемого лица система бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращения и выявления ошибок;
- определить, известно ли руководству аудируемого лица о недобросовестных действиях, оказавших отрицательное влияние на аудируемое лицо, или об имеющихся подозрениях в совершении недобросовестных действий, возникших в результате соответствующего служебного расследования, проведенного до начала аудита;
- определить, были ли руководством аудируемого лица в отчетном периоде обнаружены существенные ошибки.

Аудитор дополняет свои знания об аудируемом лице путем направления запросов руководству аудируемого лица относительно оценок руководством риска недобросовестных действий и систем, предназначенных для их предотвращения и обнаружения.

Запросы аудитора руководству аудируемого лица могут предоставить полезную информацию о риске существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий сотрудников аудируемого лица.

В случае если у аудируемого лица действует эффективная система корпоративного управления и представители собственника активно участвуют в контроле за исполнением руководством аудируемого лица своих обязанностей, аудитору рекомендуется обращаться к представителям собственника, чтобы узнать их мнение об адекватности имеющейся системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий и ошибок, о риске таких недобросовестных действий и ошибок, а также о компетентности и порядочности руководства. Аудитор может получить возможность узнать мнение представителей собственника, например, на встрече с ними для обсуждения общего подхода к проведению аудита и его объема.

Характеристики величины, сложности структуры и формы собственности аудируемого лица в значительной мере влияют на рассмотрение применяемых факторов риска недобросовестных действий.

В отношении крупного аудируемого лица аудитор, как правило, рассматривает сдерживающие факторы ненадлежащего поведения руководства, в частности контроль представителей собственника и внутренний аудит. Аудитор также рассматривает предпринятые руководством аудируемого лица меры по соблюдению этических норм и норм корпоративного поведения.

В отношении малого аудируемого лица многие указанные рекомендации могут быть неприменимыми или менее значимыми.

Если аудитор сталкивается с обстоятельствами, указывающими на возможные существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок, он должен выполнить соответствующие процедуры для установления такого факта.

Аудитор рассматривает в ходе аудита недобросовестные действия, которые явились причиной существенных искажений бухгалтерской отчетности, а именно: искажений, возникших в результате недобросовестного составления бухгалтерской отчетности, и искажений, возникших в результате присвоения активов. Основными факторами риска недобросовестных действий, принимаемыми аудитором во внимание при рассмотрении недобросовестных действий, являются: мотивирующие факторы; давление совер-

шить недобросовестное действие; осознанная возможность предпринять недобросовестное действие и способность завуалировать его, находя ему логическое обоснование.

В обязанности аудитора не входит правовая квалификация того, действительно ли было совершено недобросовестное действие.

Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности заключается в преднамеренном искажении ее, включающем в себя неотражение числовых данных либо нераскрытие информации в бухгалтерской отчетности с целью введения в заблуждение пользователей этой отчетности. Это может явиться результатом попыток руководства аудируемого лица манипулировать данными о прибыли аудируемого лица с тем, чтобы ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности в отношении как самой деятельности аудируемого лица, так и ее рентабельности. Такое манипулирование данными о прибыли аудируемого лица может начаться с незначительных действий и безосновательных изменений допущений или суждений руководства аудируемого лица. Давление или мотивирующие факторы могут привести к тому, что масштабы указанных действий обусловят недобросовестное составление бухгалтерской отчетности.

Подобная ситуация может иметь место в тех случаях, когда на фоне стремления оправдать ожидания рынка или максимально увеличить размеры денежного вознаграждения, зависящего от результатов деятельности, руководство намеренно занимает позицию, которая приводит к недобросовестному составлению бухгалтерской отчетности, существенно искажая ее данные. Действия руководства аудируемого лица по существенному занижению прибыли могут быть продиктованы желанием снизить налогооблагаемую базу, или, напротив, по завышению прибыли — могут быть осуществлены в целях привлечения банковского финансирования.

Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности может являться результатом:

а) манипулирования, фальсификации (включая подделку), изменения учетных записей или первичных учетных документов, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность;

б) искажения или намеренного пропуска событий, хозяйственных операций или другой важной информа-

ции в бухгалтерской отчетности, или их преднамеренного исключения из данной отчетности;

в) намеренного неправильного применения принципов бухгалтерского учета в отношении числовых данных, классификации, представления и раскрытия информации.

Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности может быть связано также с обходом руководством аудируемого лица средств контроля, в частности, следующими способами:

а) внесением фиктивных учетных записей в учетные регистры, как правило, ближе к концу отчетного периода, в целях манипулирования результатами хозяйственной деятельности или для достижения каких-то иных целей;

б) безосновательным изменением допущений и суждений при оценке остатков по счетам бухгалтерского учета;

в) пропуском или перенесением на более поздние или ранние периоды признания в бухгалтерской отчетности событий и хозяйственных операций, которые имели место в отчетном периоде;

г) сокрытием или нераскрытием информации о фактах, которые могут оказывать влияние на показатели бухгалтерской отчетности;

д) участием в сложных хозяйственных операциях, направленных на искаженное представление финансового состояния или финансовых результатов деятельности аудируемого лица;

е) изменением учетных записей, связанных с существенными или нетипичными хозяйственными операциями, или условий их осуществления.

Аудитор не во всех случаях может определить, являются ли искажения результатом недобросовестных действий или ошибки в областях, зависящих от суждения, например, таких как оценочные значения.

Аудитор должен учитывать, что риск невыявления аудитором существенного искажения, возникшего в результате недобросовестных действий руководства аудируемого лица, гораздо выше, чем недобросовестных действий, совершенных другими работниками аудируемого лица.

Если аудитор подтверждает либо оказывается не в состоянии сделать вывод о том, была ли финансовая (бухгалтерская) отчетность существенно искажена в результате недобросовестных действий и ошибок, он должен рассмотреть последствия этого. Если в ходе проведения аудита

установлены факторы риска недобросовестных действий, которые заставили аудитора считать необходимым проведение дополнительных аудиторских процедур, то он должен документально оформить такие факторы и процедуры.

Общение с руководством экономического субъекта может осуществляться как в устной форме во время посещения аудиторами экономического субъекта, так и в письменной форме путем направления аудиторской организацией запросов и других материалов на имя руководства. Обязанности аудитора по общению с руководством экономического субъекта согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» приведены на рис. 9.2.

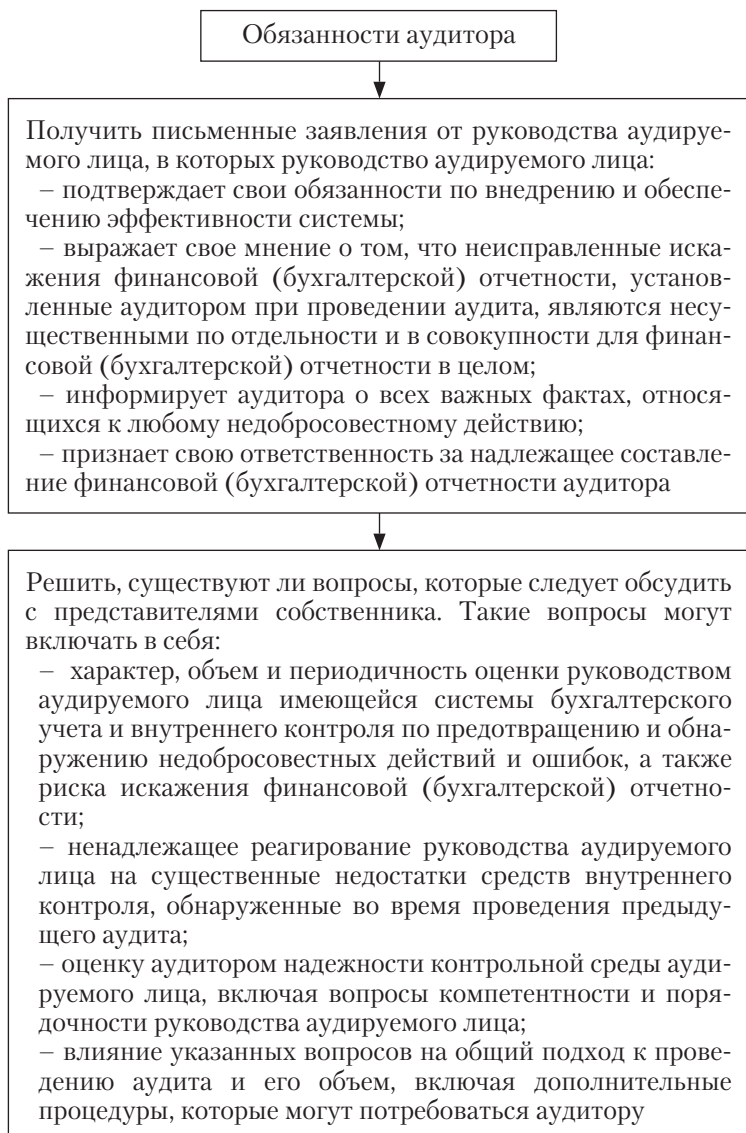
Если аудитор обнаружил недобросовестные действия (независимо от того, приведут ли они к существенным искажениям в финансовой (бухгалтерской) отчетности) или получил информацию о возможности осуществления такого действия (даже если возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность не будет существенным),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

Аудитор должен сообщить руководству о любых существенных недостатках средств внутреннего контроля.

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

Если аудитор приходит к выводу о невозможности завершения аудита по причине искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности в результате недобросовестных действий, то он должен:

а) учесть свою профессиональную и юридическую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования для аудитора доложить информацию об искажениях в результате недобросовест-



**Рис. 9.2. Обязанности аудитора по общению с руководством экономического субъекта**

ных действий лицу или лицам, назначившим аудитора, или в установленных случаях уполномоченным государственным органам власти;

б) рассмотреть возможность отказа от задания.

Если аудитор отказывается от задания, то он должен:

а) обсудить с руководством и представителями собственника аудируемого лица отказ аудитора от задания и причины этого отказа;

б) проанализировать профессиональные и юридические требования для сообщения об отказе аудитора от аудиторского задания и причинах отказа лицу или лицам, назначившим аудитора, или в установленных случаях уполномоченным государственным органам.

При проведении проверки, в том числе при планировании аудита, аудиторская организация должна учитывать возможное наличие искажений бухгалтерской отчетности. Исходя из этого разрабатываются аудиторские процедуры и оценивается риск искажений бухгалтерской отчетности. При выявлении искажений следует оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности. Требуется оценить, насколько эффективно действующая СВК препятствует возникновению нарушений. При выявлении более низкой, чем предполагалось ранее, эффективности средств внутреннего контроля аудиторская организация должна пересмотреть ранее данную оценку надежности СВК. Выявленные в процессе аудита искажения аудитор обязан отразить в рабочей документации, а также в аудиторском заключении.

*Аудиторская организация* ответственна:

- за выражение объективного и обоснованного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности;
- правильность и полноту данных, отраженных в заключении, выявленные существенные искажения бухгалтерской отчетности;
- несоблюдение конфиденциальности при выявлении искажений.

Руководство и персонал проверяемого субъекта несут ответственность:

- за возникновение искажений;
- неприятие мер по предупреждению искажений;
- неустранение или несвоевременное устранение искажений.

### 9.5. Объем аудиторской выборки

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка» введено постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532. Требования данного правила являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

В аудите используются два подхода для определения объема выборки:

1) *нестатистический*. Он предполагает произвольный или целенаправленный выбор (проверить каждую десятую операцию);

2) *статистический*. Обычно выборка должна быть репрезентативной, т.е. представительной, когда все элементы совокупности имеют равную вероятность быть отобранными в выборку.

Для обеспечения репрезентативности используются следующие виды отбора:

- *случайный* — по таблице случайных чисел производится выбор из пачки документов;
- *систематический* — элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного элемента;
- *комбинированный* — комбинация случайного и систематического отбора.

Аудиторская организация проводит выборку элементов совокупности наиболее эффективным и экономичным способом. В некоторых случаях для расчета объема выборки можно использовать *стратификацию*, т.е. разбиение изучаемой совокупности на отдельные группы, элементы каждой из которых имеют сходные характеристики (разбиение элементов совокупности на однородные группы по одному признаку: отгрузка на сумму до 50 ед., от 50 до 100 ед., свыше 100 ед., полностью проверяется последняя группа, вторая проверяется подробно, первая не проверяется).

При определении объема выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, а также допустимую и ожидаемую ошибку. Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже ее величина, тем больше объем выборки. Допу-

стимая ошибка определяется на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным уровнем существенности. Для любой выборки аудиторская организация должна: 1) анализировать каждую ошибку в выборке; 2) экстраполировать полученный при выборке результат на всю проверяемую совокупность. Аудитор должен убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимой величины. Вся работа по расчету объема выборки должна быть отражена в рабочей документации аудитора.

## Выводы

1. Аудиторские организации в ходе проверок отчетности обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях. Под достоверностью бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точности показателей отчетности, при которой квалифицированный пользователь отчетности может делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения. По сути, существенность — это допустимая погрешность в отчетности. Существенность имеет две стороны: качественную и количественную.

2. Аудиторские стандарты устанавливают ответственность аудитора за обнаруженные искажения бухгалтерской отчетности.

3. Аудиторский риск — это риск при проведении аудиторской проверки, представляет собой риск аудитора по выдаче неправильного заключения по финансовым документам.

4. Аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей, в основу которых принимаются наиболее важные показатели отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту. Порядок нахождения уровня существенности целесообразно оформить документально и применять аудиторской фирмой на постоянной основе.

5. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка» устанавливает нестатистический и статистический подходы для определения объема выборки.

## Вопросы для самоконтроля

1. Как точно аудиторские организации должны устанавливать в ходе проверок достоверность отчетности?
2. Что такое уровень существенности?
3. Как рассчитать количественную сторону уровня существенности?
4. Как определить качественную сторону уровня существенности?

5. Что регламентирует аудиторский стандарт «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности»?
6. Что представляет собой аудиторский риск?
7. Какие показатели могут быть установлены как базовые при нахождении абсолютного значения уровня существенности?
8. Как следует аудиторской организации установить и оформить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности?
9. Что устанавливает ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка»?
10. Что представляет собой нестатистический подход для определения объема выборки?
11. Что представляет собой статистический подход для определения объема выборки?

## **Тесты**

1. В состав рабочих документов аудита входят доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы:
  - а) да;
  - б) нет;
  - в) в зависимости от программы аудита.
2. Рабочие документы должны содержать доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок:
  - а) нет;
  - б) да;
  - в) в зависимости от правил (стандартов) аудиторской деятельности аудитора.

## **Задание для контроля знаний**

Определите единый показатель уровня существенности аудиторской проверки финансовой бухгалтерской отчетности организации на основании данных таблицы, приведенной ниже.

Базовый показатель	Доля, %
Выручка от продаж без НДС	1,5
Балансовая прибыль	5,0
Валюта баланса	1,0
Общие затраты	2,0
Стоимость основных средств	0,5
Собственный капитал	10,0

*Методические указания к выполнению задания*

Студенту следует внимательно изучить содержание Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» и соответствующий раздел учебника. Полезным также может оказаться использование приложения № 3 к тексту стандарта аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск», одобренного Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22 января 1998 г.

Решение может быть оформлено с использованием следующей таблицы.

Базовый показатель	Доля, %	Значение бухгалтерской отчетности, тыс. руб.	Расчетный показатель, тыс. руб.
1	2	3	4
Балансовая прибыль предприятия	10	21 289	2128,90
Валюта баланса	2	128 038	2560,76
Кредиторская задолженность	8	3209	256,72
Выручка	2	186 447	3728,94

Порядок расчетов следующий. В первую и вторую графы записывают показатели из таблицы, приведенной в задании. (Эти показатели определяются внутренней инструкцией аудиторской фирмы и применяются на постоянной основе.) Затем в третью графу вносят показатели, взятые из бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Показатели четвертой графы получают перемножением данных из столбцов 2 и 3. На основе показателей четвертой графы рассчитывают среднее арифметическое:  $(2128,90 + 2560,76 + 256,72 + 3728,94) / 4 = 2168,83$  тыс. руб. Определяют размах вариации:  $3728,94 - 256,72 = 3472,22$ . Полученное значение сопоставляют со средней арифметической:  $3472,22 / 2168,83 = 1,6$ . Если размах вариации значительно меньше средней арифметической (составляет менее 50%), то средняя арифметическая считается типичной и ее можно использовать для определения уровня существенности. В нашем примере размах вариации намного больше средней арифметической (составляет 160%), что свидетельствует о чрезвычайно высокой неоднородности исследуемой совокупности и, как следствие, о ненадежности, нетипичности средней величины. Принимаем решение об устранении из вариационного ряда нетипичной величины. Для выявления такой величины сопоставим наименьшее значение со средней арифметической:  $256,72 / 2168,83 = 0,12$ . Затем сопоставим наи-

большее значение со средней:  $3728,94/2168,83 = 1,72$ . Поскольку значение 256,72 очень сильно отличается от средней (почти в пять раз), а значение 3728,94 отличается от средней не так значительно (меньше чем в два раза), принимаем решение отбросить при дальнейших расчетах наименьшее значение, а наибольшее оставить. Новое среднеарифметическое значение составит:  $(2128,90 + 2560,76 + 3728,94)/3 = 2806,2$ . Полученную величину следует округлить до 2800 тыс. руб. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет:  $(2806,2 \cdot 2800)/2806,2 = 0,002$ . Округление может быть и гораздо более значительным: предельно допустимое округление находится в пределах 20%.

Полученное значение 2800 тыс. руб. будет использоваться в качестве единого значения уровня существенности бухгалтерской финансовой отчетности в целом.

# **Глава 10**

## **ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ И АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ**

---

### **Основные понятия**

Аналитические процедуры. Внутренние, внешние и смешанные аудиторские доказательства. Встречная проверка. Документальная проверка. Документирование аудита. Инвентаризация. Контроль качества аудита. Методы и приемы аудита. Наблюдение. Подтверждение. Рабочие документы аудитора. Разъяснения руководства аудируемого лица. Сканирование — беглый просмотр пачки документов. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства»

---

### **10.1. Рабочие документы аудитора**

В процессе проверок аудиторы должны составлять рабочие документы, являющиеся основными документами, подтверждающими объем и качество выполняемой работы.

Согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита» (утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696, в ред. постановления Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532) документально оформляются все сведения, подтверждающие аудиторское мнение, а также доказательства того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Аудит, предусматривающий подготовку официального аудиторского заключения, должен сопровождаться обязательным документированием.

Рабочая документация аудитора обязана включать в себя:

- копии выписок из юридических документов экономического субъекта;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;

- материалы по организационной структуре;
- материалы предварительной экспертизы;
- письмо-обязательство, договор;
- план и программу аудита;
- материалы по оценке бухгалтерского учета, средств внутреннего контроля и соблюдению законодательства РФ;
- материалы по переписке с руководством, письмо-подтверждение согласия на аудит;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, в том числе ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- аудиторское заключение;
- копию бухгалтерской отчетности.

Руководствуясь своим профессиональным мнением, аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке. Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита, включая 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. 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.

Состав, количество и содержание документов, входящих в рабочую документацию, определяются аудиторской организацией. Формы рабочей документации являются собственностью аудиторской организации. Ни экономический субъект, ни государственные органы не вправе требовать представления рабочей документации, кроме специальных случаев, оговоренных в законе (как правило, при расследовании экономических преступлений).

Сведения о рабочей документации являются конфиденциальными.

Рабочая документация должна создаваться своевременно, быть оформлена ясно и четко, содержать обязательные реквизиты документов (название, содержание, подпись, программа).

Хранится рабочая документация в папках не менее пяти лет в архиве.

В практической работе аудиторской организации рабочая документация включает в себя следующие виды досье: *постоянное, текущее и специальное* (досье менеджера: письма от клиента и к нему, связанные с организацией аудита, планы по проверке — количество часов, в течение которых будет проверяться одно, количество часов, в течение которых будет проверяться другое). В них требуется давать необходимую справочную информацию о клиенте и краткое описание выполненной работы. Необходимо указывать метод проведения проверки — сплошной или выборочный, либо объем проверенной документации; замечания по результатам проверки; перечень первичных и других документов, не представленных к проверке; иные выявленные несоответствия действующему законодательству; мнение аудитора о способах устранения выявленных недостатков и другие рекомендации по улучшению финансово-хозяйственной деятельности клиента.

В рабочих документах должно быть описание системы внутрихозяйственного контроля у клиента с выделением слабых мест и положительных сторон этой системы. Важно, чтобы подробности рабочего документа не расходились с тем, что содержится в подтвержденной финансовой отчетности.

Выводы, к которым пришел аудитор по данной части аудита, должны носить четкий, недвусмысленный характер. На основании записей, произведенных в рабочих документах, составляется аудиторское заключение.

Необходимо обратить внимание на конфиденциальный характер рабочих документов аудитора: они могут предоставляться в распоряжение посторонних лиц только с согласия клиента, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

По окончании аудита рабочая документация подлежит сдаче для обязательного хранения в архиве аудиторской организации.

## 10.2. Методы аудита

Аудиторы самостоятельно выбирают методы и приемы аудита. Рассмотрим их.

1. *Инвентаризация*. Позволяет получить точную информацию о наличии имущества и ориентировочную информацию о состоянии и стоимости имущества. Инвентаризации подлежат имущество и финансовые обязательства. Рекомендуется провести проверки в двух направлениях: 1) сверить учетные данные с фактическим наличием товарно-материальных ценностей; 2) сверить фактические запасы товарно-материальных ценностей с данными учетных записей.

2. *Подтверждение*. Для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности аудиторская организация должна получить подтверждение в письменной форме от третьей стороны.

3. *Документальная проверка*. Включает в себя следующие составляющие:

- *формальная проверка документов* — заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операций вплоть до первичного документа. Следует убедиться в правильном заполнении реквизитов, отсутствии неоговоренных исправлений, подчисток, в подлинности подписей;

- *арифметическая проверка расчетов (пересчет)* — состоит в проверке точности бухгалтерских записей и источников документов, осуществляется выборочно.

- *проверка по существу* — законности, целесообразности, котировки документов.

4. *Встречная проверка.* Применение в аудите ограничено, однако может быть использовано между подразделениями, между головной и дочерними или зависимыми.

5. *Наблюдение.* Предполагает непосредственное ознакомление с работой подразделений и цехов.

6. *Устный опрос персонала и третьей стороны.* Для проведения типовых опросов можно готовить бланки с перечнем вопросов. Результаты опросов конспектируются с указанием фамилии опрошенных лиц.

7. *Аналитические процедуры.* Предусматривают анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей.

8. *Сканирование.* Беглый просмотр пачки документов в надежде найти проблему.

9. *Обследование.* Личное ознакомление с проблемой с вниманием.

10. *Специальная проверка.* Привлечение специалистов по праву, по компьютерам.

11. *Прослеживание.* Процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы, отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно (или неправильно) отражены в бухгалтерском учете. Рекомендуется обратить внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

12. *Подготовка альтернативного баланса.* Можно составить баланс израсходованного сырья и материала по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции. Позволяет выявить отклонения от нормативного расхода сырья и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

### 10.3. Аналитические процедуры

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры» введено постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2005 г. № 228. Требования данного правила являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений,

ний, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

**Аналитические процедуры** — это анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей экономического субъекта с целью выявления неверно отраженных фактов хозяйственной деятельности.

Основной целью применения аналитических процедур в аудите является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов, требующих особого внимания аудитора. Аналитические процедуры должны выполняться на всех стадиях выполнения аудита, начиная от стадии планирования и кончая заключительными стадиями проверки.

Аналитические процедуры представляют собой набор методов, начиная от простых сравнений и заканчивая экономико-математическими моделями. Типичными видами аналитических процедур являются:

- сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями;
- оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
- сопоставление финансовых показателей деятельности со средними показателями отрасли;
- сопоставление финансовой и нефинансовой информации (сведений о деятельности, не отражаемой напрямую в системе бухгалтерского учета, количество выпущенной продукции).

Результаты выполнения аналитических процедур должны быть отражены в рабочей документации. Если в результате аналитических процедур выявлены необычные отклонения, аудитор должен найти подтверждающие доказательства (по документам найти то, что выявлено аналитическими процедурами).

Аналитические процедуры в аудите считаются наиболее дешевым способом обнаружения проблем в учете и отчетности.

## 10.4. Аудиторские доказательства и документы

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства» утверждено постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696. Требования данного правила являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

**Аудиторские доказательства** — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. В качестве доказательства в аудите может быть любая информация, позволяющая аудиторам формулировать свое мнение по поводу бухгалтерской отчетности как в целом, так и по отдельным частям.

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).

Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешними и смешанными.

*Внутренние доказательства* включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде. *Внешние доказательства* отражают информацию, полученную от третьей стороны в письменной форме. *Смешанные доказательства* содержат информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующих принципов:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;

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

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.

Доказательства делятся на *естественные*, *искусственные* и *логические*.

Аудиторские доказательства должны быть достоверными и достаточными. Их достаточность зависит от следующих факторов:

- степени аудиторского риска, т.е. вероятности принятия неверного решения аудитором;
- наличия свидетельства из независимого источника;
- получения доказательства на основе данных СВК;
- получения информации в результате самостоятельного анализа или проверки.

Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитору следует выполнить дополнительные процедуры.

Доказательства должны быть *релевантными*, т.е. иметь ценность для аудитора.

Качество доказательства зависит от источника. Основными источниками получения являются: первичные документы; регистры бухгалтерского учета; бухгалтерская отчетность; аналитические расчеты-процедуры; устные высказывания сотрудников и третьих лиц; результаты инвентаризации имущества, проводимой сотрудниками экономического субъекта; сопоставление документов и т.д.

Первичные документы — это искусственные доказательства в аудите.

При получении аудиторских доказательств выполняются следующие процедуры проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры.

### 10.5. Взаимодействие руководства и персонала проверяемого экономического субъекта с аудитором в ходе аудита

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица» (введено постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2005 г. № 228), разработанное с учетом МСА,

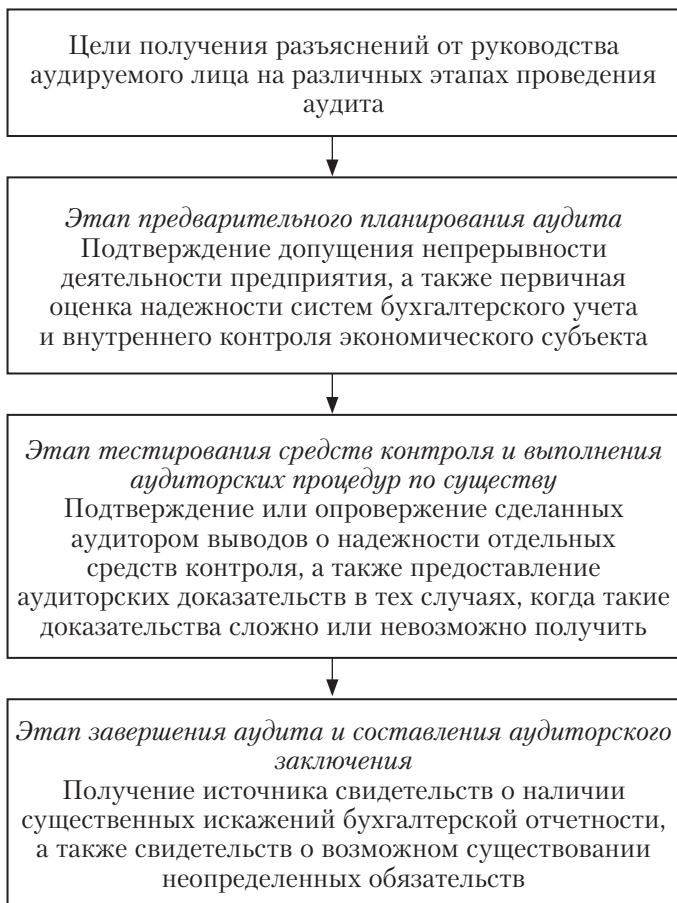


Рис. 10.1. Цели получения разъяснений от руководства проверяемого экономического субъекта в ходе аудиторской проверки

устанавливает единые требования в отношении использования заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств, процедур документального оформления заявлений и разъяснений руководства, а также действий аудитора при отказе руководства аудируемого лица предоставить надлежащие заявления и разъяснения.

До завершения аудита аудитор должен получить надлежащие заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица (рис. 10.1).

Заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица получают по следующим направлениям:

а) признание руководством аудируемого лица ответственности за достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Аудитор может получить данные доказательства, проанализировав решения соответствующего органа, или заверенную соответствующими подписями финансовую (бухгалтерскую) отчетность;

б) письменные заявления и разъяснения (письмо-представление) от руководства аудируемого лица по вопросам, являющимся существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности. Примерный перечень положений, которые могут быть включены в письмо-представление, направляемое руководством аудируемого лица аудитором, или в письмо, подготовленное аудитором и требующее письменного подтверждения руководством аудируемого лица, приведен в приложении к ФПСАД № 23.

Приложение  
к правилу (стандарту) № 23

### ОБРАЗЕЦ ПИСЬМА-ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

(Бланк аудируемого лица)

\_\_\_\_\_  
(указывается адресат-аудитор)

Настоящее письмо направляется в связи с проводимым Вами аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» с целью выражения мнения о том, отражает ли финансовая (бухгалтерская) отчетность достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации «УУУ» 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 «УУУ» 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 «УУУ» лиц.

4. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

5. Организация «УУУ» 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 «УУУ» имеет право собственности на все свои активы. Не существует права изъятия активов организации «УУУ» 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 предъ-

явления к организации «УУУ» каких-либо других претензий, связанных с судебными разбирательствами.

(дата)	
Генеральный директор	_____
	(ФИО, подпись)
Главный бухгалтер	_____
	(ФИО, подпись)

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

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 финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен:

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

Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, как правило, не могут заменить другие аудиторские доказательства, доступные аудитору.

В определенных случаях заявления и разъяснения руководства аудируемого лица могут оказаться единственными существующими аудиторскими доказательствами (например, касающиеся 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.

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 являются более надежным аудиторским доказательством, 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 финансовой (бухгалтерской) отчетности, подписанного руководством аудируемого лица.

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 ФПСАД № 23.

## **10.6. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита**

Требования Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его

положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

Аудиторы обязаны предоставить адресату письменную информацию по результатам проведения аудита.

Промежуточная информация может предоставляться и в процессе аудита. Письменная информация готовится для доведения до руководства проверяемого экономического субъекта. В случае инициативного аудита такая информация готовится, если это предусмотрено договором, а письменная информация выступает как часть аудиторского заключения. В письменной информации приводятся данные с целью доведения до руководства экономического субъекта сведений о недостатках в учетных записях, в отчетности, средств внутреннего контроля, соблюдении законодательства, а также для внесения предложения по совершенствованию бухгалтерского учета и средств внутреннего контроля.

Аудиторская организация обязана в письменной информации указать все обнаруженные в процессе проверки ошибки и искажения, являющиеся существенными. Письменная информация не может рассматриваться как полный отчет обо всех недостатках, она содержит лишь те недостатки, которые были обнаружены в ходе проверки.

Первая страница письменной информации оформляется на бланке аудиторской организации.

Письменная информация должна включать в себя:

- реквизиты аудиторской организации (наименование, адрес, расчетный счет, номер лицензии, фамилии аудиторов, участвовавших в проверке);
- реквизиты экономического субъекта;
- период времени, за который проведена проверка;
- выявленные нарушения в учете и отчетности, СВК, при соблюдении законодательства РФ.

Письменная информация предоставляется руководству экономического субъекта на завершающей стадии аудиторской проверки и только следующим лицам: лицу, подписавшему договор; лицу, прямо указанному в договоре; любому другому лицу в случае письменного указания лица лицом, подписавшим договор. Письменная информация составляется не менее чем в двух экземплярах, один из которых передается под расписку лицу, подписавшему договор, а второй остается аудиторской фирме. В случае смены аудиторской организации руководство экономического субъекта обязано предоставить новым аудиторам копии письменной информации не менее чем за три предшествующих года.

## 10.7. Сущность и методы обеспечения качества аудиторских проверок

Качество работы аудитора при выполнении услуг (заданий) проявляется в том, что результаты аудита должны обеспечить разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов РФ, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

Различают два вида методов обеспечения качества аудиторских проверок: внешние и внутренние.

*Внешние методы* включают в себя контроль квалификации аудиторов при сдаче квалификационных экзаменов на аттестат аудитора, требования к ежегодному повышению квалификации, непрерывной работе в аудиторских организациях.

*Внутренние методы* проявляются в закреплении обязанностей, с обязательными элементами ответственности каждого аудитора и коллективной ответственности аудиторской организации за результаты проверки. Так, аудитор контролирует процесс проверки, проводимый помощниками аудитора, а сами аудиторы подконтрольны ведущим аудиторам.

Внутрифирменные стандарты аудиторской организации должны установить требования к организации и функционированию внутрифирменной системы контроля качества аудита.

Задачами стандарта являются:

- а) определение порядка распределения обязанностей сотрудников фирмы в ходе осуществления аудита;
- б) установление общих требований, предъявляемых к внутрифирменной системе контроля качества аудита;
- в) определение порядка контроля качества работы в ходе проведения аудита.

**Функции сотрудников аудиторской организации в ходе осуществления аудита.** Сотрудники фирмы с точки зрения функций, выполняемых в ходе аудита, могут быть разделены на следующие категории:

- а) руководители фирмы;

- б) руководитель отдела или его заместитель;
- в) руководители аудиторских проверок;
- г) рядовые участники аудиторских проверок.

Под *руководителем фирмы* понимается сотрудник, входящий в состав администрации, имеющий право подписи аудиторских заключений от имени фирмы.

Руководитель фирмы:

а) ведет переговоры с руководством экономического субъекта;

б) совместно с начальником отдела назначает руководителя аудиторской проверки и комплектует бригаду специалистов, направляемую на аудит экономического субъекта;

в) выражает мнение фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности проверенного экономического субъекта, отраженное в аудиторском заключении.

Под *руководителем отдела* или *его заместителем* понимается руководитель (начальник) аудиторского отдела и его заместитель или руководитель (начальник) другого отдела и его заместитель, сотрудники которых принимают участие в аудиторской проверке.

Руководитель отдела или его заместитель:

а) совместно с руководителем фирмы назначает руководителя аудиторской проверки и комплектует бригаду специалистов, направляемую для проведения аудиторской проверки аудируемого субъекта;

б) контролирует наличие общего плана и программу аудита у руководителя аудиторской проверки, полноту соблюдения всех внутрифирменных стандартов и процедур при аудировании экономического субъекта, а также наличие и правильность заполнения рабочих бумаг аудитора;

в) выступает в качестве руководителя аудиторской проверки при проведении аудита особо сложных или особо важных для фирмы клиентов — аудируемых экономических субъектов;

г) совместно с руководителем фирмы принимает решение по вопросам, вызывающим неоднозначное понимание или нерегулируемым действующим законодательством.

Руководитель фирмы должен быть осведомлен о всех существенных причинах, определивших содержание выданного фирмой аудиторского заключения.

*Руководителем аудиторской проверки* является сотрудник фирмы, которому поручено проводить проверку и руководить персоналом, занятым в аудиторской проверке кон-

кретного экономического субъекта. Руководитель проверки назначается руководителем фирмы и руководителем отдела и подотчетен руководителю отдела или его заместителю.

Руководитель аудиторской проверки несет ответственность:

а) за организацию и текущий контроль работы с конкретным экономическим субъектом;

б) процедуру планирования работы (утверждает общий план и программу аудита);

в) соответствие проводимого аудита и подготовленной по его результатам рабочей документации стандартам аудиторской деятельности и внутрифирменным требованиям, а также за полноту выполнения всех необходимых процедур;

г) доведение до сведения руководителя аудиторской организации основных результатов аудита, которые могут повлиять на содержание и выводы аудиторского заключения.

Руководителем аудиторской проверки может быть только лицо, аттестованное на право осуществления аудиторской деятельности по аудиторской специализации, соответствующей требованиям данного аудиторского задания.

*Рядовой участник проверки* — это сотрудник, подотчетный непосредственно руководителю проверки и по отношению к данному лицу являющийся исполнителем. К рядовым сотрудникам могут быть отнесены аудиторы, ассистенты, стажеры и прочие специалисты, не относящиеся к техническому персоналу. Рядовые сотрудники несут ответственность за выполнение обязанностей, порученных им в ходе осуществления аудита или за участок аудиторской проверки, порученный им руководителем аудиторской проверки.

**Требования к контролю качества работы внутри аудиторской организации.** Система контроля качества работы аудиторской организации должна включать в себя:

- поручение аудиторских заданий профессиональным сотрудникам, квалификация которых соответствует особенностям этих заданий;
- выполнение всех видов работ в ходе аудита на основе направляющих указаний, текущего контроля и проверки выполненной работы таким образом, чтобы это отвечало необходимым требованиям качества;
- анализ рабочих бумаг аудитора;

- получение сотрудниками при недостатке опыта или знаний в конкретных обстоятельствах соответствующих консультаций как внутри аудиторской организации, так и вне ее;
- принятие необходимых мер в отношении сотрудников аудиторской организации в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения ими возложенных на них обязанностей.

### 10.8. Обеспечение надлежащего качества работы в ходе конкретной аудиторской проверки

Руководитель фирмы совместно с начальником отдела или его заместителем обязан утвердить до начала аудита руководителя и рядовых аудиторов конкретной проверки, что должно быть отражено в общих данных по проверяемому экономическому субъекту в соответствии с приложением к стандарту «Внутрифирменный контроль качества аудита» (табл. 10.1).

Таблица 10.1

#### Общие данные

Аудируемое лицо	Ассоциация автоматической идентификации «ЮНИСКАН»			
Вид аудита	Обязательный			
Проверяемый период	2011 г.	Квартал		
	2011 г.	Полугодие		
	2011 г.	9 месяцев		
	2011 г.	Год		
Договор	113-06/2011		15 июня 2011 г.	
Дополнительное соглашение к договору	1		24 августа 2011 г.	
Состав аудиторской группы:				
руководитель	Ведущий аудитор		Сергеев С. С.	
	Аудитор		Петров В. В.	
аудитор, осуществляющий контрольные функции	Главный аудитор		Бодяко В. М.	

Начальник отдела или его заместитель совместно с руководителем проверки обязан проанализировать профессиональные способности рядовых участников проверки, спланировать работу, которая может быть им поручена, и определить специфику и объем направляющих указаний, текущего контроля и проверок выполненных работ с отражением принятого решения о распределении работ в плане проведения аудиторской проверки.

Любое поручение работы рядовым участникам проверки должно осуществляться таким образом, чтобы тот, кто поручает работу, имел разумную степень уверенности в том, что исполнитель имеет знания, умения и навыки, необходимые для надлежащего выполнения этой работы.

Направляющие указания в отношении рядовых участников проверки включают в себя информацию об их обязанностях и целях процедур, которые им надлежит выполнять. Эти указания также должны содержать сведения об особенностях деятельности проверяемого экономического субъекта и о возможных проблемах бухгалтерского учета и аудита, которые могут оказать влияние на специфику, объем и затраты времени применяемых аудиторских процедур.

При подготовке руководящих указаний следует принимать во внимание степень риска аудируемого субъекта, общий план аудита и расчеты затрат времени на проведение аудита. Основным средством передачи исполнителям направляющих указаний служит план проведения аудиторской проверки.

Текущий контроль работы исполнителей включает в себя элементы руководящих указаний и проверки выполненной работы. Профессиональные сотрудники, осуществляющие текущий контроль, выполняют следующие функции в ходе аудита:

а) проверяют, обладают ли исполнители необходимыми знаниями, умениями и навыками для выполнения порученной им работы;

б) проверяют, понимают ли исполнители соответствующие направляющие указания;

в) выясняют, соответствует ли выполняемая работа общему плану аудита и программе аудита;

г) выявляют существенные проблемы, связанные с бухгалтерским учетом и аудитом, встречающиеся в ходе аудита, дают оценку таким проблемам и принимают в связи с этим

в пределах своих полномочий решения о корректировке общего плана аудита и программы аудита;

д) принимают в пределах своих полномочий решения, основанные на профессиональном суждении аудитора, в случаях, когда однозначно и жестко определить порядок действий аудитора не представляется возможным, либо принимают решения о необходимости прибегнуть к консультациям;

е) контролируют правильность оформления рабочих бумаг исполнителями и полноту выполненных ими контрольных процедур.

Проверка результатов выполненной работы должна осуществляться в отношении каждого исполнителя руководителем проверки. При проверке результатов следует основное внимание уделять следующим вопросам:

а) выполнялась ли работа в соответствии с планом, программой проведения аудиторской проверки; соблюдаются ли основные контрольные даты;

б) документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;

в) все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выводах аудитора;

г) достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур;

д) вытекают ли сделанные аудитором выводы из полученных им результатов и служат ли результаты работы основой для мнения аудитора.

Сотрудники, осуществляющие проверку результатов работ, обязаны поставить на проверяемых рабочих документах свою подпись либо свое легко идентифицируемое условное обозначение. Проверяющие могут в случае необходимости дать в рабочих документах оценку действиям проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации в контрольной политике.

В ходе аудита сотрудники, отвечающие за проверку результатов работы, обязаны регулярно выполнять следующие действия:

а) следить за ходом выполнения общего плана аудита и программы аудита;

б) производить оценки внутрихозяйственного риска, риска средств контроля, в том числе по итогам тестирования средств контроля, риска необнаружения и при необхо-

димости вносить в пределах своей компетенции корректировки в общий план аудита и программу аудита;

в) следить за надлежащим документированием аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур по существу, и проверять правильность выводов, сделанных по ходу работы, в том числе по итогам проведенных консультаций;

г) выяснять и оценивать степень влияния отмечаемых в ходе аудита ошибок и искажений и рекомендуемых в связи с этим исправлений на достоверность бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Руководители фирмы могут поручать проверку результатов проделанной работы не только членам той группы сотрудников, которые проводили аудит у данного экономического субъекта, но и другим специалистам, обладающим необходимой квалификацией. Такая независимая параллельная проверка в рамках аудиторской организации рекомендуется в случае аудита крупных и сложных экономических субъектов.

По окончании контрольных процедур подписывается заключение, подтверждающее окончание всех процессов проверки в соответствии с контрольной политикой.

## **10.9. Контроль качества услуг в аудиторских организациях**

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» (введено постановлением Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 557) требует, чтобы аудиторская организация установила систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую разумную уверенность в том, что данная аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов РФ, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

Различают два уровня обеспечения контроля качества аудита: внешний и внутренний. На каждом уровне осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль.

*Предварительный внешний контроль* качества аудита осуществляется путем сдачи претендентами квалификационных экзаменов. *Текущий и последующий внешний контроль* качества аудита выполняется путем организации надзора за деятельностью аудиторов лицензирующим органом.

Требования к организации и функционированию внутренней системы контроля качества аудита определены правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Внутренний контроль качества аудита».

Внутрифирменный контроль качества обеспечивается:

- порядком распределения обязанностей сотрудников аудиторской организации в ходе осуществления аудита;
- установлением требований, предъявляемых к внутрифирменной системе контроля качества;
- порядком контроля качества в ходе проведения аудита;
- последующим внутрифирменным контролем качества.

Распределение обязанностей в ходе проверки определяет ответственность сотрудников. Рядовые сотрудники несут ответственность за выполнение заданий. Старший аудитор отвечает за подготовку, осуществление и документальное оформление результатов аудиторских процедур и за организацию и контроль работы подотчетных рядовых сотрудников. Руководитель проверки руководит персоналом, занятым в проверке; ответственен за процедуру планирования (утверждает общий план и программу аудита), за следование правилам (стандартам), информирование руководителя о результатах аудита. Руководитель аудиторской организации выражает мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, отраженное в аудиторском заключении.

Внутрифирменная система контроля качества включает в себя укомплектование аудиторской организации профессиональными сотрудниками, соблюдение требований независимости, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики, консультирование сотрудников как внутри аудиторской организации, так и вне ее, разработку

процедур подбора и отклонения клиентов, ротацию аудиторов.

*Текущий внутрифирменный контроль* включает в себя: элемент руководящих указаний в виде внутрифирменных регламентов и проверки выполненной работы. Сотрудники обязаны следить за ходом выполнения общего плана аудита и программы аудита, проводить оценки внутрихозяйственного риска, риска средств контроля, риска необнаружения и при необходимости вносить корректировки в общий план и программу, следить за документированием.

*Последующий внутрифирменный контроль* состоит в проверке результатов работы, выполненной каждым исполнителем (соответствие программе, надлежащее документирование, достигли ли цели аудиторские процедуры, соответствие выводов полученным результатам). Другим методом последующего внутрифирменного контроля является проведение повторной бесплатной перепроверки.

## Выводы

1. В процессе проверок аудиторы должны составлять рабочие документы, являющиеся основными документами, подтверждающими объем и качество выполняемой работы.

2. Рабочая документация аудитора обязана включать в себя: копии выписок из юридических документов экономического субъекта; материалы по организационной структуре; материалы предварительной экспертизы; письмо-обязательство, договор; план и программу аудита; материалы по оценке бухгалтерского учета, средств внутреннего контроля и соблюдению законодательства; материалы по переписке с руководством, письмо-подтверждение согласия на аудит; аудиторское заключение; копию бухгалтерской отчетности.

3. Аудиторы самостоятельно выбирают методы и приемы аудита, такие как инвентаризация, подтверждение, документальная проверка, встречная проверка, наблюдение, устный опрос персонала и третьей стороны, типовых опросов, аналитические процедуры, сканирование, беглый просмотр пачки документов, обследование, специальная проверка, прослеживание, подготовка альтернативного баланса и др.

4. Аналитические процедуры — это один из приемов аудита, заключающийся в анализе и оценке полученной аудитором информации, исследовании важнейших финансовых и экономических показателей экономического субъекта. Наиболее часто используются в аудите такие виды аналитических процедур, как сопостав-

ление остатков по счетам за различные периоды; сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями; оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов; сопоставление финансовых показателей деятельности со средними показателями отрасли; сопоставление финансовой информации и нефинансовой (сведений о деятельности, не отражаемой напрямую в системе бухгалтерского учета, и др.).

5. Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором в ходе проверки, на основе которой формируется мнение аудитора о достоверности отчетности. Они могут быть внешними, внутренними и смешанными. Внутренние доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде. Внешние доказательства отражают информацию, полученную от третьей стороны в письменной форме. Смешанные доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

6. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица» устанавливает единые требования в отношении использования заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств, процедур документального оформления заявлений и разъяснений руководства, а также действий аудитора при отказе руководства аудируемого лица предоставить надлежащие заявления и разъяснения. До завершения аудита аудитор должен получить надлежащие заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица.

7. Аудиторы обязаны предоставить адресату письменную информацию по результатам проведения аудита.

8. Различают два уровня обеспечения контроля качества аудита: внешний и внутренний. На каждом уровне осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль.

### Вопросы для самоконтроля

1. Что представляют собой рабочие документы аудитора?
2. Что включает в себя рабочая документация аудитора?
3. Какие методы и приемы аудита выбирают аудиторы?
4. Какие аналитические процедуры применяются аудитором?
5. Какие существуют виды аудиторских доказательств?
6. Что представляют собой внешние аудиторские доказательства?
7. Что такое внутренние аудиторские доказательства?
8. Что представляют собой смешанные аудиторские доказательства?

9. Как обеспечивается контроль качества аудита?
10. Каково основное содержание Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства»?
11. Какие разъяснения следует получить аудитору от руководства проверяемого экономического субъекта в ходе аудиторской проверки?
12. В каком виде должна быть представлена экономическому субъекту письменная информация аудитора о результатах аудита?
13. Как обеспечивается внешний контроль качества аудита?
14. Как обеспечивается внутренний контроль качества аудита?

## Тесты

1. Сохранность рабочей документации аудиторской организации, оформление и передачу ее в архив организует:
  - а) проверяющий аудитор;
  - б) руководитель аудиторской организации или лицо, им уполномоченное;
  - в) главный бухгалтер.
2. Аудиторская организация обязана представлять рабочую документацию экономическому субъекту, в отношении которого проводится аудит:
  - а) да;
  - б) нет.
3. Аудиторские организации (аудиторы) должны следовать требованиям Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства», собирая доказательства об организации обработки данных в компьютерной среде:
  - а) да;
  - б) нет.
4. Разрабатывает аудиторские процедуры и оценивает риск искажений бухгалтерской отчетности:
  - а) совет по аудиторской деятельности;
  - б) экономический субъект;
  - в) аудиторская организация.
5. Аудиторской организации необходимо при обязательной проверке оценить допущение непрерывности деятельности экономического субъекта:
  - а) да;
  - б) нет.
6. В рабочей документации по аудиторской проверке подлежат отражению серьезные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности; дополнительные процедуры, выполненные в связи с таким сомнением, а также выводы по результатам этих процедур.
  - а) да;
  - б) нет.

7. В целях получения глубоких знаний о деятельности экономического субъекта аудитор применяет аналитические процедуры, выявляющие существенные отклонения от различного рода базовых показателей:

- а) да;
- б) нет.

8. Документы, входящие в рабочую документацию аудита, должны содержать ссылку на источник сведений, включаемых в них:

- а) да;
- б) нет.

9. По окончании аудита рабочая документация:

- а) передается экономическому субъекту;
- б) подлежит сдаче для обязательного хранения в архиве аудиторской организации.

10. Собственником рабочей документации аудиторской организации, проводящей аудит, является:

- а) сама аудиторская организация;
- б) экономический субъект.

11. Следует детально документировать результаты проводимых аудиторской фирмой процедур при подготовке общего плана и программы аудита:

- а) да;
- б) такой необходимости нет;
- в) на усмотрение аудиторской организации.

12. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять:

- а) да;
- б) нет.

13. Аудитор может проводить машинно-ориентированные процедуры в отношении компьютерных файлов, полученных от третьего лица, осуществляющего по договору компьютерную обработку данных экономического субъекта:

- а) да;
- б) нет.

14. Согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства» аудиторские доказательства получают в результате:

- а) проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу;

- б) анализа финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предшествующие отчетному периоду три года;

- в) анализа претензий к аудируемому лицу налоговых органов.

15. Процедуры проверки по существу проводят с целью:

- а) оценки организации системы бухгалтерского учета;
- б) получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

в) определения соответствия ведения учета у аудируемого лица законодательству РФ.

16. При сборе аудиторских доказательств принимают во внимание:

- а) как правило, каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) только предпосылки полноты и стоимостной оценки;
- в) только предпосылки существования, стоимостной оценки и точного измерения.

17. Наиболее надежными являются аудиторские доказательства, полученные:

- а) из внешних источников (от третьих лиц);
- б) внутренних источников.

18. В состав процедур по существу, путем выполнения которых аудитор получает аудиторские доказательства, входят:

- а) инспектирование, запрос, подтверждение и пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица);
- б) инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры;
- в) наблюдение, подтверждение, запрос, пересчет.

19. Процедура «инспектирование» включает в себя:

- а) проверку записей и документов;
- б) проверку записей, документов, материальных активов;
- в) проверку материальных активов.

20. Требования, предъявляемые к аудиторскому заключению, определяют форму и содержание рабочих документов:

- а) да;
- б) это зависит от профессионального суждения аудитора;
- в) нет.

21. Необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу относится к факторам, определяющим форму и содержание рабочих документов:

- а) нет;
- б) да.

# Глава 11

## ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

---

### Основные понятия

Аудиторское заключение. Безусловно положительное аудиторское заключение. Модифицированное аудиторское заключение. Ответственность аудитора за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения. Отказ аудиторской организации от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности. Отрицательное заключение. Отчет аудиторской фирмы, или отчет аудитора. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по финансовой бухгалтерской отчетности». Проверка результатов работы аудитора. Структура аудиторского заключения

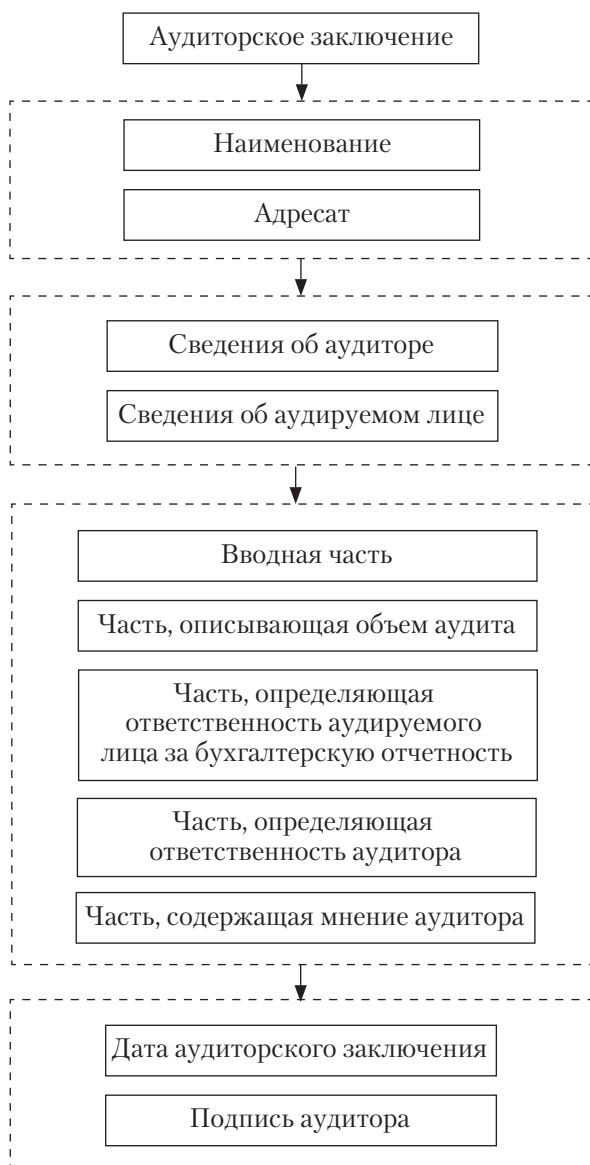
---

### 11.1. Структура и содержание аудиторского заключения

Согласно ст. 6 Закона № 307-ФЗ **аудиторское заключение** — официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, который содержит выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству РФ.

Состав и требования, предъявляемые к аудиторскому заключению, установлены новыми федеральными стандартами аудиторской деятельности (приказ Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности»): 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»; 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»; 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении».

Аудиторское заключение имеет структуру, приведенную на рис. 11.1.

*Рис. 11.1. Структура аудиторского заключения*

1. *Наименование*: «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

2. *Адресат*. Адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров или лицу, предусмотренному законодательством РФ и (или) договором о проведении аудита и т.п.

3. *Сведения об аудиторе*:

- организационно-правовая форма и наименование, местонахождение;
- номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
- номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии;
- членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении.

4. *Сведения об аудируемом лице*:

- организационно-правовая форма и наименование;
- местонахождение;
- номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
- сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности.

5. *Вводная часть*. В ней приводится перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности с указанием отчетного периода и ее состава, с заявлением, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, а ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

6. *Часть, описывающая объем аудита*. В этой части дается указание на то, что аудит провели в соответствии с Законом № 307-ФЗ, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности аккредитованного профессионального объединения, правилами (стандартами) аудиторской организации и другими нормативными актами.

7. *Часть, определяющая ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность*. Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достовер-

ность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

8. *Часть, определяющая ответственность аудитора.* Ответственность аудитора заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного аудита.

«Аудит проводили в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал в себя проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля».

Если в соответствии с условиями аудиторского задания аудитор должен выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля в связи с аудитом бухгалтерской отчетности, то последнее предложение формулируется следующим образом: «В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление достоверной бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих условиям задания аудиторских процедур».

«Аудит также включал в себя оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в целом».

Приводится здесь и указание на то, что аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений; проводился на выборочной основе и включал в себя изучение доказательств на основе тестирования.

Аудитор указывает, что полученные в ходе аудита аудиторские доказательства дают достаточные основания

для выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

9. *Часть, содержащая мнение аудитора.* Необходимо соблюдать единство формы выражения мнения аудитора, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Стандарт рекомендует для выражения аудиторского мнения использовать слова:

«По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации «УУУ» по состоянию на 31 декабря 20XX года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20XX год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности».

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно содержать разъяснения понятия достоверности, изложение существенных обстоятельств, приведших к составлению небезоговорочно положительного заключения.

10. *Дата аудиторского заключения.*

11. *Подпись аудитора.* Здесь дается подпись директора или уполномоченного лица и основного аудитора. На каждой странице должна быть подпись аудитора, проводившего проверку.

К аудиторскому заключению должна быть приложена бухгалтерская отчетность, которая подтверждается. Все должно быть сброшюровано. Аудиторское заключение представляется заказчику не менее чем в двух экземплярах.

## 11.2. Виды аудиторских заключений

Аудиторское заключение представляет мнение аудиторской организации о достоверности отчетности.

Мнение должно выражать оценку аудиторской организации соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

В аудиторском заключении может быть выражено немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен выразить **немодифицированное мнение** в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существен-

ных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Немодифицированное мнение формулируется в аудиторском заключении следующим образом:

«Бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение [аудируемого лица] по состоянию на [отчетная дата], результаты [его] финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за [отчетный год] год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности».

Аудитор должен выразить **модифицированное мнение** в аудиторском заключении, если:

а) на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;

б) он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенные искажения.

Если аудитор установил, что бухгалтерская отчетность недостоверна, то он должен обсудить это обстоятельство с руководством аудируемого лица и в зависимости от требований правил отчетности и от принятых руководством аудируемого лица решений должен определить, есть ли необходимость модифицировать мнение в аудиторском заключении.

Выбор аудитором формы модифицированного мнения зависит:

а) от характера обстоятельств, явившихся причиной выражения модифицированного мнения: в результате существенного искажения бухгалтерской отчетности или возможного существенного ее искажения в случае отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

б) суждения аудитора относительно степени распространения имевшего место или возможного влияния искажающих факторов на бухгалтерскую отчетность.

Зависимость формы модифицированного мнения от суждения аудитора о характере обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения, и степени распространения их влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую отчетность приведена в табл. 11.1.

Таблица 11.1

**Зависимость формы модифицированного мнения  
от суждения аудитора**

Характер обстоятельств	Суждение аудитора	
	Влияние существенное, но не всеобъемлющее	Влияние существенное и всеобъемлющее
Бухгалтерская (финансовая) отчетность существенно искажена	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

Виды аудиторских заключений по выражению мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности представлены на рис. 11.2.

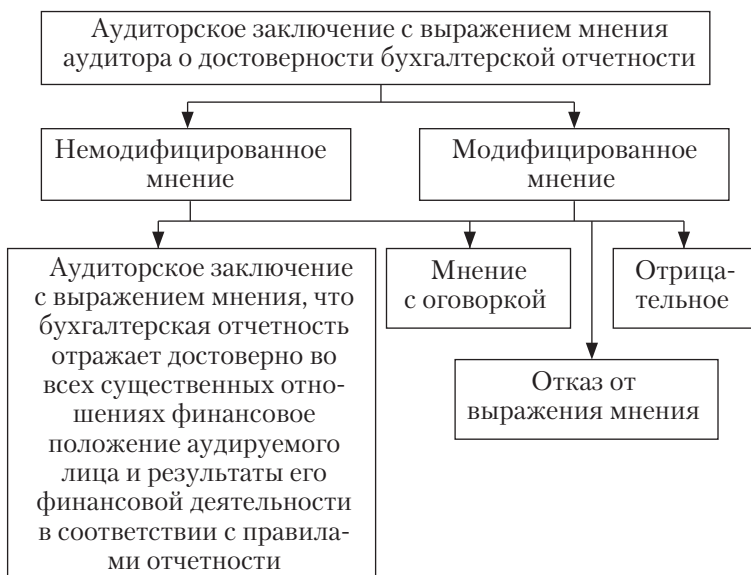


Рис. 11.2. Виды аудиторских заключений

Аудитор должен выразить *мнение с оговоркой* в том случае, если:

а) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

Влияние искажения признается всеобъемлющим с точки зрения степени распространения его на бухгалтерскую отчетность или степени возможного распространения его на бухгалтерскую отчетность для тех случаев, когда аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Всеобъемлющее влияние искажения бухгалтерской отчетности имеет место в случаях, когда в соответствии с суждением аудитора это искажение:

а) не ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности;

б) ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчетности;

в) связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.

Аудитор должен выразить *отрицательное мнение* в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен *отказаться от выражения мнения* в том случае, когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, но он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Отказ от выражения мнения имеет место в случаях, связанных с множественными фактами неопределенности,

когда аудитор приходит к выводу, что, несмотря на полученные им достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого по отдельности факта неопределенности, он не может выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в целом в связи с возможным наличием взаимосвязи между разными фактами неопределенности и их возможным суммарным влиянием на бухгалтерскую отчетность.

Если после принятия аудиторского задания аудитору становится известно о том, что руководство аудируемого лица устанавливает ограничение объема аудита, которое может привести к необходимости выражения мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения, то аудитор должен обратиться к руководству аудируемого лица касательно снятия такого ограничения.

Если руководство аудируемого лица отказывается снять установленное им ограничение объема аудита, то аудитор должен обсудить сложившуюся ситуацию с представителями собственника аудируемого лица, если эти представители собственника не являются одновременно руководством аудируемого лица, и определить, возможно ли выполнение альтернативных аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Если у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, то он должен определить, какие при этом наступят последствия, руководствуясь следующим:

а) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на бухгалтерскую отчетность необнаруженных искажений может быть существенным, но не всеобъемлющим, то он должен выразить мнение с оговоркой;

б) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на бухгалтерскую отчетность необнаруженных искажений может быть одновременно настолько существенным и всеобъемлющим, что оговорка не могла бы донести до пользователей бухгалтерской отчетности полного понимания сложившейся ситуации, то он должен отказаться от проведения аудита, если это практически осуществимо и допустимо в рамках законодательства РФ об аудиторской деятельности. В случае когда отказ от проведения аудита практически неосуществим или недопустим в рамках законодательства РФ об аудиторской деятельности, то аудитор должен отказаться от выражения мнения.

Возможность отказа от проведения аудита может зависеть от стадии завершенности аудиторского задания

на момент, когда руководство аудируемого лица устанавливает ограничение объема аудита. Если аудит по существу оказывается близким к завершению, то аудитор может принять решение завершить его, насколько позволяют обстоятельства, выразить отказ от выражения мнения и описать ограничение объема аудита в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, которая предшествует части, содержащей отказ от выражения мнения.

В случае, когда отказ от проведения аудита невозможен в силу требований законодательства РФ об аудиторской деятельности продолжать выполнение аудиторского задания до завершения его, аудитор может включить в аудиторское заключение привлекающую внимание часть.

В случае, когда аудитор приходит к выводу о необходимости выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в целом, в это же аудиторское заключение не может быть одновременно включено немодифицированное мнение о достоверности отдельных составляющих бухгалтерской отчетности, счетов бухгалтерского учета или статей бухгалтерской отчетности.

В случае, когда аудитор модифицирует свое мнение, он должен в дополнение к обязательным элементам включить в аудиторское заключение отдельную часть с описанием обстоятельств, явившихся основанием для выражения модифицированного мнения.

Специальная часть размещается непосредственно перед частью, содержащей мнение аудитора. В зависимости от формы модифицированного мнения специальная часть именуется «Основание для выражения мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения», «Основание для отказа от выражения мнения».

Аудитор должен стремиться, по-возможности, использовать одинаковые формулировки в специальной части и в части, содержащей модифицированное мнение аудитора.

Если в результате аудита экономический субъект произвел необходимые поправки в бухгалтерской отчетности до представления ее заинтересованному пользователю, то аудиторское заключение не должно содержать ссылки на эти поправки.

### **11.3. Ответственность аудитора за события после отчетной даты**

Ответственность аудитора регламентируется Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности

№ 10 «События после отчетной даты» (введено постановлением Правительства РФ от 4 июля 2003 г. № 405), которое устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по выявлению и оценке событий, возникших после отчетной даты. Термин «события после отчетной даты» используется для обозначения как событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения. Действия аудитора при рассмотрении событий после отчетной даты приведены на рис. 11.3.

Требования ФПСАД № 10 являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

Обозначим:

I — период от момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения;

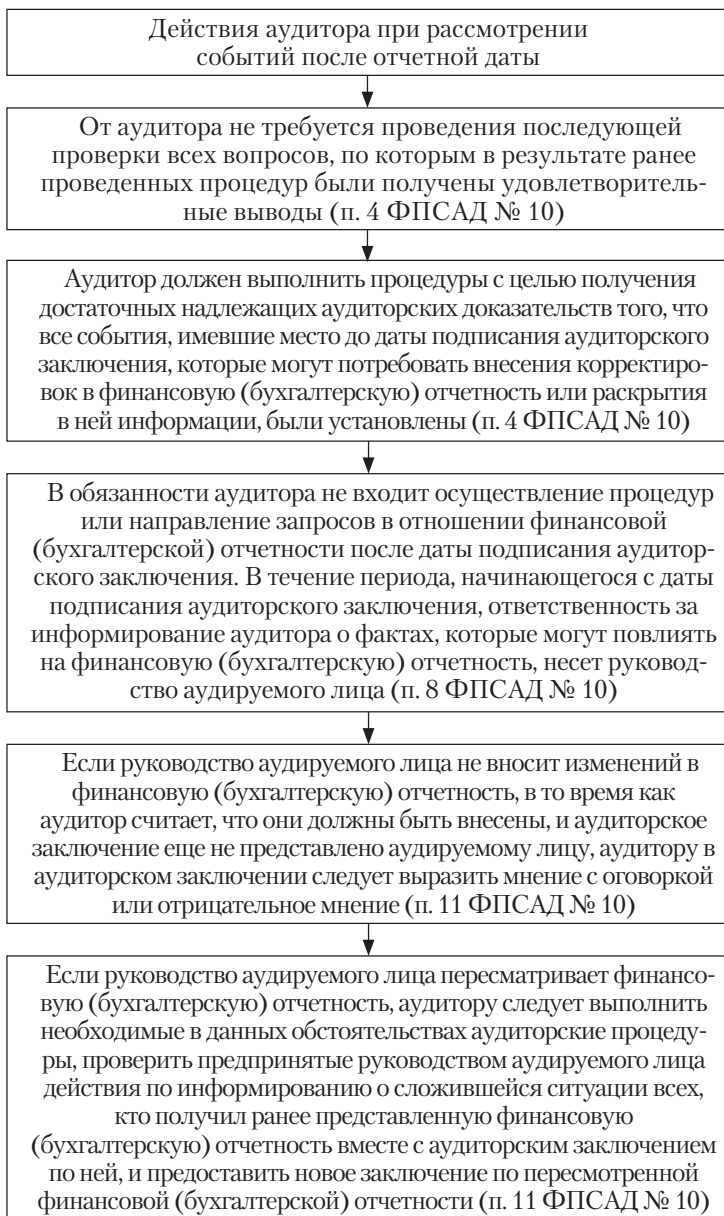
II — до даты представления отчетности и заключения пользователям;

III — после представления.

**Период I.** Аудиторская организация должна убедиться, что ею выявлены и должным образом оценены все существенные обстоятельства и события, которые должны быть определены в бухгалтерской отчетности. Необходимо оценить способность экономического субъекта продолжать свою деятельность в течение не менее 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Требуется оценить неопределенные экономические обязательства, т.е. потенциальные будущие обязательства на неточно известную сумму, являющиеся результатом его предшествующей деятельности и существенно изменяющие его финансовое положение по сравнению с тем, которое отражено в бухгалтерской отчетности. К их числу относят:

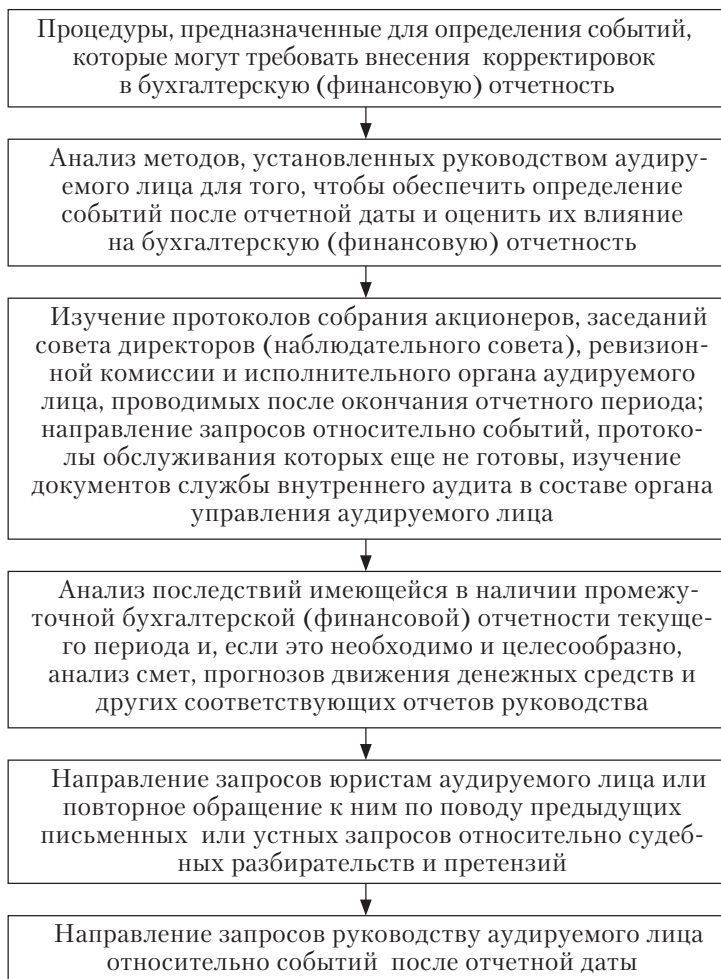
- незавершенный судебный процесс (в связи с качеством продукции, нарушение патентного права);
- разногласия с налоговыми органами;
- различные гарантии, выданные по обязательствам третьих лиц.

Неопределенные обязательства должны быть отражены в итоговой части аудиторского заключения и в письменной информации аудитора в той степени, в которой позволяют знания о них (качественная картина, если количественно не определяется).



*Рис. 11.3. Действия аудитора при рассмотрении событий после отчетной даты*

Согласно п. 5 Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 10 «События после отчетной даты» процедуры аудита, 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 (рис. 11.4).



**Рис. 11.4. Процедуры аудита, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в отчетность**

Для выявления неопределенных обязательств необходимо выполнить следующие процедуры:

- опрос руководства;
- исследование юридических документов;
- информация налоговых органов.

Аудитор вправе затребовать отчеты руководства, протоколы заседаний совета директоров, материалы внутреннего аудита.

Аудиторская организация несет ответственность за выражение своего мнения о событиях, произошедших в период I.

**Период II.** Аудиторская организация не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения. Ответственность за информирование аудитора по поводу этих событий несет руководство экономического субъекта. Если аудиторам стало известно о событиях в этом периоде, то им следует обсудить возникшие проблемы с руководством субъекта.

В случае когда события существенно влияют на отчетность, аудитор должен потребовать изменения отчетности.

Если руководство субъекта сочтет необходимым внести поправку в отчетность, то аудиторам надо: продолжить проверку; подготовить новое аудиторское заключение со ссылкой на предыдущее.

Если руководство не сочтет нужным вносить поправки, то аудитору следует: письменно уведомить экономический субъект об этом; перенести ответственность за последствия на руководство субъекта.

**Период III.** Действия те же, что и в периоде II. В случае отказа руководства на внесение поправок аудитору дополнительно к действиям, произведенным в периоды I и II, следует рассмотреть вопрос об информировании пользователей о данных существенных изменениях. Аудитору необходимо отразить все эти вопросы в рабочей документации.

## **11.4. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника**

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица

и представителям его собственника», разработанное с учетом МСА, устанавливает единые требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности руководству аудируемого лица и представителям собственника этого лица.

**Информация** представляет собой сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются важными для руководства и (или) представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (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.

Аудитор должен сообщать информацию руководству и (или) представителям собственника аудируемого лица.

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:

- 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;
- выбор учетной политики или ее изменение руководством аудируемого лица, которое оказывает или может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;
- возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица каких-либо существенных рисков и внешних факторов, которые должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, судебных разбирательств);
- предлагаемые аудитором существенные корректировки финансовой (бухгалтерской) отчетности, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом;

- существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно вести свою деятельность;
- разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для финансовой (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;
- предполагаемые модификации аудиторского заключения;
- 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);
- 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 незначительными, по отдельности или в совокупности для финансовой (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 финансовой (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.

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:

- размер и сложная структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;
- характер, важность и особенности информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;
- существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;
- принятые аудитором формы взаимодействия с представителями собственника и руководства аудируемого лица.

Если информация, 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 аудитор считает, что необходимо выразить модифицированное мнение о достоверности в соответствии с тре-

бованиями федеральных правил аудиторской деятельности № 1/2010 и 2/2010, 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 финансовой (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 РФ и Кодекса этики аудиторов России в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита.

Аудиторская фирма определяет конкретные формы и сроки представления информации аудитором. Наиболее целесообразно сообщать отдельную информацию в течение проведения самой проверки для того, чтобы аудируемый субъект мог обеспечить своевременные исправления выявленных ошибок.

По завершении проверки наряду с официальным заключением аудиторская фирма должна подготовить отчет аудиторской фирмы о результатах проверки, в котором более подробно и полно представить результаты проверки.

### **11.5. Содержание отчета аудиторской фирмы**

Отчет аудиторской фирмы о результатах проверки, представляющий результаты проверки, включает в себя:

- 1) название (аналитическая часть);
- 2) адресат (лицо, подписавшее договор, или то, которое названо в договоре);
- 3) наименование экономического субъекта;
- 4) объект аудита;
- 5) результаты проверки средств внутреннего контроля, учета, отчетности и соблюдения действующего законодательства.

Изложение общих результатов проверки средств внутреннего контроля предусматривает:

- подчеркивание ответственности руководства за организацию и состояние средств внутреннего контроля;
- общую оценку состояния средств внутреннего контроля;
- описание выявленных существенных несоответствий средств внутреннего контроля масштабу и характеру деятельности субъекта.

Изложение общих результатов проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности предполагает оценку состояния и выявленные существенные нарушения установленного порядка.

Изложение общих результатов проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций включает в себя общую оценку соответствия во всех существенных отношениях совершенных операций законодательству, описание выявленных существенных несоответствий финансово-хозяйственных операций законодательству и ответственность исполнительного органа за несоблюдение законодательства.

Оценка общих результатов проверки состояния средств внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности, соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций может быть выражена в произвольной форме. Однако для облегчения работы целесообразно разработать внутрифирменный стандарт.

## 11.6. Оценка результатов аудиторской проверки

После выполнения аудиторской проверки аудиторской фирме необходимо проверить результаты работы, выполненной каждым исполнителем. При этом основное внимание следует уделить таким вопросам:

- 1) выполнялась ли работа в соответствии с программой и планом аудита;
- 2) уместна ли была сама программа (нужна ли была такая программа или нужна была другая);
- 3) соответствует ли фактический уровень существенности плановому;
- 4) документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;
- 5) все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выводах аудитора;

6) достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур.

После этого еще раз оценивается работа ассистентов (в рабочих бумагах ассистента должны быть пометки).

Рабочая документация предъявляется либо контролеру, либо квалифицированному специалисту, не принимавшему участие в проверке. Проверяющие могут в случае необходимости дать в рабочих документах оценку действия проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации.

На этой стадии необходимо подготовить письмо по проведению проверки. Цель письма — получить заверение руководства аудируемого субъекта по наиболее волнующим аудитора вопросам, наиболее рискованным вопросам. На практике аудиторы готовят конфиденциальное письмо руководству, в котором дают советы по повышению эффективности бизнеса.

По результатам проверки достоверности (бухгалтерской) отчетности и соответствия ее законодательству РФ аудитор должен установить размеры отклонений и ошибок путем их сопоставления с максимально допустимым уровнем существенности в целях объективной оценки достоверности и формулирования аудиторского заключения в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите».

## Выводы

1. Аудиторское заключение представляет мнение аудиторской организации о достоверности отчетности. Мнение должно выражать оценку аудиторской организации соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

2. Аудиторские заключения в зависимости от мнения, выраженного аудитором, делятся на безоговорочно положительные и модифицированные.

3. Модифицированное аудиторское заключение может быть: положительным, с оговоркой, отрицательным, с отказом о выражении мнения.

4. Аудиторское заключение включает в себя наименование, адресата, сведения об аудиторе, сведения об аудируемом лице, вводную часть, часть, описывающую объем аудита, часть, содержащую мнение аудитора, дату аудиторского заключения, подпись аудитора.

К аудиторскому заключению должна быть приложена бухгалтерская отчетность, которая подтверждается. Все должно быть сброшюровано.

5. Аудитор несет ответственность за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения в соответствии с правилом (стандартом) «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности».

6. Аудитор должен сообщать информацию руководству и (или) представителям собственника аудируемого лица. Информация представляет собой сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются важными для руководства и (или) представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (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.

7. Помимо аудиторского заключения должен составляться «Отчет аудиторской фирмы» или «Отчет аудитора». В отчете аудиторской фирмы экономическому субъекту излагаются общие результаты проверки состояния системы ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской отчетности, внутреннего контроля о соблюдении законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

8. После выполнения аудиторской проверки аудиторской фирме необходимо проверить результаты работы, выполненной каждым исполнителем. Рабочая документация предъявляется либо контролеру, либо квалифицированному специалисту, не принимавшему участие в проверке. Проверяющие могут в случае необходимости дать в рабочих документах оценку действия проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации.

9. В Федеральном стандарте аудиторской деятельности 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» подчеркивается, что проверка достоверности отчетности проводится с использованием основных стандартов (правил) аудиторской деятельности.

## Вопросы для самопроверки

1. Что представляет собой аудиторское заключение?
2. Какие виды аудиторских заключений могут быть составлены по результатам экспертизы?
3. В каких случаях выдается аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности?

4. В каких случаях выдается аудиторское заключение с выражением модифицированного мнения с оговоркой в связи с существенным искажением бухгалтерской отчетности?

5. В каких случаях выдается аудиторское заключение с выражением модифицированного отрицательного мнения в связи с существенным искажением бухгалтерской отчетности?

6. В каких случаях выдается аудиторское заключение с выражением мнения с оговоркой в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств?

7. В каких случаях выдается аудиторское заключение с отказом от выражения мнения в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении отдельного элемента бухгалтерской отчетности?

8. В каких случаях выдается аудиторское заключение с отказом от выражения мнения в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении нескольких элементов бухгалтерской отчетности?

9. Какова структура аудиторского заключения?

10. Что выражает вводная часть аудиторского заключения?

11. Что включает в себя часть, описывающая объем аудита, аудиторского заключения?

12. Что входит в итоговую часть аудиторского заключения?

13. Как оформляется аудиторское заключение?

14. Несет ли аудитор ответственность за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения?

15. Что регламентирует российский стандарт «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности»?

16. Как проверяются результаты работы аудиторов после выполнения аудиторской проверки?

17. Какие основные стандарты (правила) аудиторской деятельности должны быть использованы при проверке достоверности отчетности?

## Тесты

1. Аудиторская организация несет ответственность за события, прошедшие после даты подписания аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности:

- а) да;
- б) нет.

2. Порядок составления аудиторского заключения по финансовой бухгалтерской отчетности регулируется:

- а) инструкцией по составлению годового отчета;

б) стандартом «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»;  
в) Положением «О бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации».

3. Единые требования в отношении формы и содержания аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности утверждены:

- а) Минфином России;
- б) Аудиторской Палатой России;
- в) постановлением Правительства РФ.

4. В аудиторском заключении наименование аудируемого лица объекта указывают соответственно:

- а) мнению руководства экономического субъекта;
- б) учредительным документам экономического субъекта;
- в) мнению аудиторской фирмы.

5. Аудиторское заключение может быть составлено:

а) на любом языке по соглашению между аудиторской фирмой и экономическим субъектом;

- б) русском языке.

6. Стоимостные показатели в аудиторском заключении могут быть выражены в валюте:

- а) Российской Федерации;
- б) любой страны по желанию экономического субъекта.

7. Приложение (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица к аудиторскому заключению составляется:

- а) обязательно;
- б) по усмотрению аудиторской фирмы;
- в) не обязательно.

8. Основные элементы аудиторского заключения и порядок изложения каждого из них определяются:

а) стандартом «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»;

- б) аудитором (аудиторской фирмой);

в) договором с экономическим субъектом на проведение аудиторской проверки.

9. Аудиторской организации при подготовке официального аудиторского заключения следует оценить неопределенные обязательства аудируемого лица:

- а) да;
- б) нет.

10. Аудиторское задание ограничивает объем работы аудитора и препятствует выполнению установленных законодательством РФ обязанностей аудитора. Аудитор должен:

- а) не приниматься за выполнение аудиторского задания;
- б) выразить в аудиторском заключении мнение с оговоркой;
- в) отказаться от выражения мнения в аудиторском заключении.

11. В части аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности, описывающей объем аудита, необходимо указывать правила (стандарты) аудиторской деятельности аудитора:

- а) да;
- б) не обязательно, это не предусмотрено федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

12. В части аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности, описывающей объем аудита, необходимо указывать нормативные акты органа, регулирующего деятельность аудируемого лица:

- а) да;
- б) нет;
- в) если это не предусмотрено договором.

13. Аудиторское заключение как официальный документ предназначено:

- а) пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц;
- б) органам государственного финансового контроля;
- в) аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям.

14. Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности может быть адресовано:

- а) лицу, предусмотренному законодательством и (или) договором о проведении аудита;
- б) генеральному (исполнительному) директору аудируемого субъекта;
- в) Минфину России.

15. Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности должно включать в себя сведения об организационно-правовой форме аудируемого лица:

- а) да;
- б) нет;
- в) если это предусмотрено договором на аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности.

16. Аудиторское заключение должно включать в себя сведения о членстве аудиторской организации в саморегулируемой организации аудиторов:

- а) да;
- б) нет;
- в) если это предусмотрено договором на аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности.

17. Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности должно включать в себя сведения о местонахождении аудиторской организации:

- а) да;
- б) нет;

в) если это предусмотрено договором на аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности.

18. Аудитор в случае необходимости должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, касающейся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица:

- а) да;
- б) нет;
- в) если это предусмотрено договором.

### **Задание для контроля знаний**

Изучите содержание Федеральных стандартов аудиторской деятельности № 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», № 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», утвержденных приказом Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н. Составьте типовое аудиторское заключение по результатам проверки:

- аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности;
- аудиторское заключение с выражением мнения с оговоркой в связи с существенным искажением бухгалтерской отчетности;
- аудиторское заключение с выражением отрицательного мнения в связи с существенным искажением бухгалтерской отчетности;
- аудиторское заключение с выражением мнения с оговоркой в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- аудиторское заключение с отказом от выражения мнения в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении отдельного элемента бухгалтерской отчетности;
- аудиторское заключение с отказом от выражения мнения в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении нескольких элементов бухгалтерской отчетности.

# Глава 12

## МЕТОДИКА И ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ ПОДТВЕРЖДАЮЩЕГО АУДИТА

---

### Основные понятия

Аудит активов организации. Аудит организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности. Аудит учетной политики. Бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита: подготовительного, основного и заключительного. Методика проведения подтверждающего аудита. Методы проверки. Обобщение и реализация результатов экспертизы бухгалтерской отчетности. Обсуждение предварительных результатов проверки с руководством экономического субъекта. Объекты аудиторской проверки. Особенности оформления результатов подтверждающей аудиторской проверки. План работы аудитора. Подготовка аудиторской проверки. Проверка наличия государственной регистрации и лицензирования отдельных видов деятельности. Проверка правильности оформления изменения уставного капитала, анализ его обоснованности. Порядок проведения проверки (методы, систематизация материалов для заключения и предложений). Проверка формирования уставного капитала, его структуры, обоснованности оценки вносимых ценностей, состава учредителей и их взносов, правильности оформления бухгалтерскими документами и отражения в бухгалтерском учете. Проверка юридического статуса экономического субъекта и права его функционирования, наличия учредительных документов в полном объеме. Цель проверки учредительных документов и расчетов с учредителями

---

### 12.1. Подтверждающий аудит как комплексная аудиторская проверка

**Подтверждающий аудит** — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности (в соответствии с Законом № 307-ФЗ).

К источникам информации аудируемого лица относятся: юридические документы, учетная политика, первичные учетные документы, регистры аналитического учета (разрабатываются организацией) и регистры синтетического учета.

*Юридические документы:* свидетельство права собственности на реализуемое имущество; договор купли-продажи; доверенность.

*Учетная политика:*

а) для целей бухгалтерского учета — рабочий план счетов, план инвентаризации, график документооборота, типовая корреспонденция счетов;

б) для целей налогообложения — регистры налогового учета, налоговые декларации и др.

*Первичные учетные документы:* счет-фактура; книга продаж; книга покупок; товарно-транспортные накладные; железнодорожные накладные; квитанции; технический паспорт; товарно-транспортная накладная; банковские выписки с расчетного счета; приходные ордера.

*Регистры аналитического учета* (разрабатываются организацией): инвентарные карты учета имущества; инвентарная книга учета имущества; ведомости по поступившему и выбывшему имуществу; регистры синтетического учета; журнал учета полученных счетов-фактур; журнал учета выданных счетов-фактур; Главная книга; журнал-ордер; ведомость.

Аудитор также проверяет отражение операций в бухгалтерской отчетности, в частности анализирует все формы бухгалтерской отчетности.

## 12.2. Разработка методики подтверждающего аудита

При аудиторской экспертизе бухгалтерской и финансовой отчетности не могут быть использованы методики и рекомендации, разработанные в других странах, из-за особенностей ведения бухгалтерского учета и отличий финансового права России. По каждому виду аудиторской деятельности требуется детализация позиций аудита в нормах, методиках и стандартах, призванных решать методические, этические и другие проблемы, с которыми сталкивается аудитор.

В ходе исследования разработана методика аудиторской проверки достоверности отчетности экономических субъектов, имеющая практическую значимость для аудиторов как внешних, при их проверках достоверности отчетности юридических лиц, так и внутренних, при осуществлении

плановых проверок подразделений, подготовки своих предприятий к независимым внешним аудиторским проверкам.

Необходимость разработки данной рабочей методики определяется рядом обстоятельств:

1) потребностью пользователей (внешних и внутренних) в аудиторски удостоверенной финансовой информации;

2) необходимостью введения требований об обязательном аудиторском удостоверении достоверности отчетности, зафиксированных в ряде нормативных документов, в частности Законе № 129-ФЗ, Временных правилах аудиторской деятельности в Российской Федерации;

3) обеспечением через использование методики адекватного, глубокого и доказательного проведения аудиторской проверки и точного представления ее результатов.

Целью аудиторской проверки является экспертиза и подтверждение достоверности и реальности бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и другой бухгалтерской отчетности предприятия.

В ходе проверки аудитор решает следующие задачи:

- определяет достоверность финансовых результатов деятельности предприятия и их использования, оценивает финансовое состояние предприятия;
- устанавливает согласованность баланса с Главной книгой, формами годового отчета;
- дает аудиторское заключение о достоверности публикуемой отчетности, излагает в его общей части результаты проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Методика включает в себя шесть разделов:

1. Подготовка аудиторской проверки.
2. Нормативно-правовое обеспечение, внутрихозяйственные регламенты.
3. План работы аудитора.
4. Порядок проведения проверки (методы, систематизация материалов для заключения и предложений).
5. Обсуждение предварительных результатов проверки с руководством экономического субъекта.
6. Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности.

## 12.3. Подготовка аудиторской проверки

Подготовка аудиторской проверки — обязательный раздел рабочего внутреннего стандарта. В нем регламентируются факторы, обеспечивающие обоснованность календарно-тематического плана. В ходе подготовительной работы аудитор:

- устанавливает основные параметры состояния и деятельности аудируемого предприятия, соответствие их уставу и законодательству. На основе изучения данных годового отчета, положений об организации производства и управления, устава предприятия, пояснительной записки к годовому отчету проводит анализ организации производства и управления, специализации экономического субъекта, состояния внутреннего контроля, уровня квалификации персонала;

- осуществляет подбор необходимых законодательных и нормативных актов, инвентаризирует внутрихозяйственные регламенты на предмет их соответствия государственным нормативным актам и задачам, стоящим перед предприятием;

- оценивает факторы и зоны повышенного риска по статьям и разделам баланса. Данная работа проводится на основе опыта аудита предыдущих аналогичных проверок в данном и других предприятиях, результатов предварительного анализа организации учета, финансового положения, визуальной и счетной проверки статей баланса, анализа учетной работы;

- уточняет объекты проверки, программно-календарный план проведения аудиторской экспертизы.

Подробное содержание работ по подготовке аудиторской проверки, процедуры, методы и способы ее проведения, выходные документы, аудиторские свидетельства представляются в аудиторском стандарте и комментариях к нему.

Наметив объекты проверки, аудитор составляет план работы, который прилагается к договору на проведение экспертизы. План работы аудитора отражает основные позиции проверки в соответствии с задачами, перечень аудиторских свидетельств по каждому объекту проверки. План работы регламентирует объекты, сроки проведения проверки, содержит календарный график работ с указанием примерной трудоемкости участков проверки, состава аудиторов и других факторов.

## 12.4. Место планирования в проведении подтверждающего аудита

В правилах (стандартах) аудиторской проверки содержатся положения о необходимости планирования работы аудитора, изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, получения доказательных материалов и других необходимых процедур, связанных с аудитом финансовой отчетности.

В ходе планирования аудита затрагиваются следующие вопросы:

- существенность и аудиторский риск;
- изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- состав и объем тестов средств внутреннего контроля;
- состав и объем аналитических процедур;
- объем выборки.

Данным вопросам посвящены отдельные стандарты аудита.

Планирование аудита начинается еще до написания письма-обязательства и заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудиторской проверки, что обуславливает специфический характер ряда процедур, выполняемых на этом этапе. Оно состоит в разработке аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема работы, графиков и сроков проведения аудита, а также 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.

В ходе планирования следует соблюдать ряд принципов, к которым относятся комплексность, непрерывность и оптимальность.

Под *комплексностью* понимается взаимосвязь и согласованность всех этапов планирования. *Непрерывность* подразумевает установление сопряженных заданий группе аудиторов и увязку этапов планирования по срокам и смежным хозяйствующим субъектам. *Оптимальность* заключается в вариантности планирования для возможного выбора наилучшего варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных аудиторской организацией.

Планированию обычно уделяется наибольшая доля времени (при повторном аудите — 5–10%, при первичном аудите — 20–25% и более) от всего, которое затрачивается на аудиторскую проверку, хотя масштабы планирования в каждом конкретном случае зависят от условий работы с клиентом. Затраты времени и сил на качественное планирование работ впоследствии компенсируются за счет уменьшения затрат времени и средств непосредственно на проверку. Хорошо спланированный аудит является залогом надежных результатов проверки.

По итогам предварительного планирования аудиторская организация должна принять решение о возможности проведения аудита. При этом если данные предварительного планирования дают достаточные основания полагать, что аудиторское заключение будет отличаться от положительного или условно-положительного, об этом следует предупредить руководство экономического субъекта. Если в ходе предварительного планирования была установлена необходимость восстановления отдельных разделов учета, это должно оговариваться отдельно. Для избежания возможных недоразумений следует определить, какие услуги, сопутствующие аудиту, могут оказываться во время проведения проверки кроме непосредственно самого аудита.

По итогам предварительного планирования с руководством экономического субъекта должны быть обсуждены и согласованы также организационные вопросы, связанные с созданием нормальных условий для работы. Должны быть решены следующие вопросы:

- предоставление отдельного помещения;
- место хранения документов;
- возможность снятия копии с первичных документов;
- возможность подключения к электрической сети портативных компьютеров;
- средства телефонной и факсимильной связи.

В методику аудиторской фирмы по проведению подтверждающего аудита следует включить указания о порядке документирования работ на стадии предварительного планирования и хранения полученных результатов. Документирование всех действий аудиторской организации необходимо, что закреплено в стандартах аудита.

Кроме документального оформления результатов предварительного планирования целесообразно иметь стандартные бланки опроса экономического субъекта. Сам бланк

опроса и данные, зафиксированные в нем, будут, с одной стороны, являться элементом документирования предварительного этапа, а с другой — основой для создания других документов этапа предварительного планирования.

Исходя из данных об организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, указанных в опросном бланке на предварительном этапе планирования, следует оценить систему внутреннего контроля. Для этого следует провести тесты этой системы.

На данном этапе тесты будут направлены на получение общего представления о системе контроля. Исходя из полученной информации будет определяться объем тестов, которые будут выполняться непосредственно при аудите. В случае если оценка системы контроля, сформированная на предварительном этапе, будет отличаться от результатов, полученных при непосредственном аудите, то объем и состав тестов должны корректироваться.

В случае принятия положительного решения о возможности проведения аудиторской проверки по итогам предварительного планирования аудиторская организация должна определиться со следующими вопросами:

- а) бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита (подготовительного, основного и заключительного);
- б) предполагаемые сроки работы группы;
- в) количественный состав группы;
- г) должностной уровень членов группы;
- д) преемственность персонала группы;
- е) квалификационный уровень членов группы.

Следует отметить, что международный стандарт, посвященный вопросам планирования, не предусматривает этапа предварительного планирования. Российский стандарт в этой части содержит много дополнительного материала по сравнению с международным аналогом. Вместе с тем опыт работы российских аудиторов с западными коллегами показал, что иностранные аудиторские фирмы уделяют большое внимание предварительному знакомству с потенциальным клиентом. Внутренние правила работы таких фирм часто содержат значительные требования, по сути близкие к требованиям российского стандарта, изложенным в разделе «Содержание предварительного планирования аудита».

## 12.5. Общий план и программа подтверждающего аудита

Начиная разработку общего плана и программы аудита, аудиторская организация основывается на знаниях, полученных об экономическом субъекте на этапе предварительного планирования. Эти знания складываются исходя из информации, предоставленной клиентом на этом этапе, и о проведенных аудиторских процедурах. На этапе составления общего плана и программы аудита определяются объекты контроля и объем контрольных процедур.

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

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

В общем плане определяется способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля, оценки рисков аудита. В случае решения провести выборочный аудит аудитор формирует аудиторскую выборку в соответствии с ФПСАД № 3.

Составной частью общего плана являются положения по планированию управления и контроля качества выполняемого аудита. В общем плане стандарт рекомендует отразить:

- состав аудиторской группы, численность и квалификацию аудиторов, привлекаемых к проведению аудита;
- распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита;
- инструктирование всех членов команды 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 рабо-

чей 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 того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

При составлении общего плана определяется роль внутреннего аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе его проведения.

Стандарт предписывает составлять аудиторскую программу в виде программы тестов средств контроля и программы аудиторских процедур по существу.

Под *программой тестов средств контроля* понимается совокупность действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля состоит в том, что они помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Под *аудиторскими процедурами по существу*, которые подлежат отражению в программе аудита, ФПСАД № 3 понимает детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета.

Представляется, что в данном случае стандарт не содержит полностью тех контрольных процедур, которые может провести аудитор для формирования мнения о бухгалтерской отчетности.

Стандарт «Аудиторские доказательства» (ФПСАД № 5) говорит о том, что для обоснованного выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе аудиторских процедур, таких как:

- а) детальная проверка верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;
- б) аналитическая процедура;

в) проверка (тест) средств внутреннего контроля.

В программе аудита следует предусмотреть, какие аудиторские процедуры и в каком объеме необходимо выполнить для сбора аудиторских доказательств.

При разработке программы аудита и выбора объектов контроля и аудиторских процедур следует учитывать особенности аудита в России.

Круг реальных, а не потенциальных пользователей бухгалтерской отчетности в России и за рубежом существенно различается.

За рубежом в условиях развитого рынка ценных бумаг бухгалтерская отчетность является существенной информацией для принятия решения участниками рынка. При этом с целью привлечения новых инвесторов, повышения курса акций компании склонны к завышению своей бухгалтерской прибыли. Задачей аудита в этом случае является именно подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности и финансовых показателей деятельности.

В России рынок ценных бумаг очень мал. На нем котируются акции сравнительно небольшого числа организаций. Исходя из критериев организаций, подлежащих аудиторской проверке, большое число организаций в России подлежит обязательному аудиту. Однако реальное число негосударственных пользователей, которых могут интересовать данные бухгалтерской отчетности, невелико.

Из числа государственных органов — пользователей бухгалтерской отчетности в первую очередь следует отметить налоговые органы и органы статистики.

При представлении в налоговые органы бухгалтерской отчетности организации предъявляют также один экземпляр аудиторского заключения. Однако в практической деятельности налоговые органы не придают значения этому документу.

Органы статистики, которые должны быть заинтересованы в достоверности бухгалтерской отчетности, не интересуются этим вопросом. Правда следует отметить, что не ясно, могут ли органы статистики вообще рассматриваться в качестве пользователей бухгалтерской отчетности с точки зрения Закона № 307-ФЗ. Органы статистики обобщают экономическую информацию и не принимают на ее основе решений относительно экономического субъекта. В результате реальным лицом, заинтересованным

в результате аудита, является руководство экономического субъекта.

Бизнес в России в рамках действующего правового поля несет в себе повышенные финансовые риски по сравнению с западными странами. В связи с этим руководители организации интересуют не только данные бухгалтерской и финансовой отчетности, но и возможные финансовые риски со стороны государственных органов.

По результатам аудита может складываться такая ситуация, что в целом с учетом уровня существенности аудит проведен качественно и клиенту выдано положительное или условно-положительное заключение. При этом аудитор не заметил ряд нарушений, которые в дальнейшем привели к финансовым санкциям со стороны государственных органов. Размер финансовых санкций таков, что хотя показатели отчетности и изменяются, но остаются в пределах уровня существенности. Однако абсолютный размер финансовых санкций для организации представляется очень большим. В результате может возникнуть конфликт между руководством экономического субъекта и аудиторской организацией. И хотя аудитор сможет доказать качество своей работы, отношения с клиентом могут быть испорчены.

Сказанное не означает, что аудиторская организация в России должна более небрежно относиться к вопросу о достоверности бухгалтерской отчетности. Однако в ходе планирования аудита вопросам финансовых рисков следует уделять повышенное внимание.

В зависимости от изменений 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, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Стандарт предписывает, что по окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и завизированы.

## 12.6. Методы получения аудиторских доказательств

Для выполнения проверки операций по учету активов применяют различные методы получения аудиторских доказательств.

Для подтверждения фактического наличия активов проводят *инвентаризацию*.

Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов активов, соответствия их величине, отраженной в первичных документах и в регистрах, обычно используют *пересчет данных*.

Отражение в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальность остатков на счетах учета активов проверяют с помощью *подтверждения*.

Контроль за учетными работами и корреспонденцией счетов по движению активов выполняется путем *соблюдения правил учета хозяйственных операций*.

*Устный опрос* используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учета.

В процессе проверки операций, отраженных в первичном учете, журналах-ордерах, Главной книге, бухгалтерской отчетности, используется *прослеживание*.

При сопоставлении наличия активов в различные периоды, данных отчета о движении активов с данными бухгалтерского учета, оценке соотношений между статьями отчета можно применять *аналитические процедуры*.

Активы, как приобретенные (полученные) от других организаций, так и изготовленные силами организации, учитываются по фактической себестоимости.

Аудитор проверяет правильность формирования фактической себестоимости активов. Активы, приобретенные за плату, оцениваются в сумме фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическая себестоимость активов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации,

определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажным ценам. В этом случае разница между продажными и покупными ценами учитывается на счете «Торговая наценка».

Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Транспортные и другие расходы, связанные с обменом, присоединяются к стоимости полученных активов непосредственно или предварительно зачисляются в состав транспортно-заготовительных расходов, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Если договором мены предусмотрен обмен неравноценных товаров, разница между ними в денежной форме числится у стороны, передавшей товар большей стоимости, по дебету счета расчетов. Образовавшаяся задолженность погашается в порядке, установленном договором.

Активы, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником.

При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

Оценка активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действующему на дату принятия их к бухгалтерскому учету.

Особое внимание аудитор уделяет проверке правильности начисления резервов.

Готовая продукция отражается в балансе по фактической или нормативной производственной себестоимости, включающей в себя затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты.

Товары на предприятиях торговли, снабжения и сбыта отражаются по розничным ценам или покупной стоимости.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе по нормативной себестоимости, включая расходы по сбыту, подлежащие возмещению покупателями сверх договорной цены, если предприятие отражает реализацию продукции по мере оплаты покупателем расчетных документов.

Метод оценки активов отражается в приказе по учетной политике предприятия.

При проверке организации учета движения активов надо проконтролировать организацию складского хозяйства (наличие договоров о полной или коллективной материальной ответственности, наличие контрольных приборов и оснащение складов). Далее проверяют, как организован складской учет и как ведется контроль со стороны бухгалтерии.

Аудитор проверяет:

- правильность применения первичных документов по учету активов;
- правильность организации работ складского хозяйства;
- наличие приказа по предприятию об установлении круга лиц, которым дано право затребовать материалы, разрешить их отпуск со склада. Образцы их подписей должны быть на складе;
- наличие на предприятии номенклатуры-ценника;
- наличие материально-ответственных лиц;
- правильность оформления документов по приходу и расходу материалов;
- правильность ведения бухгалтерского учета материалов в бухгалтерии предприятия;
- правильность осуществления учета заготовления материалов;
- правильность осуществления учета реализации материалов;
- необходимость выделения в документах НДС;
- проведение на предприятии инвентаризации и оформление ее результатов.

При аудите хозяйственного инвентаря, спецодежды и спецобуви необходимо обратить внимание:

а) на обоснованность отнесения объектов к основным средствам и материалам;

б) закрепление объектов за материально-ответственными лицами, обеспечение контроля за их сохранностью по местам хранения;

в) обеспечение контроля за соблюдением нормативных сроков службы;

г) правильность исчисления износа по спецоборудованию и специнвентарю;

д) правильность осуществления учета временных приспособлений и устройств, спецодежды.

е) своевременность и полноту отражения результатов инвентаризации;

ж) правильность учета реализации;

з) наличие оперативного учета объектов;

и) обеспечение их сохранности;

к) правильность составления бухгалтерских проводок по отражению операций, связанных с учетом производственных запасов;

л) правильность ведения аналитического и синтетического учетов;

м) правильность отражения данных в Главной книге и балансе.

Затраты на строительство временных сооружений отражают на счете 23 «Вспомогательные производства». По окончании работ приспособления и устройства принимают на учет по себестоимости (если не разбирают их и не списывают).

Аудит использования материальных ресурсов включает в себя следующие виды проверки.

1. *Проверка правильности и своевременности проведения инвентаризации запасов*, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Аудитор проверяет:

- порядок и количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень запасов, проверяемых при каждой из них, и т.д.;

- схему организации текущего контроля за сохранностью запасов, оперативного выявления возможных расхождений между данными бухгалтерского учета и их фактическим наличием по отдельным наименованиям и (или) группам в местах хранения и эксплуатации;

- специфику деятельности в организации и состав рабочих инвентаризационных комиссий;

- порядок отражения в бухгалтерском учете выявленных при инвентаризации расхождений между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета.

2. Проверка правильности учета активов в бухгалтерской службе. Аудитор проверяет:

- своевременность сдачи в бухгалтерию первичных учетных документов по движению материальных ценностей на складах (кладовых) подразделений организации;
- действенность проверки бухгалтерской службой организации первичных учетных документов с точки зрения правильности их оформления и законности совершенных операций;
- порядок организации аналитического учета материалов (количественный и суммовой учет) (на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом).

3. Проверка правильности учета НДС по приобретенным активам.

4. Проверка правильности учета тары, как возвратной, так и невозвратной.

5. Проверка обоснованности оценки и учета готовой продукции.

6. Проверка полноты и точности организации аналитического бухгалтерского учета товаров в подразделениях, осуществляющих торговую деятельность.

Аудитор должен провести проверку учета активов на забалансовых счетах, открытых предприятием. По результатам проверки операций с активами аудитор составляет аудиторское доказательство, в котором излагаются результаты проверки. В зависимости от масштабов проверяемых операций в нем следует выделить разделы по каждому виду активов.

## 12.7. Порядок проведения подтверждающего аудита

В ходе проверки аудитор использует рабочие документы, разработанные аудиторской фирмой, в которых фиксируется полная и детальная информация по результатам проверки, составляются аудиторские свидетельства, обобщаются результаты. Аудиторская фирма должна давать аудиторам рекомендации по использованию рабочих документов проверки (журнал работ, бланки для тестов и др.).

Объекты аудиторской проверки определяются в соответствии с задачами и целями экспертизы. Для достижения доказательности в аудиторский стандарт вносится перечень конкретных объектов проверки и определяется состав аудиторских свидетельств.

Аудитор начинает проверку с оценки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта, определяет ответственность исполнительного органа за организацию и состояние внутреннего контроля, определяет степень пригодности данных, полученных при внутреннем контроле для внешнего аудита. В аудиторском свидетельстве «Система внутреннего контроля» аудитор дает общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта, описывает выявленные в ходе аудита существенные несоответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта.

Для проведения экспертизы отчетных данных по разделам и статьям баланса аудитор обследует кассу и кассовые операции, банковские, расчетные документы, использование и сохранность товарно-материальных ценностей, проверяет правильность оценки и переоценки основных средств, точность начисления износа, проводит анализ выявленных ошибок по разделам и статьям баланса.

По результатам проверки составляются аудиторские свидетельства, являющиеся составными элементами аналитической части аудиторского заключения:

- соблюдение действующего порядка ведения кассовых операций и их учета;
- достоверность данных первичных документов, полнота и точность отражения в учете расчетных операций;
- соблюдение установленного порядка учета и списания материальных ценностей на складах и в бухгалтерии;
- соблюдение установленного порядка учета основных средств, начисления износа, обоснованность списания расходов на ремонт;
- фактические размеры ошибок в сопоставлении с предельно допустимыми (максимальными, минимальными) по разделам и статьям баланса.

Экспертиза достоверности бухгалтерской отчетности включает в себя проверку достоверности финансовых результатов деятельности. Для ее осуществления тестируются: порядок учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции; порядок формирования и распределения финансовых результатов; проводится финансовый анализ деятельности. Состав аудиторских свидетельств по данному объекту проверки следующий:

- обоснованность отнесения затрат на производство;
- полнота учета выручки от реализации продукции, работ, услуг;
- точность определения размера прибыли и ее облагаемой налогом части;
- своевременность и полнота взносов в бюджет налогов, правильность распределения прибыли и обоснованность ее распределения;
- общая оценка финансового состояния;
- оценка платежеспособности и финансовой устойчивости;
- оценка кредитоспособности, ликвидности баланса.

Данный раздел аудиторской проверки наиболее ответственный, так как определяет взаимоотношения с государством по налогам и упущения бухгалтера могут обернуться большими финансовыми потерями, штрафными санкциями. Аудитор обследует достоверность себестоимости и ее составных элементов, их соответствие действующим нормативным актам. Аудитор последовательно проверяет все элементы себестоимости. Особого внимания заслуживает проверка затрат, по которым установлены лимиты, нормы, нормативы. Себестоимость продукции, как правило, представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, но для целей налогообложения произведенные фактические затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

При обследовании обоснованности формирования финансовых результатов аудитор проводит экспертизу достоверности прибыли (убытков) от реализации продукции, основных средств, иного имущества предприятия, его доходов и расходов от внереализационных операций.

Определение достоверности финансовых результатов является составной частью проведения экспертизы достоверности отчетности, но может быть и отдельным объектом проверки. Именно такая тематика наиболее часто заказывается экономическими субъектами — клиентами аудиторских фирм.

Финансовый анализ деятельности — необходимый объект аудиторской экспертизы. Проведение его может осуществляться также в составе аудита хозяйственной деятельности, оценки эффективности работы предприятия

или административного управления. Его включение в аудиторский стандарт обусловливается традиционно отсталым участком этой работы в организациях, спросом на его результаты со стороны руководства для принятия управленческих решений, отсутствием навыков у финансовых работников обеспечивать его регулярное проведение. Результаты финансового анализа интересны как собственникам экономического субъекта, так и заимодавцам (например, банкам), поставщикам, клиентам, покупателям, продавцам, налоговым и другим проверяющим органам. Проводя экономический анализ, аудитор дает общую оценку финансового состояния, оценивает платежеспособность и финансовую устойчивость, кредитоспособность, ликвидность баланса.

Определение согласованности баланса с Главной книгой, другими разделами отчета — следующий этап экспертизы. Аудитор проверяет:

- обоснованность оценки статей баланса в соответствии с инструкцией о порядке заполнения форм годового отчета;
- правильность заполнения учетных регистров и первичных документов;
- согласованность баланса с регистрами бухгалтерского учета, Главной книгой, периодическими балансами.

При осуществлении проверки аудитор руководствуется основными нормативными и законодательными актами, важнейшие из которых представлены в финансовом и налоговом законодательстве. Перечень нормативно-правовых актов целесообразно поместить в аудиторский стандарт.

В следующем разделе заключения аудитор излагает общие результаты проверки соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций, где описывает цель и характер рассмотрения соответствия ряда совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций применяемым законодательным и нормативным актам; дает общую оценку соответствия, описывает выявленные в ходе аудита существенные несоответствия в совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операциях применимому законодательству. Аудитор определяет меру ответственности организации и должностных лиц за несоблюдение законодательства. Результаты данного раздела отражаются в аудиторском свидетельстве «Соблюдение

экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственной операции».

Масштабы охвата аудитором учетных операций определяются в зависимости от уровня ведения учета, начиная с первичного в низовых подразделениях, состояния документальной дисциплины, правильность ведения бухгалтерского учета, действенности внутреннего контроля. При подготовке аудиторов, а также при повышении их квалификации должны даваться рекомендации по правилам соблюдения стандартов, их применению к статьям финансовых отчетов, технике аудита, специфике аудита в различных отраслях экономики.

Следующий раздел методики отражает порядок проведения аудиторской проверки, ее методы, систематизацию материалов для заключения. Точное соблюдение приемов и правильный выбор методов определяют результативность проверки и, следовательно, степень выполнения аудитом защитных функций. Аудитор в зависимости от вида проверки и конкретной ситуации на предприятии выбирает методы (приемы, способы) ее проведения, важнейшими среди которых являются документальные, органолептические и расчетно-аналитические.

**Документальные методы** предусматривают доскональную проверку документов, а именно:

- формальную — проверка документов по форме и соблюдению правил их оформления и заполнения;
- логическую — проверка документов, бухгалтерских записей, регистров на соответствие правилам и нормам бухгалтерского учета и финансового законодательства;
- встречную — проверка корреспондирующих счетов, правильности отражения в учетных регистрах и аналитическом учете записей по одним и тем же операциям;
- сверку расчетов с дебиторами и кредиторами — подтверждение состояния расчетов с конкретными партнерами по бизнесу;
- арифметическую (счетную) — проверка точности произведенных в документах и регистрах расчетов;
- взаимный контроль операций, отраженных в различных документах и регистрах;
- хронологическую проверку операций по датам их совершения.

**Органолептические методы** предполагают проверку, проводимую с помощью органов чувств, в том числе:

- инвентаризацию;
- контрольные замеры;
- выборочные и сплошные наблюдения;
- технологический контроль;
- экспертизу.

**Расчетно-аналитические** методы включают в себя:

- анализ информации, содержащейся в бухгалтерских и отчетных документах, и сопоставление ее с фактическими данными;
- функциональный, детальный анализ хозяйственной деятельности;
- статистические расчеты.

Источниками информации для проведения экспертизы являются:

- 1) законодательные и нормативные акты, инструктивный материал;
- 2) нормативно-справочная, нормативно-правовая документация;
- 3) планово-нормативная информация;
- 4) техническая документация;
- 5) первичная документация;
- 6) отчетность материально-ответственных лиц и должностных работников;
- 7) выписки банков;
- 8) регистры аналитического и синтетического учета;
- 9) отчетность об использовании и состоянии объектов проверки.

## 12.8. Основные направления аудиторской проверки

Аудитор начинает проверку с оценки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта, определяет ответственность исполнительного органа за организацию и состояние внутреннего контроля, определяет степень пригодности данных, полученных при внутреннем контроле для внешнего аудита. В аудиторском свидетельстве «Система внутреннего контроля» аудитор дает общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта, описывает выявленные в ходе аудита существенные несоответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта.

Для проведения экспертизы отчетных данных по разделам и статьям баланса аудитор обследует кассу и кассовые операции, банковские, расчетные документы, использование и сохранность товарно-материальных ценностей, проверяет правильность оценки и переоценки основных средств, точность начисления износа, проводит анализ выявленных ошибок по разделам и статьям баланса.

По результатам проверки составляются аудиторские свидетельства, являющиеся составными элементами аналитической части аудиторского заключения:

- соблюдение действующего порядка ведения кассовых операций и их учета;
- достоверность данных первичных документов, полнота и точность отражения в учете расчетных операций;
- соблюдение установленного порядка учета и списания материальных ценностей на складах и в бухгалтерии;
- соблюдение установленного порядка учета основных средств, начисления износа, обоснованность списания расходов на ремонт;
- фактические размеры ошибок в сопоставлении с предельно допустимыми (максимальными, минимальными) по разделам и статьям баланса.

Экспертиза достоверности бухгалтерской отчетности включает в себя проверку достоверности финансовых результатов деятельности. Для ее осуществления тестируются: порядок учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции; порядок формирования и распределения финансовых результатов; проводится финансовый анализ деятельности. Состав аудиторских свидетельств по данному объекту проверки следующий:

- обоснованность отнесения затрат на производство;
- полнота учета выручки от реализации продукции, работ, услуг;
- точность определения размера прибыли и ее облагаемой налогом части;
- своевременность и полнота взносов в бюджет налогов, правильность распределения прибыли и обоснованность ее распределения;
- общая оценка финансового состояния;
- оценка платежеспособности и финансовой устойчивости;
- оценка кредитоспособности, ликвидности баланса.

Данный раздел аудиторской проверки наиболее ответственен, так как определяет взаимоотношения с государством по налогам и упущения бухгалтера могут обернуться большими финансовыми потерями, штрафными санкциями. Аудитор обследует достоверность себестоимости и ее составных элементов, их соответствие действующим нормативным актам. Аудитор последовательно проверяет все элементы себестоимости. Особого внимания заслуживает проверка затрат, по которым установлены лимиты, нормы, нормативы. Себестоимость продукции, как правило, представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, но для целей налогообложения произведенные фактические затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов.

При обследовании обоснованности формирования финансовых результатов аудитор проводит экспертизу достоверности прибыли (убытков) от реализации продукции, основных средств, иного имущества предприятия, его доходов и расходов от внереализационных операций.

Определение достоверности финансовых результатов является составной частью проведения экспертизы достоверности отчетности, но может быть и отдельным объектом проверки. Именно такая тематика наиболее часто заказывается экономическими субъектами — клиентами аудиторских фирм.

Финансовый анализ деятельности — необходимый объект аудиторской экспертизы. Проведение его может осуществляться также в составе аудита хозяйственной деятельности, оценки эффективности работы предприятия или административного управления. Его включение в аудиторский стандарт обусловливается традиционно отсталым участком этой работы в организациях, спросом на его результаты со стороны руководства для принятия управленческих решений, отсутствием навыков у финансовых работников обеспечивать его регулярное проведение. Результаты финансового анализа интересны как собственникам экономического субъекта, так и заимодавцам (например, банкам), поставщикам, клиентам, покупателям, продавцам, налоговым и другим проверяющим органам. Проводя экономический анализ, аудитор дает общую

оценку финансового состояния, оценивает платежеспособность и финансовую устойчивость, кредитоспособность, ликвидность баланса.

Определение согласованности баланса с Главной книгой, другими разделами отчета — следующий этап экспертизы. Аудитор проверяет:

- обоснованность оценки статей баланса в соответствии с инструкцией о порядке заполнения форм годового отчета;
- правильность заполнения учетных регистров и первичных документов;
- согласованность баланса с регистрами бухгалтерского учета, Главной книгой, периодическими балансами.

При осуществлении проверки аудитор руководствуется основными нормативными и законодательными актами, важнейшие из которых представлены в финансовом и налоговом законодательстве. Перечень нормативно-правовых актов целесообразно поместить в аудиторский стандарт.

В следующем разделе заключения аудитор излагает общие результаты проверки соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций, где описывает цель и характер рассмотрения соответствия ряда совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций применяемым законодательным и нормативным актам; дает общую оценку соответствия, описывает выявленные в ходе аудита существенные несоответствия в совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операциях применимому законодательству. Аудитор определяет меру ответственности организации и должностных лиц за несоблюдение законодательства. Результаты данного раздела отражаются в аудиторском свидетельстве «Соблюдение экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственной операции».

Масштабы охвата аудитором учетных операций определяются в зависимости от уровня ведения учета, начиная с первичного в низовых подразделениях, состояния документальной дисциплины, правильности ведения бухгалтерского учета, действенности внутреннего контроля. При подготовке аудиторов, а также при повышении их квалификации должны даваться рекомендации по правилам соблюдения стандартов, их применению к статьям финансовых отчетов, технике аудита, специфике аудита в различных отраслях экономики.

## 12.9. Аудит учредительных документов

Целью проверки учредительных документов и расчетов с учредителями является установление соответствия деятельности экономического субъекта юридически оформленным учредительным документам, достоверности отчетных данных по учету уставного капитала, расчетов с учредителями.

В соответствии с поставленной целью решаются следующие задачи:

- проверка юридического статуса экономического субъекта и права его функционирования, наличия учредительных документов в полном объеме;
- проверка формирования уставного капитала, его структуры, обоснованности оценки вносимых ценностей, состава учредителей и их взносов, правильности оформления бухгалтерскими документами и отражения в бухгалтерском учете;
- проверка правильности оформления изменения уставного капитала, анализ его обоснованности;
- проверка наличия государственной регистрации и лицензирования отдельных видов деятельности;
- аудит учета и выплат дивидендов, достоверность данных по учету расчетов с учредителями;
- обобщение выявленных замечаний по результатам проверки учредительных документов, формирования уставного капитала и законности осуществления отдельных видов деятельности.

Целью проверки капитала и резервов является установление достоверности и обоснованности операций и отчетных данных по счетам учета капитала и резервов.

В соответствии с поставленной целью решаются следующие задачи:

- правильность и полнота отражения на счетах учета собственных средств организации в виде добавочного капитала;
- достоверность данных по учету резервного капитала.

Аудитор проверяет наличие лицензий на ведение всех видов деятельности, разрешений на осуществление торговой деятельности, получаемое от государственных органов, соответствие определенных в них сфер, объемов и сроков, фактической деятельности. При осуществлении внешне-экономической деятельности проверяется наличие *гене-*

*ральной лицензии*, т.е. разрешения на экспорт и импорт товаров, выдаваемой, как правило, на срок до одного года; разовых разрешений на экспорт и импорт по каждой отдельной операции (сделке) на срок, необходимый для ее осуществления, но не свыше одного года. Аудитор проверяет соответствие сроков лицензии срокам сделки.

В ходе проверки аудитор проверяет достоверность и законность операций на счетах, предназначенных для обобщения информации о состоянии и движении капитала организации.

Аудитор проверяет состав учредителей, фактическое поступление вкладов учредителей, проведенное по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей, обоснованность оценки вносимых ценностей. При проверке аналитического учета по счету 80 «Уставный капитал» аудитор проверяет обеспечение информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

В ходе проверки собственного капитала аудитор должен проверить реальность операций по счету 82 «Резервный капитал», предназначенному для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала. Аудитор проверяет правильность выбранного источника для его формирования.

Отчисления в резервный капитал проводятся из прибыли после налогообложения и отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При проверке использования следует иметь в виду, что направления использования средств резервного капитала определяются учредителями и учитываются по дебету счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетами: 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.

Аудитор проверяет достоверность информации по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» в части прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результа-

там их переоценки, — в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определенлся прирост стоимости.

В акционерных обществах следует проверить обоснованность отражения на счете 83 «Добавочный капитал» суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, — в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Аудитор проверяет обоснованность списания сумм со счета. Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, — в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости;
- направления средств на увеличение уставного капитала — в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» либо счетом 80 «Уставный капитал»;
- распределения сумм между учредителями организации — в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» и т.п.

При проверке аналитического учета по счету 83 «Добавочный капитал» аудитор проверяет обеспечение учета информации по источникам образования и направлениям использования средств.

По результатам проверки учредительных документов аудиторской организацией должно быть выражено мнение относительно законности юридических документов и оценки реальной доли прибыли, причитающейся участнику общества (товариществу) в соответствии с договором.

В заключении аудиторской организации должно быть отражено мнение о том, соблюдены ли экономическим субъектом конкретные условия создания, регистрации и лицензирования деятельности.

По результатам проверки в рабочих документах аудитора дается отдельный раздел «Результаты проверки учредительных документов, формирования капитала и резервов».

## **12.10. Аудит организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудит учетной политики**

Целью аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия является знакомство с системой бухгалтерского учета, включающей в себя изучение, анализ и оценку сведений об учетной политике и основных принципах ведения и организации бухгалтерского учета и документооборота.

В соответствии с поставленной целью решаются следующие задачи по изучению, анализу и оценке следующих сторон хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта:

а) учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского учета;

б) организационная структура подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности;

в) распределение обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовки отчетности;

г) организация подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции;

д) порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, формы и методы обобщения данных таких регистров;

е) порядок подготовки периодической бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета;

ж) роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовки отчетности;

з) критические области учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок;

и) средства контроля, предусмотренные в отдельных областях системы учета.

Аудитор в ходе планирования и непосредственного проведения аудиторской проверки обязан достичь понимания системы бухгалтерского учета проверяемого экономического субъекта.

Аудиторская организация в ходе аудиторской проверки обязана проверить соответствие организации системы бухгалтерского учета проверяемого экономического субъекта

действующим нормативным документам и отразить в рабочей документации аудитора случаи отмеченных нарушений.

Следует иметь в виду, что система бухгалтерского учета экономического субъекта может считаться эффективной, если в ходе фиксации хозяйственных операций выполняются следующие требования:

а) операции в учете правильно отражают временной период их осуществления;

б) операции в учете зафиксированы в правильных суммах;

в) операции правильно и в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой отражены на счетах бухгалтерского учета;

г) зафиксированы детали операций, имеющие существенное значение для учета и отчетности;

д) ограничена возможность появления злоупотреблений.

В ходе аудиторской проверки необходимо ознакомиться с внутренними документами проверяемого экономического субъекта, касающимися организации, постановки и ведения бухгалтерского учета, и определить, в какой мере реальное состояние дел соответствует положениям вышеперечисленных документов. В необходимых случаях для такой сверки рекомендуется проследивать движение отдельных сумм в учете от первичных документов до их вклада в отчетные документы.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации предусматривает четыре уровня регулирования, из которых для экономических субъектов наиболее существенным является четвертый (низший) уровень, который включает в себя учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах.

**Учетная политика** — это совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности). Проверка соблюдения учетной политики должна предшествовать всем остальным этапам аудиторской проверки.

Прежде всего следует выяснить, имеется ли приказ по учетной политике.

Основные положения учетной политики затрагивают различные аудиторские документы, в первую очередь правила (стандарты) аудиторской деятельности, в кото-

рых имеются прямые ссылки на учетную политику. Такие ссылки имеются в более 10 действующих правил (стандартов). Например: «Планирование аудита», «Аналитические процедуры», «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита», «Понимание деятельности экономического субъекта». Задача аудитора — проанализировать и оценить элементы учетной политики и отразить это в аналитической части заключения.

Учетная политика содержит следующие основные элементы: методические, технические и организационные.

К *методическим элементам* относятся:

- способы амортизации основных средств, нематериальных активов, спецодежды и специнвентаря;
- порядок отнесения объектов, ранее числившихся в составе малоценных и быстроизнашивающихся предметов, в состав основных средств и материалов;
- оценка производственных запасов (по фактической себестоимости);
- оценка готовой продукции (по фактической себестоимости, нормативной себестоимости, плановой и производственной себестоимости, по прямым статьям затрат);
- оценка незавершенного производства (по фактической производственной себестоимости, по нормативной (плановой) себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, по фактически произведенным затратам);
- списание расходов будущих периодов в течение периода, к которому они относятся (равномерно, пропорционально объему производства);
- создание резервов предстоящих расходов и платежей;
- группировка и списание затрат на производство (по статьям калькуляции, видам продукции, базам распределения накладных (косвенных) расходов);
- признание прибыли от реализации;
- создание резервов по сомнительным долгам фондов специального назначения.

К *техническим элементам* относятся:

- рабочий план счетов;
- форма бухгалтерского учета;
- учет ремонта основных средств (с созданием ремонтного фонда или без);
- аналитический учет движения товарно-материальных ценностей (с применением оперативно-бухгалтерского и карточно-документационного методов);

- списание материалов (по себестоимости единицы запасов, средней себестоимости, способом ФИФО);
- учет выпуска готовой продукции (с использованием счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» или без него);
- учет затрат на производство и калькулирование себестоимости (нормативный, позаказный, поперечный, поиздельный);
- распределение косвенных расходов;
- сводный учет затрат на производство (по изделиям, группам изделий, заказам, попроцессный);
- порядок проведения инвентаризации.

К *организационным элементам* относятся: организационная форма бухгалтерской службы; выделение подразделений на отдельный баланс; внутрипроизводственный контроль.

По результатам аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия аудитор составляет аудиторское свидетельство как раздел аудиторского заключения. В нем излагаются результаты знакомства с системой бухгалтерского учета, оценка учетной политики, принципов ведения и организации бухгалтерского учета и документооборота. Аудитор представляет организационную структуру подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности, распределение обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовки отчетности.

Аудитор должен изложить порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, формы и методы обобщения данных, порядок подготовки периодической бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета, определить критические области учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок, средства контроля, предусмотренные в отдельных областях системы учета.

### 12.11. Аудит правильности учета активов организации

Цель аудиторской проверки операций с активами организации состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению основных средств, денежных средств, товарно-материальных ценностей, дебиторской

задолженности, проверки соблюдения экономическим субъектом установленного порядка их учета и списания, отражения в отчетности.

Аудитору следует проверить соблюдение правил учета активов с учетом их специфики и задач, стоящих перед бухгалтерской службой.

Основными задачами учета материальных активов являются:

- формирование фактической себестоимости активов;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску активов;
- контроль за сохранностью активов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;
- своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;
- проведение анализа эффективности использования активов.

Аудитор проверяет выполнение основных требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету активов:

- а) осуществляется ли сплошное, непрерывное и полное отражение движения (прихода);
- б) как осуществляется учет количества и оценка активов;
- в) оперативно ли и своевременно осуществляется учет активов;
- г) достоверны ли данные аналитического и синтетического учета;
- д) соответствуют ли данные синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца (по оборотам и остаткам);
- е) соответствуют ли данные складского учета и оперативного учета движения активов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

**Исследовательская стадия аудиторской экспертизы учета активов.** Объектами проверки учета активов организации являются:

- 1) сохранность производственных активов предприятия — хранение материальных ценностей, состояние кар-

тотеки по учету активов, изучение организации пропускной системы на предприятии, полнота и качество инвентаризации активов;

2) учет использования активов, материальных ценностей, списания недостач, потерь, хищений — проверка операций по отпуску материальных ценностей в производство и на сторону; обоснованность списания хищений, недостач, потерь материальных ценностей; данные аналитического и синтетического учета; данные бухгалтерских регистров и отчетности;

3) использование материальных ценностей — выявление неиспользуемых материалов в течение отчетного года, свыше одного года.

К *источникам информации* относятся: ПБУ 5; нормативные акты, регулирующие учет производственных запасов; выводы различных экспертиз и проверок.

**Первичная документация по учету активов и правила ее составления.** В число такой документации входят:

- приходные документы на материальные ценности (товарно-транспортная накладная, таможенная декларация, приходный ордер М-4, акт приемки материалов М-7, карточка учета МБП МБ-2, доверенность М-2 и др.);

- расходные документы (накладная на отпуск материалов на сторону М-15, лимитно-заборная карта М-8, требование-накладная М-11, карточка учета материалов М-17, акт выбытия МБП МБ-4, акт на списание МБП МБ-8 и т.д.);

- данные синтетического и аналитического учета по балансовым счетам 01, 02, 04, 05, 10—16, 41—43, 45; регистры аналитического и синтетического учета и отчетность по учету активов;

- данные учета по забалансовым счетам 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию»;

- акты ревизий и аудиторские проверки производственных запасов;

- информация правоохранительных органов;

- договоры на приобретение и реализацию ценностей.

Общие данные по учету товарно-материальных ценностей и производственных запасов проверяются по статьям раздела II баланса и по таким регистрам, как Главная книга, соответствующим машинограммам, полученным на персональных компьютерах.

## 12.12. Аудит правильности учета выручки от реализации

Для проведения аудита учета выручки от реализации необходимо определить цель аудита, основные направления проверки и источники информации.

Цель аудита операций по учету выручки от реализации — составление обоснованного мнения о достоверности и полноте информации об операциях учета прибыли, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

Основными направлениями проверки являются:

- подтверждение правильности оформления и отражения в учете операций по учету выручки от реализации;
- подтверждение расчетов налогооблагаемой базы и достоверности отражения ее в учете;
- анализ обоснованности операций по учету выручки от реализации в соответствии с налоговым законодательством;
- изучение организации аналитического учета операций по учету выручки от реализации; соответствия данных отчетности, синтетического и аналитического учета;
- подтверждение правильности оформления операций по учету прибыли (использование унифицированных форм первичной учетной документации; вопросы налогообложения);
- соблюдение графика документооборота по учету выручки от реализации.

## 12.13. Последовательность и оформление результатов аудита. Аудиторские доказательства достоверности отчетности

Аудитор должен проверить достоверность отчетности во всех существенных аспектах. В этой связи необходимо при планировании произвести расчет уровня существенности, а при формировании результатов — дать оценку обнаруженных недостатков в соответствии с уровнем существенности. В различных источниках приводятся разные по форме, но однозначные по сути описания понятия «существенность».

Совет по бухгалтерским стандартам Великобритании считает, что информация является существенной, если ее

отсутствие или искажение может повлиять на экономическое решение пользователя, основанное на финансовой отчетности. Существенность зависит от величины рассматриваемой информации в конкретных обстоятельствах ее неприведения или искажения.

Совет по стандартам финансового учета США определяет существенность как значимость пропусков или ложных заявлений в учетной информации, ввиду которой при определенном стечении обстоятельств возникает вероятность, что ее пользователь изменит свое первоначальное мнение, основанное на доверии к ней.

Исходя из приведенных трактовок, можно сделать следующие выводы.

1. Существенность не предполагает обязанность аудитора проверить бухгалтерскую отчетность организации и дать заключение о ее достоверности с точностью до единицы измерения, в которой эта отчетность составлена.

2. Существенность — это параметр возможного изменения информации, способного повлиять на мнение ее компетентного пользователя.

3. Существенность не может выражаться в постоянно существующей абсолютной цифре.

4. В каждом конкретном случае, для каждой организации существенность может быть различной.

5. Критерием оценки существенности может быть лишь то предельное значение возможной ошибки в бухгалтерской отчетности, которая может изменить ее до состояния, не позволяющего квалифицированному пользователю сделать на ее основе правильные выводы и принять экономически обоснованные решения.

Определение существенности производится аудитором в период разработки плана и программы аудита, поскольку ее уровень влияет на объем предстоящей работы и выводы, которые надлежит сделать в заключении по итогам проверки.

При подготовке общего плана аудита аудиторской организацией следует установить применимые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

Для обоснованного выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе аудиторских процедур.

Аудиторские доказательства должны быть достоверными и достаточными. Доказательства, полученные самой аудиторской фирмой, обычно более достоверные, чем доказательства, предоставленные проверяемой организацией.

Источниками получения аудиторских доказательств являются:

- первичные документы;
- регистры бухгалтерского учета;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности;
- составление документов;
- бухгалтерская отчетность.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

Аудитор также проверяет соответствие ведения бухгалтерского учета расчетов с бюджетом по НДС законодательным актам РФ.

### **12.14. Особенности оформления результатов подтверждающей аудиторской проверки**

Рабочая методика должна содержать методические подходы аудитора по оформлению и реализации результатов аудиторской проверки.

Обобщение и реализация результатов экспертизы бухгалтерской отчетности включает в себя группировку недостатков, принятие мер по промежуточным результатам экспертизы и оформление результатов экспертизы:

Группировку недостатков:

- а) хронологическую по времени совершения операций по отчетным периодам;
- б) систематизированную по задачам и объектам аудиторской проверки.

Принятие мер по промежуточным результатам экспертизы:

- а) документирование промежуточных результатов экспертизы;

б) подготовка письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита;

в) обсуждение предварительных заключений с руководством предприятия;

г) уточнение, получение дополнительной информации, внесение корректировок в учетный процесс, составление исправительных проводок.

Оформление результатов экспертизы:

а) составление аналитической части аудиторского заключения;

б) подготовка письменной информации руководству и собственникам о результатах аудиторской проверки;

в) составление аудиторского заключения для всех пользователей финансовой отчетности.

По итогам аудиторской проверки составляется аудиторское заключение. Аудиторская организация обязана представить аудиторское заключение только экономическому субъекту в согласованном количестве экземпляров и в обусловленные сторонами сроки.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская отчетность экономического субъекта с пометкой (подпись или специальный штамп аудиторской фирмы). В отчетности должны быть учтены нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, план счетов и др. Аудиторское заключение в аудиторской организации (у аудитора) хранится обычно в специальном файле и представляет полный аналог документации, переданной заказчику.

Аудиторское заключение должно выражать мнение аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Аудиторское заключение содержит три части: вводную, аналитическую и итоговую.

*Вводная часть* включает в себя все необходимые сведения об аудиторской организации или аудиторе, работающем самостоятельно. Для аудиторской фирмы указываются юридический адрес и телефоны, сведения о лицензии на право аудиторской деятельности, фамилии, имена и отчества аудиторов, принимавших участие в проведении аудита, их квалификационные аттестаты на право заниматься аудиторской деятельностью. Для аудитора, работающего самостоятельно, указываются: фамилия, имя,

отчество, стаж работы в качестве аудитора, дата выдачи лицензии и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии и номер квалификационного аттестата.

*Аналитическая часть* должна содержать: название данной части; кому адресована аналитическая часть; наименование экономического субъекта; объект аудита; общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта; общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности. Аналитическая часть может быть адресована администрации экономического субъекта.

*Итоговая часть* представляет собой мнение аудиторской организации (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Итоговая часть должна быть озаглавлена «Заключение аудиторской фирмы» или «Заключение аудитора» — для аудитора, работающего самостоятельно.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская отчетность экономического субъекта с пометкой (подпись или специальный штамп аудиторской фирмы). В отчетности должны быть учтены нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, план счетов и др. Аудиторское заключение в аудиторской организации (у аудитора) хранится обычно в специальном файле и представляет полный аналог документации, переданной заказчику.

Результаты проверки и выявленные в ходе подтверждающего аудита ошибки целесообразно систематизировать в реестре (табл. 12.1).

Таблица 12.1

### Реестр допущенных ошибок, обнаруженных в результате проведения аудиторских проверок

Ошибки, упущения, нарушения	Предложения по устранению нарушений	Экономическая эффективность
Подсобное хозяйство «Чапаевское» ОАО «Самарэнерго»		
<i>Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции</i>		
Списание затрат по фактическим расходам без учета лимита кормов, семян, что привело к их перерасходу	Установить лимиты расходов, материально заинтересовать исполнителей в их реализации	Снижение себестоимости продукции животноводства, пресечение хищений

Окончание табл. 12.1

Ошибки, упущения, нарушения	Предложения по устранению нарушений	Экономическая эффективность
Оперативный контроль расхода горюче-смазочных материалов (ГСМ) и топлива отсутствует, перерасход топлива допущен на 3,5 млн руб.	Контролировать нормы расхода ГСМ, перерасход взыскать с водителей	Возмещение перерасхода в сумме 3,5 млн руб.
Недооформлены представительские расходы на сумму 11,6 млн руб.	Оформить документы (сметы, планы)	Предотвращение штрафных санкций
<i>Налог на добавленную стоимость</i>		
Не ведется аналитический учет налога на добавленную стоимость (НДС)		Нормализация взаимоотношений с налоговой инспекцией
ОАО «Сырдел»		
Договор «Маркетинговые исследования рынка товаров, производимых и реализуемых организацией» на сумму 10 млн руб.	Затраты не могут быть включены в себестоимость, поскольку относятся к нематериальным активам. Переоформить договор с формулировкой «Проведение маркетинговых работ по анализу рынка товаров, производимых заводом». Основанием для отнесения на себестоимость являются: договор, акт приемки-сдачи работ, отчет, справка о применении полученных результатов	Предотвращение штрафных санкций
Не начислены налоги по продукции, реализуемой физическим и юридическим лицам ниже себестоимости	Доначислить НДС, налог на доходы физических лиц. Составить реестр реализаций ниже себестоимости с начислением налогов	Предотвращение штрафных санкций в сумме

## Выводы

1. Подтверждающий аудит — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

По каждому виду аудиторской деятельности требуется детализация позиций аудита в нормах, методиках и стандартах, призванных решать методические, этические и другие проблемы, с которыми сталкивается аудитор.

Аудиторские фирмы разрабатывают методики аудиторской проверки достоверности отчетности экономических субъектов для обеспечения единого подхода к проверке внутри фирмы.

2. Методика проведения подтверждающего аудита включает в себя следующие разделы:

- «Подготовка аудиторской проверки»;
- «Нормативно-правовое обеспечение, внутрихозяйственные регламенты»;
- «План работы аудитора»;
- «Порядок проведения проверки (методы, систематизация материалов для заключения и предложений)»;
- «Обсуждение предварительных результатов проверки с руководством экономического субъекта»;
- «Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности».

3. Эффективное проведение всех процедур в аудите базируется на их тщательном планировании и подготовке. Планирование является первым (начальным) этапом подтверждающего аудита.

4. В ходе планирования следует соблюдать ряд принципов, к которым относятся комплексность, непрерывность и оптимальность.

5. Работа с экономическим субъектом должна начинаться с предварительного планирования. На этом этапе происходит знакомство аудиторской организации с ее потенциальным клиентом и осуществляется предварительное изучение клиента.

По прошествии этапа предварительного планирования аудиторская фирма должна принять решение:

- о принципиальной возможности аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
- принципиальной возможности сотрудничества с экономическим субъектом;
- наличии в аудиторской организации необходимых ресурсов для качественного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

6. В случае принятия положительного решения о возможности проведения аудиторской проверки по итогам предварительного планирования аудиторская организация должна определиться со следующими вопросами:

- а) бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита (подготовительного, основного и заключительного);

- б) предполагаемые сроки работы группы;
- в) количественный состав группы;
- г) должностной уровень членов группы;
- д) преемственность персонала группы;
- е) квалификационный уровень членов группы.

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

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

8. В ходе проверки аудитор использует рабочие документы, разработанные аудиторской фирмой, в которых фиксируется полная и детальная информация по результатам проверки, составляются аудиторские свидетельства, обобщаются результаты.

9. Объекты аудиторской проверки определяются в соответствии с задачами и целями экспертизы. Целью проверки учредительных документов и расчетов с учредителями является установление соответствия организации деятельности экономического субъекта юридически оформленным учредительным документам, достоверности отчетных данных по учету уставного капитала, расчетов с учредителями.

10. Юридический статус экономического субъекта и права его функционирования определяются наличием учредительных документов, зарегистрированных государством. Аудитор проверяет устав организации, учредительный договор, свидетельство о государственной регистрации в органах статистики, налоговой инспекции, внебюджетных фондах, протоколы собраний, документы приватизации, патенты для субъектов малого предпринимательства, договоры банковских счетов и вкладов, проспекты эмиссии, приказы, распоряжения, внутренние положения и др. В заключении аудиторской организации должно быть отражено мнение о том, соблюдены ли экономическим субъектом конкретные условия создания, регистрации и лицензирования деятельности.

11. Целью аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия является знакомство с системой бухгалтерского учета, включающей в себя изучение, анализ и оценку сведений об учетной политике и основных принципах ведения и организации бухгалтерского учета и документооборота. Аудиторская организация в ходе аудиторской проверки обязана проверить соответствие организации системы бухгалтерского учета проверяемого экономического субъекта действующим нормативным документам и отразить в рабочей документации ауди-

тора случаи отмеченных нарушений. По результатам аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия аудитор составляет аудиторское свидетельство как раздел рабочих документов аудитора. В нем излагаются результаты знакомства с системой бухгалтерского учета, оценка учетной политики, принципов ведения и организации бухгалтерского учета и документооборота. Аудитор представляет организационную структуру подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности, распределение обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовки отчетности.

12. Аудитор должен изложить порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, формы и методы обобщения данных, порядок подготовки периодической бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета, определить критические области учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок, средства контроля, предусмотренные в отдельных областях системы учета.

13. При проведении аудита сохранности, учета и использования активов аудитор проверяет обеспечение контроля за наличием и сохранностью активов; правильностью отнесения предметов к основным средствам, оценку активов в учете; оформление и отражение в учете износа и ремонтов основных средств; правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию активов; эффективности использования активов; правильность отражения данных о наличии и движении основных средств и активов в бухгалтерском учете и отчетности.

14. При проверке правильности начисления амортизации основных средств исследуются применяемые нормы амортизации основных средств и нематериальных активов, точность их определения.

15. При проверке операций по приобретению и движению нематериальных активов аудитор проверяет правильность и обоснованность принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных.

16. Обобщение и реализация результатов экспертизы бухгалтерской отчетности включает в себя группировку недостатков (хронологическую по времени совершения операций по отчетным периодам; систематизированную по задачам и объектам аудиторской проверки); принятие мер по промежуточным результатам экспертизы, документирование промежуточных результатов экспертизы; подготовку письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита; обсуждение предварительных заключений с руководством предприятия; уточнение, получение дополнительной информации, внесение корректировок в учетный процесс, составление исправительных проводок; оформление результатов экспертизы (составление аудиторского заключения, письменной информации руководству и собственникам о результатах аудиторской проверки).

### Вопросы для самопроверки

1. Что представляет собой подтверждающий аудит?
2. Какие подходы могут осуществлять аудиторские фирмы при разработке методики проведения подтверждающего аудита?
3. Для каких целей аудиторские фирмы разрабатывают методики аудиторской проверки достоверности отчетности экономических субъектов?
4. Что включает в себя методика проведения подтверждающего аудита?
5. Как осуществляется планирование подтверждающего аудита?
6. Что включает в себя общий план подтверждающего аудита?
7. Что входит в программу подтверждающего аудита?
8. Какие рабочие документы использует аудитор в ходе подтверждающего аудита?
9. Какие документы подтверждают юридический статус экономического субъекта и право его функционирования?
10. Как проводится проверка формирования уставного капитала, его структуры?
11. Как выполняется проверка правильности оформления изменения уставного капитала, анализ его обоснованности?
12. Как проводится аудит активов организации?
13. Как осуществляется аудит организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля?
14. Что предусматривает аудит учетной политики?
15. Как проводится аудит активов организации?
16. Каковы особенности оформления результатов подтверждающей аудиторской проверки?
17. Что предусматривает этап обобщения и реализации результатов экспертизы бухгалтерской отчетности?

### Тесты

1. На привлечение к проверке эксперта требуется согласие организации, в отношении которой проводится аудит:
  - а) да;
  - б) нет.
2. Значение уровня существенности для аудиторской проверки должны определить:
  - а) по завершению аудиторской проверки и составления аудиторского заключения;
  - б) во время проведения аудиторской проверки.
  - в) по завершению этапа планирования аудиторской проверки.

3. Руководитель аудиторской организации должен утверждать значение уровня существенности, установленное на этапе планирования, и осуществлять его корректировку в ходе проверки:

- а) да;
- б) нет.

4. Вносимые в план аудита изменения и причины таких изменений необходимо:

- а) подробно документировать;
- б) документировать только при согласии клиента.

5. Программа аудита может пересматриваться при изменении:

- а) состава аудиторских процедур;
- б) состава проверяющих аудиторов;
- в) условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур.

6. Аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности и аудиторский риск, позволяющий считать финансовую (бухгалтерскую) отчетность достоверной:

- а) в ходе проверки бухгалтерской отчетности;
- б) на этапе выборочной проверки первичных документов клиента;
- в) при подготовке общего плана и программы аудита.

7. Аудиторская организация определяет способ проведения аудита:

- а) в договоре на обязательную аудиторскую проверку;
- б) письме-обязательстве на проведение аудита;
- в) общем плане аудита.

8. Программу аудита следует составлять:

- а) как текстовое описание предстоящих действий аудиторов по выполнению плана аудита;
- б) в виде программы тестов средств контроля и программы аудиторских процедур по существу.

9. При планировании аудита субъектов малого предпринимательства значение риска необнаружения обычно должно быть:

- а) ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов;
- б) выше, чем для средних и крупных экономических субъектов.

10. Ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита несет:

- а) аудитор;
- б) должностные лица аудируемого лица;
- в) это определяет договор на проведение аудита.

11. При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание общие экономические факторы и условия отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица:

- а) нет;
- б) да;
- в) по усмотрению руководителя аудиторской проверки.

12. При разработке общего плана аудита аудитор должен принимать во внимание возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом:

- а) нет;
- б) да;
- в) в зависимости от оценки ситуации аудируемым лицом.

13. При разработке плана аудита аудитору необходимо учитывать ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита:

- а) да;
- б) нет;
- в) при условии, что такие оценки можно получить.

14. При разработке общего плана аудита аудитор должен принимать во внимание установление уровней существенности для аудита:

- а) нет;
- б) да;
- в) если это предусмотрено правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора.

### Задания для контроля знаний

1. 17 октября предприятием в банке были получены 15 тыс. руб. на хозяйственные нужды. Указанная сумма оприходована по кассе 18 октября и выдана под отчет. 19 октября получены 120 тыс. руб. на выдачу заработной платы. В течение трех дней заработная плата была выплачена.

Назовите нарушения кассовой дисциплины, которые были обнаружены при проведении аудиторской проверки.

2. Предприятие создает товарный знак. Стоимость услуг агентства по разработке товарного знака — 300 тыс. руб., НДС — 60 тыс. руб., сбор за регистрацию товарного знака — 50 тыс. руб. В учетных регистрах сделаны записи:

Д 60 — К 51 — 300 000 руб. — оплачен счет поставщика;

Д 08 — К 60 — 300 000 руб. — акцептован счет поставщика;

Д 19 — К 60 — 54 000 руб. — отражен НДС, выделенный в счете поставщика;

Д 76 — К 51 — 50 000 руб. — оплачены услуги рекламного агентства;

Д 26 — К 76 — 50 000 руб. — списана стоимость услуг рекламного агентства;

Д 04 — К 08 — 300 000 руб. — объект нематериальных активов введен в эксплуатацию;

Д 68 — К 19 — 54 000 руб. — предъявлен к возмещению НДС.

Оцените ситуацию. Дайте рекомендации.

3. По договору купли-продажи предприятие приобрело право пользования базой данных. Сумма оплаты составила 12 000 руб.

Право пользования базой данных оприходовано как нематериальные активы.

В бухгалтерском учете данная операция отражена следующим образом:

Д 60 — К 51 — 10 000 руб. — оплачено с расчетного счета;

Д 08 — К 60 — 10 000 руб. — приобретена база данных;

Д 04 — К 08 — 5000 руб. — приняты к учету права на использование базы данных;

Д 19 — К 76 — 2000 руб. — отражен НДС.

Оцените ситуацию. Дайте рекомендации.

4. В декабре по требованиям-накладным списана краска: в основное производство — 400 банок для окраски выпускаемой продукции; спортзал — 20 банок для текущего ремонта; вспомогательное производство — 10 банок.

В бухгалтерии сделаны следующие проводки:

Д 20 — К 10 — 66 450 руб.;

Д 26 — К 10 — 3500 руб.;

Д 23 — К 10 — 1750 руб.;

Д 26 — К 16 — 717 руб.

По данным аналитического учета на счете 10 «Материалы» на 1 декабря числится 70 банок краски по 3 кг на сумму 11 200 руб. На счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» — 420 руб. В декабре получено 400 банок краски по цене 180 руб. за банку.

Проведите аудит списания краски. Составьте аудиторскую справку по результатам проверки для включения в аудиторское заключение.

## Глава 13

# ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИ СОПРОВОЖДАЮЩЕМ (КОНСУЛЬТАЦИОННОМ) АУДИТЕ

---

### Основные понятия

Анализ финансовой отчетности. Бухгалтерский аутсорсинг. Договор между компанией-клиентом и аутсорсером. Особенности аудита при формировании отчетности организации другой организацией. Сопровождающий (консультационный) аудит

---

### 13.1. Виды услуг при сопровождающем (консультационном) аудите

В эпоху всеобщей интеграции и глобализации, информационной революции и динамично развивающейся экономики России все более широкое развитие получает сопровождающий (консультационный) аудит. На рынке появилось множество продавцов этих услуг и в особенности предложений по ведению учета и бухгалтерского сопровождения деятельности компании-клиента вместо содержания своего штата финансовой (бухгалтерской) службы. Под *бухгалтерским аутсорсингом* подразумевается ведение бухгалтерского, налогового учета, а также составление бухгалтерской и налоговой отчетности (рис. 13.1).

Аутсорсинг бухгалтерского и налогового учета сопряжен с разнообразными рисками для компании-клиента, начиная с предмета договора и постановки задач и заканчивая определением оптимальной цены договора и ответственности сторон. В итоге возникновение этих рисков ранжируется следующим образом:

- выбор компании-аутсорсера;
- ценообразование;
- вид и предмет договора;



**Рис. 13.1. Общепринятая классификация видов бухгалтерских услуг при сопровождающем (консультационном) аудите (аутсорсинг)**

- ответственность компании-аутсорсера;
- аудит отчетности компании-клиента.

О профессиональном уровне аутсорсера свидетельствуют его самостоятельное понимание, восприятие как обязанность и фактическое исполнение всех процедур по подготовке документов и контролю процессов, сопутствующих или формирующих базу для ведения учета и составления отчетности компании-клиента. От аутсорс-

сера требуется (и он должен это знать) не только записать правильные проводки, заполнить учетные регистры и сформировать бухгалтерскую и налоговую отчетность, но и составить другую отчетность в соответствии с требованиями законодательства, еще проверить наличие и правильность составления первичных документов, а при необходимости оформить их. Наличие правильно оформленных первичных документов требуют Закон № 129-ФЗ и Налоговый кодекс РФ.

Степень профессионализма аутсорсера заключается в правильности оформления необходимых и достаточных первичных документов, фиксирующих сделки, а также в дальнейшей интерпретации в соответствии с действующим законодательством на документальной основе информации, отображаемой по соответствующим графам в формах отчетности.

При сопровождающем (консультационном) аудите выполняются следующие виды услуг:

- разработка учетной системы, учетные политики, рабочий план счетов и альбом типовых хозяйственных операций, автоматизация учета, восстановление учета, ведение учета и формирование отчетности, сопровождение и консультирование, регулярные услуги;
- формирование отчетности: бухгалтерской, налоговой, статистической, по МСФО, управленческой, в Пенсионный фонд РФ по персонифицированному учету, специальной;
- работа с внешними контролирующими органами: камеральные проверки, налоговые проверки, аудиторские проверки, представительство в суде, проверки другими контролирующими органами;
- формирование пакета первичных документов: документы по учету и движению персонала, инвентаризация активов и обязательств, сверка расчетов с контрагентами, контроль движения внутренних документов, представительство.

Виды и формы ответственности: деловая репутация, по претензиям налоговых органов, дополнительная ответственность (штрафные санкции), застрахованная ответственность (в части аудиторских услуг).

### 13.2. Ответственность компании-аутсорсера. Ценообразование

В условиях договора между компанией-клиентом и аутсорсером юридически обоснованы права, обязанности и ответственность сторон. Качество оказанных аутсорсинговых услуг по ведению учета проверяется временем, и зачастую ответственность компании-клиента по итогам контроля результатов выполненных услуг наступает значительно позже. Отношения между сторонами регулируются в рамках договора возмездного оказания услуг в соответствии с гл. 39 ГК РФ. Ответственность аутсорсера сводится лишь к риску потери своей деловой репутации. В такой ситуации компания-клиент доверяется честности и порядочности руководства аутсорсера, предполагая, что аутсорсинговая компания помимо соблюдения национального законодательства функционирует и в соответствии с международными требованиями и понятиями в отношении СВК и управления рисками.

Выгоды клиента при сопровождающем (консультационном) аудите состоят не столько в получении значительных экономических выгод при аутсорсинге по ведению учета и формированию отчетности за счет того, что эти услуги будут дешевле в плане затрат, чем содержание своего штата финансовой (бухгалтерской) службы. Прежде всего клиент получает выгоды не от цены как абсолютного показателя, а от качества оказанных услуг. При этом под *качеством оказанных услуг* понимается в первую очередь своевременная и достоверная отчетность компании-клиента.

Необходимым условием качественных услуг по ведению учета и составлению отчетности является высококвалифицированный персонал. Как минимум, в команде аутсорсера должны присутствовать налоговый эксперт, аттестованный аудитор, юрист, специалист по информационным технологиям, сертифицированные профессиональные бухгалтеры. Кроме того, наблюдается тенденция к росту спроса на услуги по ведению учета и составлению отчетности по международным стандартам финансовой отчетности (IFRS, US GAAP). В этом случае в команде аутсорсера должен присутствовать специалист соответствующего профиля и квалификации.

Расходы по персоналу, как правило, в среднем составляют 60—80% всех затрат аутсорсера. Кроме того, для орга-

низации работы необходимо ежемесячно нести расходы на содержание рабочего офиса: мебель и технику; компьютеры и другую электронику; программное обеспечение; правовые базы; канцелярские и прочие сопутствующие товары; аренду, коммунальные услуги, услуги коммуникаций, текущий ремонт помещения и оборудования, а также представительские и другие непредвиденные расходы.

### 13.3. Аудит отчетности компании-клиента

При аудите отчетности аудитор должен будет получить различные доказательства ее достоверности. Аудитор обязан провести необходимые процедуры в отношении не только самой компании-клиента, но и других лиц, непосредственно принимавших участие в формировании отчетности, т.е. аутсорсера, даже если последний не уполномочен в авторизации транзакций.

Согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация» (утверждено постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696), если отчетность компании-клиента составляется с помощью специализированной организации-аутсорсера, то влияние системы ее внутреннего контроля на отчетность компании-клиента может оцениваться как существенное (максимальное) и, как следствие, аудитору необходимо максимально использовать различные средства контроля для оценки связанных с этим рисков. Стандарты аудита в части понимания рисков СВК аутсорсера при проведении аудита отчетности компании-клиента достаточно требовательны к действиям внешнего аудитора. Чтобы правильно спланировать аудит и разработать эффективный подход к его проведению, аудитор, руководствуясь ФПСАД № 25 (или МСА 402), определяет, какое влияние аутсорсинговая компания (аутсорсер) оказывает на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля компании-клиента (аудируемого лица). Риски системы внутреннего контроля аутсорсера аудитор оценивает на основе анализа информации, полученной из заключения внешнего аудитора аутсорсера о СВК, а при недостаточности такой информации самостоятельно проводит дополнительные

процедуры тестирования СВК. Заключение внешнего аудитора о системе внутреннего контроля компании-аутсорсера в соответствии с положениями ФПСАД № 25 может быть представлено как описательное или описательно-оценочное.

Таким образом, выбор аутсорсера для компании-клиента позволит получить достоверную и своевременную бухгалтерскую, управленческую и налоговую отчетность, минимизировать не только налоговые риски, но и административную и уголовную ответственность.

## Выводы

1. Под бухгалтерским аутсорсингом подразумевается ведение бухгалтерского, налогового учета, а также составление бухгалтерской и налоговой отчетности. Аутсорсинг бухгалтерского и налогового учета сопряжен с разнообразными рисками для компании-клиента, начиная с предмета договора и постановки задач и заканчивая определением оптимальной цены договора и ответственности сторон.

2. Выгоды клиента при сопровождающем (консультационном) аудите состоят не столько в получении значительных экономических выгод при аутсорсинге по ведению учета и формированию отчетности за счет того, что эти услуги будут дешевле в плане затрат, чем содержание своего штата финансовой (бухгалтерской) службы, а от качества оказанных услуг. При этом под качеством оказанных услуг понимается в первую очередь своевременная и достоверная отчетность компании-клиента.

3. В условиях договора между компанией-клиентом и аутсорсером юридически обоснованы права, обязанности и ответственность сторон.

4. При аудите отчетности аудитор должен будет получить различные доказательства ее достоверности. Аудитор обязан провести необходимые процедуры в отношении не только самой компании-клиента, но и других лиц, непосредственно принимавших участие в формировании отчетности, т.е. аутсорсера, даже если последний не уполномочен в авторизации транзакций.

## Вопросы для самопроверки

1. Что представляет собой бухгалтерский аутсорсинг?
2. Какие риски возникают при аутсорсинге бухгалтерского и налогового учета?
3. В чем состоят выгоды клиента при сопровождающем (консультационном) аудите?

4. Каковы основные условия договора между компанией-клиентом и аутсорсером?

5. Какие процедуры следует провести при использовании организацией аутсорсера при составлении отчетности?

6. Имеется ли необходимость знакомства аудитора с балансом клиента и оценки его финансового состояния?

7. Какие подходы могут осуществлять аудиторские фирмы при разработке методики проведения подтверждающего аудита?

## Тесты

1. Под бухгалтерским аутсорсингом подразумевается ведение:  
а) бухгалтерского учета, а также составление бухгалтерской отчетности;

б) налогового учета, а также составление налоговой отчетности;  
в) бухгалтерского, налогового учета, а также составление бухгалтерской и налоговой отчетности.

2. При сопровождающем (консультационном) аудите выполняются:

а) разработка учетной системы, учетные политики, рабочий план счетов и альбом типовых хозяйственных операций, автоматизация учета, восстановление учета, ведение учета и формирование отчетности, сопровождение и консультирование, регулярные услуги;

б) разработка учетной системы, учетные политики, рабочий план счетов и альбом типовых хозяйственных операций;

в) автоматизация учета, восстановление учета, ведение учета и формирование отчетности, сопровождение и консультирование, регулярные услуги.

3. При сопровождающем (консультационном) аудите возникают виды и формы ответственности:

а) деловая репутация, по претензиям налоговых органов, дополнительная ответственность (штрафные санкции), застрахованная ответственность (в части аудиторских услуг);

б) по претензиям налоговых органов;

в) дополнительная ответственность (штрафные санкции), застрахованная ответственность (в части аудиторских услуг).

4. В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация» аудитор определяет:

а) какое влияние специализированная организация оказывает на системы бухгалтерского учета;

б) какое влияние специализированная организация оказывает на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируе-

мого лица с целью правильного планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению;

в) уровень взаимодействия системы внутреннего контроля аудируемого лица с системами учета и контроля специализированной организации.

5. В ходе изучения аудируемого лица и лиц, оказывающих ему услуги, аудитору требуется определить значимость деятельности специализированной организации для аудируемого лица и аудита. С этой целью аудитору необходимо (если это уместно) рассмотреть:

а) характер услуг, предоставляемых специализированной организацией;

б) условия договора и особенности взаимоотношений между аудируемым лицом и специализированной организацией;

в) уровень взаимодействия системы внутреннего контроля аудируемого лица с системами учета и контроля специализированной организации;

г) средства внутреннего контроля аудируемого лица, имеющие отношение к деятельности специализированной организации (средства контроля за обработкой хозяйственных операций специализированной организацией и анализ аудируемым лицом рисков, связанных с использованием услуг специализированной организации, и способов минимизации таких рисков);

д) возможности специализированной организации и ее финансовую стабильность, в том числе последствия возможной не состоятельности или прекращения ее деятельности в отношении аудируемого лица;

е) сведения о специализированной организации;

ж) сведения об используемых специализированной организацией средствах контроля, применяемых в компьютерных системах обработки данных.

6. Аудитор рассматривает информацию, содержащуюся в аудиторских заключениях, подготовленных аудиторами специализированной организации, внутренними аудиторами или контролирующими органами:

а) в качестве источника сведений о надежности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля специализированной организации;

б) как оценку риска системы внутреннего контроля;

в) как средство контроля специализированной организации.

7. Если аудитор приходит к заключению о том, что деятельность специализированной организации является важной для аудируемого лица и представляет интерес для изучения в ходе аудита:

а) аудитор получает в достаточной степени понимание деятельности аудируемого лица и лиц, оказывающих ему услуги, включая систему внутреннего контроля, с целью оценки риска появления существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности и планирования необходимых аудиторских процедур с учетом данного риска;

б) аудитор получает в достаточной степени понимание деятельности аудируемого лица;

в) аудитор получает в достаточной степени понимание деятельности лиц, оказывающих ему услуги.

### Задание для контроля знаний

В ЗАО «Восход» кассиром работает А. В. Иванова. При поступлении на работу она дала обязательство кассира, в котором указала, что если по своей небрежности или неосторожности причинит ущерб ЗАО «Восход», то обязуется возместить его в полном объеме, выполнять установленные правила ведения кассовых операций, а также несет ответственность за их нарушение.

Касса находится в специальном помещении, где имеется сейф для хранения денег. Окна кассы не оборудованы железными решетками, сигнализация отсутствует.

При просмотре аудитором кассовой книги установлено, что она пронумерована, прошнурована, скреплена печатью, в записях допущены исправления без подписи кассира.

Книга регистрации приходных и расходных кассовых ордеров ведется небрежно. Кассир А. В. Иванова при доставке денег из банка пользуется общественным транспортом.

В кассовых документах необходимые реквизиты полностью не заполняются. Право подписи в кассовых документах имеют руководитель и главный бухгалтер (кассир, где этого требуют реквизиты документа). Однако имелись случаи, когда вместо главного бухгалтера подпись ставила кассир А. В. Иванова. На расходных документах ставит подпись руководитель предприятия.

В организации не установлены сроки внезапной ревизии, не определен состав ревизионной комиссии, внезапные ревизии не проводились.

Приказом руководителя организации установлен список лиц, которым разрешено выдавать деньги на хозяйственные нужды, но при выдаче денег не устанавливается срок, на который они выдаются.

Остатки кассы снимаются главным бухгалтером эпизодически.

На 2011 г. банком установлен лимит 20 тыс. руб., контрольно-кассовой машины в организации нет. Готовая продукция продается за наличный и безналичный расчет. Сотрудники ЗАО «Восход» от сторонних организаций деньги по доверенности не получают. Журнал выданных доверенностей ведется.

1. Определите, какие нарушения кассовой дисциплины были допущены на предприятии.

2. Составьте рабочий документ аудитора с указанием выявленных нарушений со ссылкой на нормативные акты.

# **Глава 14**

## **ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ РАЗНОГО ВИДА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ. АУДИТ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

---

### **Основные понятия**

Аудит в финансово-кредитных предприятиях. Аудит торговых организаций. Обобщение и реализация результатов экспертизы бухгалтерской отчетности. Особенности аудита экономических субъектов, относящихся к субъектам малого предпринимательства

---

### **14.1. Особенности содержания и организации аудита в финансово-кредитных предприятиях**

При проведении аудита кредитных организаций (банковских/консолидированных групп) и подготовке аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности кредитных организаций (банковских/консолидированных групп) необходимо руководствоваться федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

По итогам деятельности кредитных организаций за год аудиторские организации проводят аудиторскую проверку с целью выражения мнения о достоверности следующих публикуемых форм годового отчета, кредитных организаций: бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, данных о движении денежных средств, а также информации об уровне достаточности капитала, величине резервов на покрытие сомнительных ссуд и иных активов, составленных в соответствии с Указанием Банка России от 14 апреля

2003 г. № 1270-У «О публикуемой отчетности кредитных организаций и банковских/консолидированных групп».

Для обеспечения возможности выразить мнение о достоверности публикуемых форм годового отчета кредитных организаций аудиторские организации вправе требовать от аудируемых лиц представления всех форм годового отчета.

По итогам деятельности банковских (консолидированных) групп за год аудиторские организации проводят аудиторскую проверку с целью выражения мнения о достоверности форм публикуемой отчетности группы, а также информации о составе участников группы, уровне достаточности капитала и величине сформированных группой резервов на возможные потери по ссудам и иным активам. Аудиторские организации составляют аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности кредитных организаций (банковских/консолидированных групп) в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Мнение аудиторской организации о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности должно быть выражено в одной из следующих форм.

1. Если аудиторской организацией подтверждена достоверность отчетности и должно быть выражено безоговорочно положительное мнение, то оформляют текст следующего содержания:

По мнению аудиторской организации (указывается наименование), бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, данные о движении денежных средств и информация об уровне достаточности капитала, величине резервов на покрытие сомнительных ссуд и иных активов (консолидированный бухгалтерский баланс, консолидированный отчет о прибылях и убытках и информация о составе участников группы, уровне достаточности капитала и величине сформированных группой резервов на возможные потери по ссудам и иным активам) отражают достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение кредитной организации (банковской/консолидированной группы) (указывается наименование кредитной организации или головной кредитной организации банковской/консолидированной группы, аудит которой проводился) по состоянию на 1 января 20(XX) г.

2. Если в аудиторском заключении содержатся факты, не влияющие на аудиторское мнение, но к которым, по мнению аудиторской организации, необходимо привлечь внимание пользователей, то мнение аудиторской организации,

приведенное выше, должно быть дополнено текстом следующего содержания:

Констатируя достоверность отчетности кредитной организации (банковской/консолидированной группы), обращаем внимание на то, что (далее кратко излагается информация, к которой необходимо привлечь внимание пользователей, в том числе и в части соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица).

3. Если аудиторская организация не может по каким-либо обстоятельствам выразить безоговорочно положительное мнение о достоверности отчетности и в соответствии с суждением аудиторской организации данные обстоятельства оказывают либо могут оказать существенное влияние на достоверность отчетности, то составляется такой документ:

По мнению аудиторской организации (указывается наименование), за исключением обстоятельств, изложенных ниже, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, данные о движении денежных средств и информация об уровне достаточности капитала, величине резервов на покрытие сомнительных ссуд и иных активов (консолидированный бухгалтерский баланс, консолидированный отчет о прибылях и убытках и информация о составе участников группы, уровне достаточности капитала и величине сформированных группой резервов на возможные потери по ссудам и иным активам) отражают достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение кредитной организации (банковской/консолидированной группы) (указывается наименование кредитной организации или головной кредитной организации банковской (консолидированной) группы, аудит которой проводился) по состоянию на 1 января 20(XX) г.

Обстоятельства, за исключением которых подтверждена достоверность отчетности, включают: \_\_\_\_\_  
(далее кратко излагаются обстоятельства).

4. Если аудиторская организация отказалась от выражения мнения, то пишут:

Вследствие существенности обстоятельств, указанных ниже, аудиторская организация (указывается наименование) не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, данных о движении денежных средств и информации об уровне достаточности капитала, величине резервов на покрытие сомнительных ссуд и иных активов (консолидированного бухгалтерского баланса, консолидирован-

ного отчета о прибылях и убытках и информации о составе участников группы, уровне достаточности капитала и величине сформированных группой резервов на возможные потери по ссудам и иным активам) (указывается наименование кредитной организации или головной кредитной организации банковской (консолидированной) группы, аудит которой проводился) и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Обстоятельствами, препятствующими выражению мнения аудиторской организации о достоверности отчетности, являются: \_\_\_\_\_ (далее кратко излагаются обстоятельства).

5. Если аудиторская организация выразила отрицательное мнение, то составляется такой документ:

По мнению аудиторской организации (указывается наименование), вследствие влияния обстоятельств, указанных ниже, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, данные о движении денежных средств и информация об уровне достаточности капитала, величине резервов на покрытие сомнительных ссуд и иных активов (консолидированный бухгалтерский баланс, консолидированный отчет о прибылях и убытках и информация о составе участников группы, уровне достаточности капитала и величине сформированных группой резервов на возможные потери по ссудам и иным активам) недостоверно отражают финансовое положение кредитной организации (банковской/консолидированной группы) (указывается наименование кредитной организации или головной кредитной организации банковской/консолидированной группы, аудит которой проводился) по состоянию на 1 января 20(XX) г.

Обстоятельствами, обусловившими выражение отрицательного мнения, являются: \_\_\_\_\_ (далее кратко излагаются обстоятельства).

Аналогичным текстом выражения аудиторской организацией мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности должно сопровождаться опубликование публикуемых форм отчетности кредитной организации (годовой консолидированной отчетности банковской/консолидированной группы) в открытой печати.

Кроме того, публикация должна содержать следующую информацию: наименование аудиторской организации; номер, дату предоставления и срок действия лицензии; наименование органа, ее выдавшего; фамилию, имя, отчество руководителя аудиторской организации, а также фамилию, имя, отчество, должность лица, заверившего публикуемую отчетность, с указанием номера и даты документа, подтверждающего его полномочия.

Данные разъяснения могут быть использованы и индивидуальными аудиторами при проведении инициативного аудита кредитных организаций (банковских/консолидированных групп).

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторах следует использовать данные разъяснения в практической работе до вступления в силу федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности об особенностях аудита кредитных организаций и банковских (консолидированных) групп.

## **14.2. Специфические направления аудиторских проверок в торговых организациях**

Цель аудита торговых организаций определена как МСА 200, так и Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита». Целью аудиторской деятельности является конкретная задача, на решение которой направлена деятельность аудитора. Она определяется законодательством РФ, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента. Целью собственно аудита коммерческих организаций согласно Закону № 307-ФЗ в Российской Федерации является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемой торговой организации и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные аудиторские доказательства, позволяющие аудиторской организации с достаточной степенью уверенности сделать выводы относительно:

а) соответствия бухгалтерского учета торговой организации документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;

б) соответствия бухгалтерской отчетности экономического субъекта тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности торговой организации.

Согласно стандартам аудиторской деятельности аудиторская организация, осуществляющая аудит, должна спланировать аудит до написания письма-обязательства

и до заключения договора с проверяемой организацией. Планирование состоит в разработке аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур.

Основной целью аудита товарных операций на предприятиях торговли является выражение мнения о достоверности отражения в бухгалтерском учете и состоянии внутреннего контроля за наличием, состоянием и движением товаров на проверяемом торговом предприятии. На основании этой оценки составляется программа аудита, в которой намечаются основные направления проверки.

При аудите реализации и прочего выбытия товаров задачами аудитора являются: проверка выполнения целей бухгалтерского учета и налогообложения; подтверждение правильности отражения операций по приобретению и выбытию товаров в бухгалтерской отчетности предприятия.

При проведении аудиторской проверки учета товарных операций целесообразно применять следующие методы аудиторских доказательств, предусмотренных Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства»:

- инвентаризация товарно-материальных ценностей и денежной наличности;
- устный опрос персонала и руководства экономического субъекта;
- проверка документов;
- проверка арифметических расчетов.

На основном этапе аудита проводится натуральная и документальная проверка. Производятся подсчет, взвешивание, обмеривание, поиск документов, подтверждающих данные бухгалтерского учета о наличии имущественных прав, и составляются сличительные ведомости.

Методом устного опроса сотрудников предприятия аудитор при проверке учета реализации товаров должен выяснить следующие вопросы:

- 1) кому предоставлено право подписи денежных документов в качестве руководителя и главного бухгалтера предприятия;

2) за наличный или безналичный расчет осуществляется продажа товаров;

3) имеются ли на предприятии контрольно-кассовые машины;

4) ведутся ли журналы регистрации полученных и выданных счетов-фактур, книга покупок и книга продаж;

5) установлены ли руководителем предприятия комиссия и сроки инвентаризации товарно-материальных ценностей приказом по предприятию.

С помощью перечисленных вопросов аудитор определяет состояние внутреннего контроля, 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.

Проверка документов заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операции в документах. Запросы на подтверждение рекомендуется готовить в виде документа от имени руководства экономического субъекта в адрес независимой (третьей) стороны. Аудитор проверяет некоторые первичные документы, отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете.

В ходе контроля за соблюдением законов, правил, инструкций, достоверности и объективного отражения в документах истинного положения, отсутствия нарушений, наличия документально зафиксированных товарно-материальных ценностей осуществляется проверка финансово-хозяйственной деятельности предприятия, служебных действий должностных лиц, документов, записей.

Одной из задач аудита и контроля является снижение вероятности ухудшения экономических показателей. В этой связи аудиторы обязаны выявлять зарождающиеся отрицательные тенденции, которые могут повлиять на эффективность хозяйственной деятельности организаций торговли. Следовательно, лица, осуществляющие аудит, проверяют все участки хозяйственно-финансовой деятельности организации.

При проверке договоров, которые заключаются розничными торговыми организациями с предприятиями оптовой торговли или непосредственно с изготовителями продукции, устанавливают по каждому договору наличие всех реквизитов, подписей должностных лиц, которые должны проверять соответствие заключенных договоров действующим положениям. Отпуск или отгрузка товаров торговым организациям сопровождается оформлением документов поставщиком. Виды, форма таких документов, порядок и сроки их представления покупателю устанавливаются условиями заключенного договора. Основными документами при таких операциях являются товаротранспортные накладные, счета-фактуры, спецификации и др. Поэтому аудитор проверяет регистрацию поступивших счетов и соответствие их заключенным договорам. Вообще, в розничной торговле особенно велико количество товарных документов, вероятность нарушений в которых наибольшая. Подавляющую массу этих документов целесообразно проверять выборочно. По результатам проверки составляют рабочий документ аудитора «Проверка сопроводительных документов поставщиков».

При проверке документации особое внимание уделяется первичным учетным документам, на основании которых ведется бухгалтерский учет и которые составляют в организации при приемке и реализации товара.

Аудитор устанавливает:

- соответствие применяемых в организации форм первичной учетной документации унифицированным формам;
- наличие в документах, не являющихся унифицированными (типовыми) или специализированными, обязательных реквизитов;
- правильность заполнения обязательных реквизитов;
- правильность внесения исправлений в документы;
- наличие подчисток и помарок в документах;
- правильность таксировки документов;
- правильность отражения документов в учетных регистрах.

Аудитор проверяет составление следующих документов:

- а) акт о приемке товаров (оформляется приемка товаров по количеству, качеству, массе и комплектности);
- б) акт о приемке товаров, поступивших без счета поставщика;
- в) акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика;
- г) акт закупки товарно-материальных ценностей и др.

Документы, вызывающие сомнение у аудитора, проверяются с особой тщательностью. Ксерокопии таких документов могут быть приложены к рабочему документу «Проверка первичных учетных документов».

Контролируя соблюдение правил количественной и качественной приемки товаров, проверяют правильность и своевременность оформления актов на количественные и качественные расхождения. Сличая реквизиты на сопроводительных документах с записями в отчетах материально-ответственных лиц, устанавливают своевременность и правильность оприходования поступивших товаров. В процессе проверки аудитор целесообразно провести встречную проверку счетов-фактур и отгрузочных документов поставщиков, сопоставляя их с записями в оперативных и учетных регистрах. Своевременность оприходования поступивших товаров проверяют также по данным книги учета выданных доверенностей. Особое внимание аудитор обращает на доверенности, по которым нет отметок о получении товара. Для выявления фактов несвоевременного и неполного оприходования поступающих товаров аудитор также сверяет счета поставщиков с отчетами материально-ответственных лиц.

Действительность получения товаров устанавливают путем опроса лиц, получивших доверенности, и сверки операций с поставщиками. При проверке убеждаются, нет ли случаев неоприходования товаров по отчетам материально-ответственных лиц. Чтобы убедиться в полноте оприходования товаров в соответствии с оплатой, аудитор выборочно сопоставляет оплаченные счета с данными оприходования товаров по отчетам материально-ответственных лиц. Данные результатов проверки заносят в рабочий документ аудитора «Проверка полноты и своевременности оприходования товаров по документам поставщика и материально-ответственных лиц». На этом же этапе проведения аудиторской проверки анализируют полноту и своевременность оприходования товаров на момент проведения инвентаризации. При проверке аудитор обращает внимание на даты поступления товара, поскольку бывают случаи, когда в приходных документах исправляют даты по товару, поступившему до инвентаризации на послеинвентаризационные, чтобы скрыть недостачу.

При проверке результатов ранее проведенных инвентаризаций аудитор обращает внимание на следующие

моменты. По инвентаризационным описям проверяет состав инвентаризационных комиссий с точки зрения их полноты и компетентности. Особое внимание аудитор обращает на то, чтобы один и тот же работник не назначался председателем комиссии два раза подряд. Необходимость тщательного анализа состава инвентаризационных комиссий обусловлена тем, что от него в значительной степени зависит качество инвентаризации. Далее аудитор проверяет: наличие и содержание расписок, полученных от материально-ответственного лица до начала каждой инвентаризации; оформление каждой страницы инвентаризационной описи; правильное и полное наименование каждого товара, другие данные, необходимые для проверки цен; указано ли прописью число порядковых номеров товарно-материальных ценностей и общий итог количества натуральных показателей; указана ли общая стоимость товаров; подписана ли каждая страница всеми членами комиссии. Аудитор также проверяет, нет ли в описях подчисток, исправлений количества товаров и их цены, не заверенных подписями всех членов комиссии. Кроме того, проверяется наличие на последней странице инвентаризационной описи отметок о проверке цен, таксировки и подсчетов итогов за подписями лиц, проводивших эти проверки.

Полученный результат сравнивается с данными проверяемой описи, и делаются соответствующие выводы.

### **14.3. Особенности аудита на малом предприятии**

Аудит малых предприятий проводится с применением всех правил проведения аудиторских проверок, но с учетом специфики малых предприятий. В частности, необходимо учитывать следующие моменты:

а) ограничение и отсутствие разделения полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учета и подготовку отчетности;

б) преобладающее влияние владельца и (или) менеджмента на все стороны деятельности малых предприятий;

в) слабость систем внутреннего контроля, а также возможность руководителя обходить средства контроля.

Аудиторские проверки малых предприятий обычно характеризуются повышенной степенью риска. Для этого есть немало объективных причин, поэтому при проведении

аудита на малом предприятии необходимо уделять самое пристальное внимание следующим потенциальным факторам риска:

- нерегулярность ведения бухгалтерских записей;
- большая вероятность преднамеренных и непреднамеренных ошибок в учете за счет человеческого фактора;
- повышенный риск искажения отчетности;
- неточность понимания задач аудита;
- неточность понимания требований к восстановлению учета;
- неточность понимания требований к исправлению ошибок;
- отсутствие внутреннего контроля в связи с ограниченным числом учетных работников;
- непосредственный контакт сотрудников, ведущих учет, с материальными ценностями;
- использование наличных денег в расчетах с партнерами;
- возможное использование нелегальных налоговых схем;
- возможность использования различных методов сокрытия выручки;
- формальное и (или) неправильное проведение контрольных процедур, в первую очередь инвентаризаций.

Указанные выше факторы риска диктуют необходимость тщательного планирования и документирования аудита малых предприятий. На стадии планирования и понимания бизнеса клиента особое значение приобретает такая процедура, как устный и письменный опрос руководителей и работников бухгалтерии.

Такого рода действия позволяют получить письменные разъяснения от руководства проверяемого субъекта по характеру осуществляемых хозяйственных операций, ведению учета, распределению ответственности за представленные отчетные документы.

При проведении аудита на малом предприятии в первую очередь проверяют правильность постановки и ведения бухгалтерского и налогового учета, правильность исчисления налоговой базы, расчеты по налогам и сборам. Это позволяет более полно оценить налоговые риски, которые в отдельных случаях могут поставить под угрозу непрерывность деятельности аудируемого лица.

В случаях когда целью аудита является выдача официального аудиторского заключения, проверка должна проводиться в полном соответствии с правилами и стандартами аудиторской деятельности без исключений и изъятий.

Аудит малого предприятия отличается от аудита крупного субъекта более упрощенной документацией и менее сложным характером аудита. Это позволяет использовать для проведения аудита меньшее количество сотрудников, что существенно сокращает трудозатраты и, соответственно, расходы клиента на аудит.

Малые предприятия зачастую занимают узкую нишу на рынке и предлагают ограниченный ассортимент товаров или услуг. Их деятельность обычно ограничивается локальными рынками и осуществляется на ограниченном количестве объектов. Такое положение вещей позволяет аудитору быстрее разобраться в специфике деятельности малого предприятия, его системе учета и документооборота, чем это возможно в случае с более крупным предприятием.

Документирование аудиторских процедур в ходе проверки на малом предприятии также обычно не вызывает особых сложностей. Возможно применение довольно широкого спектра аудиторских процедур, поскольку их объем (например, размер выборок) обычно невелик и выполнение не занимает много времени.

При проведении аудита на малом предприятии не стоит избегать аналитических процедур. Их применение может значительно сэкономить время за счет сокращения потребности в проведении других процедур проверки по существу. Аналитические процедуры обычно позволяют получить приемлемые аудиторские доказательства. К тому же на многих малых предприятиях совокупность данных бухгалтерского учета часто бывает незначительной и легко поддается анализу.

Разумеется, аналитические процедуры неэффективны и часто невозможны при применении системы ручного учета у клиента. Впрочем, в последние годы ручной учет даже на малых предприятиях встречается все реже и реже. Другой проблемой при осуществлении аналитических процедур может стать тот факт, что малые предприятия зачастую не располагают промежуточной или ежемесячной финансовой информацией, которая может использоваться в аналитических процедурах на стадии планирования.

В качестве альтернативы аналитическим процедурам аудиторы могут по возможности провести обзорную краткую проверку Главной книги, оборотно-сальдовых ведомостей по счетам или других предоставленных клиентом бухгалтерских данных.

Во многих случаях аудитор может столкнуться с отсутствием надлежащей документации. Малые предприятия обычно не склонны перегружать себя «бумажной работой», следовательно, вероятность обнаружить детально проработанное положение по персоналу, коллективный договор, маркетинговую политику или положение о защите информации очень невелика. Зачастую на предприятиях отсутствуют даже такие необходимые документы, как, например, учетная политика, штатное расписание, график отпусков и т.п. Тогда аудиторам приходится запрашивать большую часть необходимой информации у собственника и (или) руководителя.

В случае, если аудитор решает использовать при проверке аудиторскую выборку, следует учесть, что на малых предприятиях действуют те же самые принципы, что и на крупных хозяйствующих субъектах. Выборка должна быть сформирована таким образом, чтобы обеспечивалась ее репрезентативность по отношению ко всей тестируемой популяции.

На малых предприятиях особенно часто можно применить проверку 100% совокупности операций. Это происходит в случае, когда вся совокупность представлена небольшим числом индивидуально значимых операций.

Другим вариантом может стать сортировка всех операций по сумме по убыванию и их последовательное тестирование до тех пор, пока общая сумма непроверенных операций не окажется ниже уровня существенности. Часто эти два метода оказываются более эффективными и занимают меньше времени, чем подготовка и тестирование операций с применением выборки.

Очень важным при аудите малого предприятия является выявление связанных сторон. Между малым предприятием и собственником-менеджером, а также между малым предприятием и субъектами, связанными с собственником-менеджером, часто совершаются существенные сделки и сделки, в совершении которых имеется заинтересованность.

В связи с неверными представлениями руководства субъекта по поводу полноты раскрываемой информации

у аудитора может возникнуть необходимость разъяснить проблему и провести ликбез с руководителем и главным бухгалтером компании.

Проводя аудит малых предприятий, аудитор обязан составлять соответствующую аудиторскую документацию, т.е. письменно отражать ход и результат выполняемых аудиторских процедур, фиксировать полученные аудиторские доказательства, а также надлежащим образом оформлять все рабочие документы аудитора.

На базовом уровне аудиторская документация аудита на малом предприятии помогает аудитору при планировании и выполнении аудита, поскольку документирование:

- облегчает контроль и анализ работ, выполненных ассистентами;
- позволяет осуществлять оценку полученных аудиторских доказательств;
- облегчает формирование выводов до завершения составления аудиторского отчета;
- обеспечивает возможность последующего контроля качества аудита.

Помимо прочего, аудиторская документация облегчает планирование аудита на следующий отчетный период. Немаловажное значение имеет то, что аудиторская документация часто способствует повышению качества аудита с точки зрения качества аудиторских выводов. Обоснованность выводов, как правило, выше, когда аудитор тратит время на документирование важных вопросов и оснований для аудиторского заключения.

Аудитор малого предприятия в рабочей документации должен отразить как минимум:

- процесс планирования аудита;
- программу аудита с изложением характера, сроков и объема аудиторских процедур;
- результаты аудиторских процедур;
- выводы, сделанные на основании полученных аудиторских доказательств;
- выводы по всем существенным аспектам, требующим профессионального суждения аудитора.

На малых предприятиях, так же как и на крупных, применимы все основные виды аудита. Законодательных ограничений здесь нет, естественным ограничителем выступает лишь здравый смысл руководства.

Аудит малого предприятия проводится в рамках действующих аудиторских стандартов. В настоящее время в Российской Федерации нет отдельного стандарта, регулирующего аудит малых предприятий. Для такого рода проверок применяется общий порядок аудита. Тем не менее имеется ряд специфических особенностей аудита малых предприятий. В частности, необходимо иметь в виду ряд специфических факторов риска, присущих таким хозяйствующим субъектам.

При аудите на малом предприятии проверяющему необходимо руководствоваться стандартами аудиторской деятельности, что и для остальных организаций.

На *этапе планирования аудита* наибольшее значение имеют следующие ФПСАД: № 1, 3, 4, 8, 11, 12, 20.

На *основном этапе аудита* аудитор в наибольшей степени руководствуется следующими ФПСАД: № 2, 5, 9, 10, 13, 14, 16—19, 28, 29, 32.

На *заключительном этапе аудита* наиболее важны следующие ФСАД: № 1, 2, 3.

В международной практике ситуация несколько иная. Здесь существует отдельное Положение о международной аудиторской практике (ПМАП) 1005 «Особенности аудита малых предприятий», основной целью которого является рассмотрение основных характеристик малых предприятий и определение степени их воздействия на применение международных стандартов аудита.

Данное Положение содержит:

- базовые критерии для отнесения компаний к категории малых предприятий;
- методические указания по применению международных стандартов аудита в процессе аудита малых предприятий;
- рекомендации по проведению аудита в тех случаях, когда аудитор оказывает малому предприятию услуги в области бухгалтерского учета.

В разделе «Характеристики малых предприятий» отмечено, что малым предприятием может считаться любая компания, право собственности и управление которой сконцентрировано в руках узкого круга лиц (или же одного лица) и которая соответствует как минимум одному из следующих критериев:

- 1) ограниченное число источников дохода;
- 2) упрощенная система ведения бухгалтерского учета;

3) ограниченные средства внутреннего контроля в сочетании с наличием у руководства возможности действовать в обход таких средств контроля.

Также в указанном разделе говорится, что аудит малого предприятия может документироваться в упрощенной форме.

Комментарии по применению МСА приведены в рубриках:

- «Обязанности: МСА 200—299»;
- «Планирование: МСА 300—399»;
- «Система внутреннего контроля: МСА 400—499»;
- «Аудиторские доказательства: МСА 500—599»;
- «Аудиторские выводы и заключения: МСА 700—799».

Данные комментарии только дополняют, а не заменяют положения, содержащиеся в соответствующих МСА, в них учитываются особенности аудита малых предприятий.

Согласно МСА 210 «Условия договоренностей об аудите» в отдельных случаях аудитор может прийти к выводу, что он не сможет получить необходимые доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности в связи с недостатками, характерными для малых предприятий.

При таких обстоятельствах в странах, где это разрешено законодательством, аудитор может отказаться от проведения проверки даже после принятия на себя соответствующих обязательств. Кроме того, аудитор имеет право продолжить проверку и выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения.

Аудитору следует учитывать положения п. 41 МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности», в соответствии с которым аудитор обычно не должен принимать условия договоренности об аудите, если они сформулированы таким образом, что, на взгляд аудитора, могут обусловить необходимость отказа от выражения мнения.

В малых экономических субъектах дополнительный риск средств контроля возникает в области использования систем компьютерной обработки данных. Если в такой компании применяется один компьютер с упрощенной программой учета, у одного бухгалтера или ограниченного числа учетных работников появляется возможность вводить несогласованные данные в систему учета, произвольным образом менять программную оболочку и базы

данных, вносить в систему операции «задним числом», проводить операции, не получившие одобрения или утверждения в установленном порядке.

Преобладающее влияние владельца и (или) руководителя на все стороны деятельности малого предприятия может оказывать как положительное, так и отрицательное воздействие на систему внутреннего контроля и достоверность бухгалтерской отчетности.

С одной стороны, персональный контроль руководителя может способствовать повышению надежности учета в ситуации, когда альтернативные средства внутреннего контроля по объективным причинам затруднены или невозможны. С другой стороны, преобладающее влияние руководителя может способствовать нарушению общеустановленных контрольных процедур, повышать риск нарушения законодательства, способствовать появлению преднамеренных существенных искажений бухгалтерской отчетности.

Как и в случае аудита любых экономических субъектов, в ходе аудита малых экономических субъектов следует тщательно планировать работу, анализировать специфику деятельности субъекта, изучать его системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. В ходе аудита рекомендуется исходить из оценки надежности средств внутреннего контроля как «низкой», если нет явных доказательств противоположного. Такая рекомендация содержится и в российских, и в зарубежных стандартах.

Таким образом, особенности аудита малых предприятий принимаются во внимание при проведении аудита и по российским, и по международным стандартам аудита. Разница заключается в том, что в международной практике эти особенности сведены в один стандарт, а в российской практике аналогичного стандарта нет. Российским аудиторам приходится руководствоваться стандартами, общими для всех (малых, средних и крупных) организаций, а при планировании и проведении аудита малых предприятий полагаться на международный опыт, внутрифирменные стандарты и здравый смысл.

## Выводы

1. При проведении аудита в финансово-кредитных предприятиях и подготовке аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности финансово-кредитных организаций

необходимо руководствоваться федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

2. Целью аудита торговых организаций является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемой торговой организации и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

3. При аудите экономических субъектов, относящихся к субъектам малого предпринимательства, следует учитывать специфические особенности таких субъектов. Для субъектов малого предпринимательства характерным является то, что бухгалтерский учет в них ведется ограниченным числом работников и, кроме того, законодательно допускается совмещение обязанностей лица, ответственного за ведение учета и хранение товарно-материальных ценностей. Таким образом, аудиторская организация в ходе аудиторской проверки таких предприятий не должна требовать в полной мере разделения ответственности и полномочий сотрудников.

### Вопросы для самопроверки

1. В чем заключается специфика аудита в финансово-кредитных предприятиях?

2. Какие подходы могут осуществлять аудиторские фирмы при разработке методики проведения аудита торговых организаций?

3. В чем заключаются особенности аудита малых предприятий?

4. К чему может привести совмещение обязанностей лица, ответственного за ведение учета и хранение товарно-материальных ценностей?

5. Должна ли требовать аудиторская организация в ходе аудиторской проверки малых предприятий разделения ответственности и полномочий сотрудников?

### Тесты

1. Основные средства, внесенные учредителями в счет их взносов в уставный (складочный) капитал, учитываются:

- а) по восстановительной стоимости;
- б) рыночным ценам;
- в) в оценке, согласованной с учредителями (участниками) организации.

2. При характеристике основных факторов, влияющих на финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица, необходима оценка состояния и изменения структуры капитала:

- а) да;
- б) нет.

3. Значение сущности деятельности аудируемого лица должно быть использовано на всех стадиях аудита для оценки допущения непрерывности деятельности:

- а) да;
- б) нет.

4. Аудиторская организация должна рассмотреть и обсудить с управленческим персоналом его планы действий, в результате которых ожидается улучшение положения аудируемого лица:

- а) да;
- б) нет.

5. На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с организационно-управленческой структурой аудируемого лица:

- а) да;
- б) нет;
- в) при согласии аудируемого лица.

6. Для получения знаний о деятельности проверяемого аудируемого лица аудиторская организация должна оценить качество управления экономическим субъектом:

- а) да;
- б) нет;
- в) при согласии аудируемого лица.

7. Учетная политика предприятия формируется:

- а) главным бухгалтером (бухгалтером) организации;
- б) руководителем предприятия и главным бухгалтером;
- в) руководителем предприятия.

8. Учетная политика предприятия подлежит оформлению:

- а) организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением) организации;
- б) распоряжением главного бухгалтера;
- в) распоряжением налоговой службы.

9. Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются:

- а) структурными подразделениями предприятия, кроме выделенных на отдельный баланс;
- б) подразделениями предприятия, выделенными на отдельный баланс;

в) всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их местонахождения.

10. При аудите системы бухгалтерского учета необходимы изучение и оценка организации подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции:

- а) да;
- б) нет;
- в) при согласии экономического субъекта.

11. Аудит системы бухгалтерского учета включает в себя выделение критических областей учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок:

- а) да;
- б) нет;
- в) при согласии экономического субъекта.

12. Предприятия имеют право хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленного лимита:

- а) на оплату труда и хозяйственные нужды;
- б) приобретение материальных ценностей за наличный расчет;
- в) оплату труда, выплату пособий по социальному страхованию и стипендий.

13. Предприятие имеет право хранить наличные деньги сверх установленного лимита на оплату труда, выплату пособий по социальному страхованию и стипендий в течение:

- а) 10 дней;
- б) трех дней, включая день получения денег в банке;
- в) срока, установленного предприятием.

14. Решение о расходовании поступающей в кассу предприятия наличной денежной выручки на оплату труда и другие цели принимает:

- а) руководитель предприятия;
- б) банк, обслуживающий предприятие, по согласованию с руководителем предприятия;
- в) главный бухгалтер предприятия.

15. Порядок ведения кассовых операций определяет:

- а) Положение о ведении кассовых операций государственными, кооперативными и общественными предприятиями и организациями;
- б) порядок ведения кассовых операций в народном хозяйстве;
- в) Положение о порядке ведения кассовых операций в предприятиях на территории РФ.

16. Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм:

- а) разрешенных руководителем предприятия;
- б) причитающихся командированным лицам на эти цели;
- в) затребованных командированным лицом.

17. Предприятия отражают учет поступления и выдачи наличных денег:

- а) в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов;
- б) кассовой книге;
- в) журнале-ордере.

18. Отчетом кассира служит:

- а) кассовая книга;
- б) первый экземпляр отрывного листа кассовой книги;
- в) второй отрывной лист кассовой книги (копия записей в кассовой книге) с прилагаемыми к нему приходными и расходными кассовыми ордерами.

19. Платежные документы, выписанные предприятием для проведения операций по расчетному счету:

- а) не имеют ограничения в сроке действия;
- б) действительны в течение пяти дней со дня выписки;
- в) действительны в течение 10 дней со дня выписки (день выписки в расчет не принимается).

20. Правильность бухгалтерских записей по расчетному счету предприятия подтверждается при наличии:

- а) расчетно-платежных документов;
- б) выписки банка;
- в) выписки банка и прилагаемых к ней денежно-расчетных документов.

21. Расчеты иностранными валютами на бухгалтерских расчетных счетах отражаются:

- а) в иностранной валюте по фактической сумме;
- б) рублях в сумме, определенной путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России на конец отчетного периода;
- в) рублях в сумме, определенной путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России на дату выписки расчетно-денежных документов с одновременным отражением этих расчетов в иностранной валюте.

22. В отчетности предприятия дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах отражается:

- а) в иностранной валюте по фактической сумме;
- б) рублях в сумме, пересчитанной по курсу Банка России, действующему на дату выписки расчетно-денежных документов;
- в) рублях в сумме, пересчитанной по курсу Банка России, действующему на последнее число отчетного периода.

23. Решение о списании на финансовые результаты дебиторской задолженности, срок исковой давности по которой истек, принимает:

- а) главный бухгалтер предприятия;
- б) руководитель предприятия;
- в) инспекция налоговой службы.

24. Работник по возвращению из служебной командировки обязан представить авансовый отчет об израсходованных суммах:

- а) в течение 10 дней со дня возвращения из командировки;
- б) на следующий день по возвращении из командировки;
- в) в течение трех дней со дня возвращения из командировки.

25. К краткосрочным относятся кредиты, займы, полученные на срок:

- а) два года;
- б) три года;
- в) не более одного года.

26. К краткосрочным относятся финансовые вложения в ценные бумаги со сроком вложения:

- а) не более одного года;

- б) от одного года до трех лет;
  - в) свыше трех лет.
27. К долгосрочным относятся финансовые вложения в ценные бумаги со сроком получения доходов:
- а) более одного года;
  - б) в течение одного года;
  - в) не более одного года.
28. Суммы кредиторской и депонентной задолженности, по которым исковая давность истекла, относят:
- а) на себестоимость продукции (работ, услуг);
  - б) финансовые результаты организации.
29. Плательщики налога на НДС при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), как облагаемых налогом, так и не облагаемых налогом, составляют и ведут:
- а) счета-фактуры, журналы учета счетов-фактур;
  - б) книгу продаж и книгу покупок;
  - в) счета-фактуры, журналы учета счетов-фактур, книгу продаж и книгу покупок.
30. Основанием для зачета (возмещения) покупателю НДС могут являться счета-фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения:
- а) да;
  - б) нет;
  - в) могут при наличии разрешения налогового органа.
31. При аудите НДС по приобретенным (оприходованным) и оплаченным товарам (работам, услугам) принимаются к зачету (возмещению) у покупателя только суммы, зафиксированные:
- а) в книге покупок;
  - б) книге продаж;
  - в) счетах-фактурах, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, и в книге покупок.
32. Наличие основных средств по объектам, месту их нахождения в предприятии устанавливают по данным:
- а) инвентарных карточек учета основных средств;
  - б) первичных документов на оприходование;
  - в) оперативно-технического учета.
33. Для оформления зачисления в состав основных средств предусмотрено использовать:
- а) акт заключения приемки-передачи основных средств;
  - б) накладную внутрихозяйственного назначения;
  - в) счет-фактуру.
34. Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом:
- а) фактически сложившихся цен;
  - б) распоряжения руководителя организации;
  - в) рыночных цен.

35. Аудит сохранности товарно-материальных ценностей включает в себя:

- а) инвентаризацию материальных ценностей;
- б) инвентаризацию материальных ценностей, проверку первичных документов на поступление (оприходование) ценностей;
- в) инвентаризацию материальных ценностей, проверку полноты оприходования, анализ правильности списания ценностей.

36. Аудит сохранности товарно-материальных ценностей начинают:

- а) с проверки наличия договоров о материальной ответственности, проведения инвентаризации материальных ценностей;
- б) проверки ведения карточек складского учета;
- в) оценки данных инвентаризационных описей.

37. Аудит полноты оприходования товарно-материальных ценностей осуществляется путем проверки и анализа:

- а) данных оперативно-технического учета;
- б) первичных документов, поступивших от поставщиков, данных складского учета и учетных регистров в бухгалтерии предприятия;
- в) данных аналитического учета.

38. Результаты инвентаризации по каждому виду товарно-материальных ценностей в соответствующих единицах измерения, местах их нахождения или хранения ценностей и должностным лицам, ответственным за сохранность, фиксируются:

- а) в первичных документах по учету товарно-материальных ценностей;
- б) инвентаризационных описях;
- в) сальдовых ведомостях.

39. Правильно оформленная инвентаризационная опись должна быть в предприятии подписана:

- а) всеми членами инвентаризационной комиссии;
- б) всеми членами инвентаризационной комиссии с соответствующей распиской материально-ответственного лица;
- в) председателем инвентаризационной комиссии, бухгалтером и материально-ответственным лицом.

40. Разрешение на отпуск материальных ценностей при длительном проведении инвентаризации может дать:

- а) руководитель организации;
- б) главный бухгалтер;
- в) руководитель и главный бухгалтер организации (письменное разрешение).

41. При аудите проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии:

- а) бухгалтера по учету материальных ценностей;
- б) бухгалтера по учету материальных ценностей и материально-ответственного лица;
- в) материально-ответственного лица.

42. Основанием к начислению и выплате заработной платы при выполнении работ внештатным персоналом является:

- а) договор подряда, табель учета рабочего времени;
- б) акт приема-сдачи выполненных работ;
- в) договор подряда, акт приема-сдачи выполненных работ.

43. Для исчисления среднего заработка работника предприятия расчетным периодом установлено:

- а) три календарных месяца, предшествующих событию, с которым связана соответствующая выплата;
- б) два календарных месяца, предшествующих событию;
- в) шесть календарных месяцев, предшествующих событию.

44. Кассир обязан закрыть платежную ведомость и составить реестр депонированных сумм по истечении:

- а) трех дней со дня выдачи заработной платы;
- б) 10 дней со дня выдачи заработной платы;
- в) срок не устанавливается.

45. Организации отчисляют средства в негосударственный Пенсионный фонд для социальной помощи своему персоналу при выходе на пенсию за счет:

- а) общехозяйственных расходов предприятия;
- б) финансовых результатов предприятия;
- в) прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

46. Затраты вспомогательных производств относят на отрасли, культуры, группы животных и другие объекты, исходя:

- а) из плановой (нормативной) величины их затрат;
- б) фактического объема выполненных работ и услуг и их себестоимости;
- в) распределения их пропорционально оплате труда или прямым затратам.

47. Представительские расходы и расходы на рекламу включают в себестоимость продукции (работ, услуг):

- а) в фактическом их размере;
- б) пределах утвержденных смет, разработанных исходя из установленных законодательством РФ норм и нормативов;
- в) размере, утвержденном руководителем предприятия.

48. Перечень расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и порядок их учета на предприятии регулируется:

- а) учетной политикой предприятия;
- б) законодательными и нормативными актами Правительства РФ, Минфина России и другими органами РФ;
- в) приказом руководителя предприятия, ответственного за организацию бухгалтерского учета.

49. По действующим нормативным документам можно включать в себестоимость продукции (работ, услуг) выплаченные дивиденды по акциям и вкладам членов трудового коллектива:

- а) да;
- б) нет;
- в) по решению учредителей предприятия.

50. К внереализационным доходам следует отнести:

- а) прибыль от реализации объектов основных средств;
- б) прибыль от реализации (выполнения) услуг сторонним организациям;
- в) дивиденды, полученные от владения акциями коммерческого банка.

## Задания для контроля знаний

1. В ООО «Салют» проведена инвентаризация товаров по состоянию на 1 января. В отдельные инвентаризационные описи записаны товары: с истекшим сроком хранения на сумму 22 300 руб.; бой, лом, порча товаров на сумму 5820 руб.

В акте результатов инвентаризации установлена недостача товаров на сумму 34 560 руб., в том числе в пределах норм естественной убыли — 21 458 руб.

В учетной политике ООО «Салют» предусмотрен учет товаров то продажным ценам. Организация уплачивает налоги в общеустановленном порядке. В декабре средний процент торговых наценок по расчету составил 58%. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается один раз в году по состоянию на 1 января.

По результатам инвентаризации бухгалтер сделал следующие бухгалтерские записи:

- Д 94 — К 41-2 — 62 680 руб.;
- Д 44 — К 94 — 21 458 руб.;
- Д 91 — К 94 — 41 222 руб.

Проверьте соответствие бухгалтерских записей нормативным актам. Составьте аудиторскую справку по результатам проведенного аудита для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

2. Предприятие создает товарный знак. Стоимость услуг агентства по разработке товарного знака — 300 тыс. руб., НДС — 60 тыс. руб., сбор за регистрацию товарного знака — 50 тыс. руб. В учетных регистрах сделаны записи:

- Д 60 — К 51 — 300 000 руб. — оплачен счет поставщика;
- Д 08 — К 60 — 300 000 руб. — акцептован счет поставщика;
- Д 19 — К 60 — 54 000 руб. — отражен НДС, выделенный в счете поставщика;
- Д 76 — К 51 — 50 000 руб. — оплачены услуги рекламного агентства;

Д 26 — К 76 — 50 000 руб. — списана стоимость услуг рекламного агентства;

Д 04 — К 08 — 300 000 руб. — объект нематериальных активов введен в эксплуатацию;

Д 68 — К 19 — 54 000 руб. — предъявлен к возмещению НДС.

Оцените ситуацию. Дайте рекомендации.

3. Сахарным заводом в адрес организации оптовой торговли отправлено по железной дороге 30 т сахара-сырца. При приемке сахара-сырца на станции железной дороги была установлена недостача в размере 200 кг, о чем комиссией с представителем железной дороги был составлен коммерческий акт. В счете поставщика и счете-фактуре указана продажная цена 1 кг сахара-сырца 15 руб., в том числе НДС — 10%. Норма естественной убыли в пути для сахара-сырца составляет 0,15%. На основании акта бухгалтер сделал записи на счетах бухгалтерского учета:

Д 41 — К 60 — 406 364 руб.;

Д 19 — К 60 — 40 909 руб.;

Д 94 — К 60 — 2727 руб.;

Д 44 — К 94 — 2727 руб.

Дайте оценку действиям бухгалтера, составьте аудиторскую справку.

# Глава 15

## АУДИТ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

---

### Основные понятия

Аудит некоммерческих организаций. Методика аудита некоммерческих организаций. Некоммерческие организации. Цель аудита

---

### 15.1. Роль и значение некоммерческих организаций — ассоциаций, союзов в современной экономике

Аудит некоммерческих организаций носит выраженный межсистемный характер. При его проведении должны использоваться методы бухгалтерского учета, ревизии, экономического анализа, современных информационных технологий.

Развитие рыночных отношений, изменение законодательства в области налогообложения, бухгалтерского учета и аудита в стране, увеличение сети объединений коммерческих организаций в союзы и ассоциации, отраслевые особенности некоммерческих организаций, координирующих предпринимательскую деятельность участников, а нередко и сами ведущие доходную деятельность для формирования источников финансирования целей ассоциации и союза, переход бухгалтерского учета и отчетности на МСФО, отсутствие теоретических, методологических и организационных основ аудита отчетности о деятельности некоммерческих организаций (ассоциаций и союзов) обуславливают актуальность разработки проблем аудита некоммерческих организаций.

Социальный и экономический прогресс, стабильность современного общества непосредственно зависят от степени и активности участия граждан в процессе самоуправления, от их способности к самоорганизации во имя достижения общественно полезных целей.

Опыт развития основных стран мира показывает, что демократическая политико-экономическая система обще-

ства предполагает наличие трех взаимосвязанных и взаимозависимых секторов: государственного, коммерческого и некоммерческого. При этом социальная политика любого государства формируется как объект целенаправленного воздействия трех субъектов: государства, гражданского общества и частного бизнеса.

Некоммерческий, или так называемый третий, сектор позволяет в сотрудничестве с другими людьми реализовать свои возможности и самостоятельно решать свои проблемы и проблемы общества. Деление на три сектора очень условно, и четкая граница между каждым из них довольно условна. Для эффективного достижения стоящих перед каждым сектором задач необходимо наладить довольно конструктивное взаимодействие на легитимной основе между собой. В настоящее время уже сформировался целый ряд форм взаимодействия государственного и негосударственного некоммерческого секторов. Это и проведение совместных мероприятий, диалог между государством и объединениями организаций, граждан, общественные и консультативные советы, социальный заказ, государственные и муниципальные гранты и др.

Социальная политика также учитывает активность или пассивность населения в решении вопросов собственного самообеспечения. Соответственно складываются модели взаимоотношений между государством, гражданским обществом и частным бизнесом как социальной группы людей, наиболее успешно справляющихся с проблемой повышения своего жизненного уровня.

Как показывают исследования и проведенный опрос работников НКО, эти организации в России находятся в более сложных условиях, чем в других странах. Это обусловлено рядом причин. В развитых странах существует не только признание деятельности некоммерческих организаций и традиции благотворительности, но и разработанные, апробированные модели и технологии, описанные методики, истории успеха различных организаций, характеристика населения с точки зрения культурных особенностей и готовности жертвовать средства на деятельность НКО. Другими словами, есть опыт, модели, технологии, разработки и хорошо развитая инфраструктура, которые помогают развиваться таким организациям.

В России некоммерческий сектор находится в стадии становления в отличие от зарубежных стран, где он

существует давно и продолжает развиваться. Специфика деятельности и этапов становления ее в некоммерческих организациях России определяет задачи, стоящие перед ними, а также перед аудиторскими организациями, осуществляющими проверки. Некоммерческим организациям России целесообразно использовать в своей деятельности наработки, существующие модели, отрицательный и положительный опыт деятельности аналогичных организаций зарубежных стран и адаптировать их в случае необходимости.

Прежде чем использовать опыт других стран, необходимо сравнить условия, в которых развивались и работают НКО, особенно общие черты и различия. Автором обобщены сравнительные характеристики условий работы российских и американских некоммерческих организаций и представлены в табл. 15.1.

Российские организации работают в условиях несовершенства законодательства, практически полном отсутствии льгот, недостатка технологий, недоверия со стороны населения, отсутствия сложившегося менталитета меценатства и т.д.

Таблица 15.1

### Сравнительные характеристики некоммерческих организаций России и США

Характеристика НКО	Россия	США
Мотивация создания	Сектор идеологический, направленный на решение проблем глобального масштаба, не очень привязан к специфической территории	Некоммерческие организации создаются и строят свою деятельность вокруг проблем местного сообщества, для решения местных проблем
Характеристики сектора	Сектор формируется под жестким контролем государства и сейчас находится в стадии становления, активным развитием НКО можно считать последнее десятилетие	Сектор довольно устойчивый, НКО в Америке существуют давно, активно развиваются около 40 лет

*Продолжение табл. 15.1*

Характеристика НКО	Россия	США
Осознание необходимости государством	Нет государственной политики в отношении третьего сектора и системы государственной поддержки, льготного налогообложения, стимулирующего данные виды деятельности; усиление контроля государства за деятельностью НКО в последнее время создает негативный имидж организаций третьего сектора; чиновники часто имеют низкую осведомленность о принципах и специфике деятельности НКО; необходима защита со стороны общественной палаты	Некоммерческие организации создаются не только потому, что они нужны обществу, но и потому, что они нужны и государству. Государство понимает важность и необходимость сектора некоммерческих организаций
Условия развития и поддержка со стороны других секторов	Отсутствуют традиции благотворительности, нет законодательно закрепленной системы государственной поддержки НКО, бизнес — в стадии становления, предприниматели не имеют возможности открыто декларировать прибыль и оказывать помощь легально, нет поддержки и одобрения со стороны всего общества	Традиции благотворительности, благоприятная среда для развития сектора — законодательство, общественное мнение, налоговые льготы, существует система государственного социального заказа
Миссия организации	В основном миссии глобальны, однако в последнее время НКО стремятся уточнить цель и стратегию своего развития	Миссии конкретизированы
Открытость организации	Наблюдается тенденция раскрытия источников финансирования НКО; проверка расходов средств происходит дважды: НКО отчитываются перед российским надзорным органом и перед грантодателями	Некоммерческие организации более открыты, с готовностью предоставляют информацию по всем аспектам деятельности, включая финансовую, существует практика отчета перед донорами и населением

Продолжение табл. 15.1

Характеристика НКО	Россия	США
Организация деятельности	Недооценивают значение лоббирования, отсутствуют специалисты по связям с общественностью; низкий уровень информированности о деятельности НКО; низкий уровень заинтересованности СМИ как следствие непрофессионализма журналистов; разобщенность НКО, отсутствие налаженных внутрисекторных контактов на уровне города, района, области	Развито лоббирование, большое внимание уделяется связям с общественностью, мощная поддержка СМИ и пропаганда государства
Источники финансирования	Взносы и членство носят символический характер, организации существуют на деньги местных властей или гранты зарубежных организаций	Большое внимание уделяется членским взносам, есть программы увеличения членства в организациях, новых доноров привлекают, используя усиленную рекламу
Отношение к НКО со стороны общества	В России отношение к НКО как к добровольцам, отсутствуют традиции оплаты услуг	Развиты платные услуги и членские взносы — общество платит НКО и осознает это как необходимость
Управление	В России нет устоявшейся практики совета директоров. Правление и другие внешние органы практически не работают	Существует и хорошо развит институт совета директоров. Они играют роль «связки» между НКО и обществом
Внешнее финансирование	<i>Гранты</i>	
	В России небольшое количество общественных фондов, а ресурсные центры сами развиваются за счет помощи зарубежных	Большое количество грантов от различных фондов, национальных и местных, правительственных

Продолжение табл. 15.1

Характеристика НКО	Россия	США
	фондов; законодательно не установлена возможность ведения бухгалтерского учета расчетными центрами	и частных; привлечением средств для НКО занимаются ресурсные центры; осуществлять ведение бухгалтерии и подготовку отчетности ресурсный центр может за определенный процент от гранта
	<i>Контракты от органов государственной власти</i>	
	В России основной массив законов РФ в области поддержки организаций третьего сектора предусматривает возможность предоставления государством различных форм поддержки НКО (в том числе финансовой), начиная от прямого целевого финансирования до муниципальных грантов и государственного социального заказа. Помимо этого существуют льготы налогового характера. Однако в целом поддержка носит несбалансированный единичный характер и оказывается отдельным организациям. Причина: отсутствие законодательно закрепленной государственной политики в отношении НКО, детально прописанной процедуры и механизма оказания этой поддержки, а также ответственности чиновников	Средства, поступающие в НКО через систему социальных контрактов, не просто подпитывают бюджеты НКО, а позволяют серьезно снизить затраты Администрации США и отдельных штатов на социальную сферу, не снижая эффективности решения социально-значимых проблем

Продолжение табл. 15.1

Характеристика НКО	Россия	США
	<i>Пожертвования от бизнеса</i>	
	<p>Коммерческие структуры активно выступают спонсорами при проведении различного рода мероприятий, особенно ярких и красочных, сами дарят подарки, произносят речи. Их предпочтение — оказание адресной материальной помощи конкретным получателям. Когда же встает вопрос о финансировании деятельности некоммерческой организации, направленной на работу с данной категорией, чаще всего НКО получают отказ. Здесь сказываются и отсутствие традиций благотворительности в России, и недоверие к НКО</p>	<p>В США в отличие от России сильны традиции меценатства и благотворительности</p>
Самофинансирование	<i>Членские взносы</i>	
	<p>Это самая распространенная система в мире, однако в России распространен подход «символических» членских взносов. Возможной причиной этого является отношение общества к НКО как исключительно к добровольцам; за деятельность общественным организациям и людям, работающим в них, не привыкли платить</p>	<p>Система членских взносов разрабатывается самой организацией и может быть гибкой и доступной различным ее членам: для юридических лиц и коллективных членов — одна, для физических — другая. Можно устанавливать ежемесячную уплату взносов, а можно и собирать их один раз в год. В США люди вступают в общественную организацию для того,</p>

Продолжение табл. 15.1

Характеристика НКО	Россия	США
		чтобы получать услуги, которые не предоставляет государство, активно участвовать в решении каких-либо проблем, защищать и отстаивать свои интересы или интересы какой-то группы населения. Члены организации пользуются определенными льготами: скидка при оплате семинаров и лекций, бесплатное получение газеты, бесплатные индивидуальные консультации и т.д.
<i>Добровольные пожертвования</i>		
	Коммерческие организации активно выступают спонсорами при проведении мероприятий, сами дарят подарки, произносят речи. Их предпочтение — оказание адресной материальной помощи. Финансирование деятельности некоммерческой организации, направленной на работу с данной категорией, развито недостаточно. По разным оценкам этот метод составляет от 60 до 80% бюджетов зарубежных некоммерческих организаций	По разным оценкам этот метод составляет от 60 до 80% бюджетов зарубежных НКО; проведение мероприятий по сбору частных пожертвований способствует не только повышению финансовой устойчивости организаций, но и укреплению имиджа в местном сообществе, увеличению членов и добровольцев. В данном случае внедрение технологий сбора частных пожертвований способствует укреплению доверия населения к деятельности общественных организаций

Окончание табл. 15.1

Характеристика НКО	Россия	США
	<i>Средства, получаемые от целевых мероприятий, или доходы организации от реализации товаров или услуг</i>	
	В России большинство НКО стараются всеми способами избежать налогооблагаемой деятельности из-за перехода организации на уплату налогов, относящихся к обычным видам деятельности, и усложнения ведения финансовой (бухгалтерской) отчетности. Для общественной организации довольно опасно ориентироваться исключительно на внешние источники (гранты, государственные или муниципальные дотации, субсидии и т.д.), поскольку она рискует в одночасье оказаться без финансирования в случае изменения внутриполитической или международной обстановки, смены фондом приоритетов или в том случае, если НКО проявила активность, идущую вразрез с интересами местных органов власти. Опасна и зависимость организации от одного (любого) источника	Сюда могут относиться собственное производство и оказание различного рода платных услуг (предоставление информации, обучение, выполнение работ на договорной основе)

Как свидетельствует оценка сложившегося положения дел, развитие НКО требует поддержки со стороны государства и общественности. В частности, наиболее значимыми мероприятиями стали бы мероприятия по нормализации системы налогообложения.

## 15.2. Нормативное обеспечение аудита некоммерческих организаций

При организации аудита помимо нормативных актов, используемых при аудиторских проверках, следует опираться на нормативные акты, регулирующие деятельность НКО, такие как Гражданский кодекс РФ, Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее — Закон № 7-ФЗ), Налоговый кодекс РФ (НК РФ).

Часть первая Гражданского кодекса РФ (в ред. Федерального закона от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ, с изм. и доп.) регламентирует основные положения создания, деятельности, реорганизации и ликвидации НКО.

Закон № 7-ФЗ основывается на Гражданском кодексе РФ, но более широко раскрывает правовые вопросы, специфические для некоммерческих организаций:

- правовое положение, порядок создания, деятельности, реорганизации и ликвидации НКО как юридических лиц в зависимости от организационной формы;
- вопросы формирования и использования имущества некоммерческих организаций, права и обязанности учредителей (участников);
- основы управления и возможные формы их поддержки органами государственной власти и органами местного самоуправления.

Данный закон действует для всех некоммерческих организаций, кроме потребительских кооперативов. Отдельные его статьи не распространяются на религиозные организации.

Части I и II Налогового кодекса РФ определяют порядок налогообложения НКО.

Правовое положение отдельных видов НКО регулируется особыми федеральными законами.

Аудиторская проверка некоммерческих организаций осуществляется в соответствии с Законом № 307-ФЗ. Кроме него законодательством РФ разработаны и приняты федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Аудит регламентируется также постановлениями Правительства РФ, указами Президента РФ, которые содержат отдельные нормы об аудиторской деятельности. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской

деятельности по проверке некоммерческих организаций, которые не должны противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, а при аудите международных организаций — международным стандартам аудита.

Правовое обеспечение организации аудита некоммерческих организаций определяется тем, какой он: внешний (обязательный и инициативный) или внутренний.

*Внешний аудит* — независимый, осуществляется в соответствии с законом об аудиторской деятельности и стандартами.

*Внутренний аудит* — один из способов контроля над эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта, организованный экономическим субъектом в интересах его руководства и собственников, регламентируется внутренними документами, регламентами экономического субъекта, устанавливающими систему контроля над соблюдением порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля. Функции службы внутреннего аудита должны включать мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.

Организация аудита некоммерческих организаций должна основываться на использовании как российских, так и международных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Это вызвано необходимостью более широкого и подробного раскрытия многих вопросов, которые могут вызвать непонимание в условиях становления российского аудита.

### **15.3. Основные организационно-правовые формы некоммерческих организаций**

Роль некоммерческих организаций в современной экономике России определяется их статусом и многообразием организационно-правовых форм. Автор обобщены и представлены на рис. 15.1 наиболее часто создаваемые организационно-правовые формы НКО.

Союзы и ассоциации имеют особое значение среди некоммерческих организаций. В п. 1 ст. 121 ГК РФ говорится, что коммерческие организации объединяются в союзы или ассоциации в целях координации их пред-

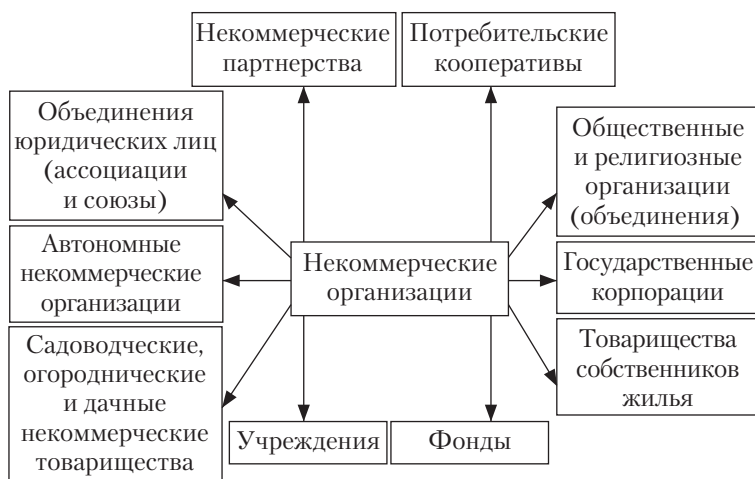


Рис. 15.1. Основные организационно-правовые формы НКО

принимательской деятельности, а также представления и защиты общих имущественных интересов. Такая координация позволяет отстаивать интересы организаций эффективнее, а концентрация финансовых и людских ресурсов позволяет решать наиболее острые проблемы, стоящие перед членами ассоциации или союза.

**Потребительский кооператив** — это добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов (п. 1 ст. 116 ГК РФ). Примером его может быть жилищно-строительный, дачно-строительный, гаражно-строительный кооператив и т.п.

Потребительский кооператив следует отличать от **производственного кооператива**. Последний вид кооператива является коммерческой организацией.

**Фондом** признается некоммерческая организация, не основанная на членстве его участников (учредителей), учрежденная гражданами (юридическими) лицами на основе добровольных имущественных взносов, преследующая социальные, благотворительные, культурные, образовательные или иные общественно полезные цели.

Фонд обязан ежегодно публиковать отчеты об использовании своего имущества.

**Учреждением** является организация, созданная собственником для осуществления услуг некоммерческого характера конкретного вида: управленческих, социально-культурных и пр. Финансируется учреждение полностью или частично собственником.

Собственник имущества, закрепленного за общественным учреждением, имеет право изъять лишнее, неиспользуемое или используемое не по назначению имущество и распорядиться им по своему усмотрению.

**Общественные и религиозные организации** — это добровольные объединения граждан, созданные на основе совместной деятельности для защиты общих интересов и достижения уставных целей объединившихся граждан. Членами общественных и религиозных организаций могут быть как физические, так и юридические лица. При этом члены (участники) этих организаций не сохраняют прав на переданное ими в собственность общественных и религиозных организаций имущество, в том числе на членские взносы. Они не отвечают по обязательствам общественных и религиозных организаций, а те, в свою очередь, не отвечают по обязательствам своих членов.

**Некоммерческое партнерство** — это организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных, управленческих и иных целей, направленных на достижение общественных благ.

Имущество, переданное некоммерческому партнерству его членами, является собственностью партнерства. Члены некоммерческого партнерства не отвечают по его обязательствам, а некоммерческое партнерство не отвечает по обязательствам своих членов (гл. 2, ст. 8 Закона № 7-ФЗ).

*Автономной некоммерческой организацией* признается не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для осуществления услуг в области образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта на основе добровольных имущественных взносов.

Учредители автономной некоммерческой организации не сохраняют прав на имущество, переданное им в собственность, но имеют право пользоваться услугами своей организации на равных правах с ее членами.

**Государственная корпорация** может быть создана в соответствии с Федеральным законом от 8 июля 1999 г.

№ 140-ФЗ «О внесении дополнения в Федеральный закон “О некоммерческих организациях”» (гл. 2, ст. 7.1 Закона № 7-ФЗ). Такая организация учреждается на основе имущественного вноса. Она не имеет членства, создается для осуществления социальных, управленческих или иных общественно полезных функций.

Государственная корпорация обязана ежегодно публиковать отчеты об использовании своего имущества.

**Садоводческие, огороднические и дачные некоммерческие товарищества** — это некоммерческие организации, учрежденные гражданами на добровольных началах для содействия их членам в решении общих социально-хозяйственных задач ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства.

В садоводческом, огородническом или дачном некоммерческом товариществе имущество общего пользования, приобретенное или созданное таким товариществом за счет целевых взносов, является совместной собственностью его членов.

**Товарищества собственников жилья (ТСЖ)** — это некоммерческие организации, объединения собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и, в установленных законодательством пределах, распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме.

Формой некоммерческой организации признается также **структурное подразделение** — отделение иностранной некоммерческой неправительственной организации. Через свои структурные подразделения (отделения, филиалы и представительства) иностранные некоммерческие неправительственные организации осуществляют свою деятельность на территории РФ.

Закон о некоммерческих организациях определяет порядок создания и деятельности на территории РФ структурных подразделений иностранных некоммерческих неправительственных организаций. Аналогично могут создаваться и действовать структурные подразделения международных организаций (объединений) (в части, не противоречащей международным договорам РФ).

Под **иностранной некоммерческой неправительственной организацией** понимается организация, не имеющая

извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками, созданная за пределами территории РФ в соответствии с законодательством иностранного государства, учредителями (участниками) которой не являются государственные органы.

Если некоммерческая организация зарегистрирована в органах юстиции, то она приобретает права юридического лица.

Некоммерческая организация, являющаяся юридическим лицом, обладает всеми признаками, характеризующими юридическое лицо: имущественная обособленность, организационное единство, правоспособность, самостоятельная ответственность.

## **15.4. Методика аудита некоммерческих организаций**

В ходе исследования разработана методика аудита НКО на примере ассоциаций и союзов. Данная методика может быть использована как основное руководство по проведению аудита НКО. Аудиторские фирмы, проводящие проверки, могут использовать данную методику при разработке внутрифирменных стандартов и руководств, устанавливающих обязательные к использованию общие и специфические принципы и подходы к аудиту.

Структурно методика включает в себя несколько разделов. В первом разделе представлены концепция и принципы проведения аудита. В втором разделе описаны некоторые технические аспекты практического применения положений и подходов методики. Методика содержит предложения по предварительной стадии аудита, методические подходы к сбору аудиторских доказательств и оценке результатов аудита.

В приложении к методике аудита НКО аудиторские фирмы должны представить разработанную техническую документацию, применяемую аудиторскими фирмами при выполнении процедур и технических приемов.

Рекомендованная в настоящей работе методика аудита в части специфики аудита некоммерческих организаций представлена на рис. 15.2.



Рис. 15.2. Основные разделы предлагаемой методики аудита НКО (ассоциаций и союзов)

Методика аудита НКО содержит рекомендации по выбору методов и приемов проверки, представленных как пояснения к процедурам.

Подход, описанный в данной методике, предусматривает оценку внутреннего риска, сильных сторон контрольной среды и определение профиля риска, составление рабочих документов аудитора при проведении практического аудита с использованием и без использования программных продуктов. Для выполнения необходимых оценок рекомендуется использовать разработанную техническую документацию.

Рекомендованная структура предлагаемой методики аудита в части специфики аудита НКО представлена в табл. 15.2.

Таблица 15.2

**Основные разделы предлагаемой методики аудита некоммерческих организаций (ассоциаций и союзов)**

Раздел методики	Содержание и структурное построение
1. Введение	Описание принципов и структуры
	Методология аудита НКО
2. Согласование условий работы	Процедуры согласования условий работы
	Письма об условиях работы
3. Сбор информации	Сбор информации о бизнесе с целью его понимания
	Изучение учетной системы
	Определение единиц аудита
4. Стратегия аудита	Оценка внутреннего риска
	Определение планового уровня существенности
	Предварительный аналитический обзор
	Определение разделов, имеющих большое значение для аудита
	Оценка контрольной среды
	Профиль риска
	Определение характера и объемов аудиторских процедур
	Комбинированная работа
	Последовательность аудита и плановая документация

Окончание табл. 15.2

Раздел методики	Содержание и структурное построение
5. Проведение аудита	Контрольные процедуры и тесты систем контроля
	Независимые аналитические процедуры
	Другие независимые процедуры
6. Контроль аудита	Разделение обязанностей. Обзор и консультации
	Сотрудничество с другими аудиторами
	Передача клиентов между фирмами
	Передача клиентов внутри фирмы
	Сотрудничество с совместными аудиторами
	Доверие внутренним аудиторам
	Обзор эффективности аудита
7. Формирование мнения и отчетность	Формирование мнения
	Отчетность — национальные клиенты
	Отчетность — международные клиенты
	Мошенничество
	Соблюдение требований законодательства РФ
	Специальные аудиторские проверки
	Другие задания, предполагающие представление отчета

Методика аудита НКО содержит рекомендации по выбору методов и приемов проверки, представленных как пояснения к процедурам. Целесообразно использовать следующие методы и приемы аудита.

1. *Наблюдение.* Предполагает непосредственное ознакомление с работой подразделений и структур некоммерческой организации.

2. *Инвентаризация.* Позволяет получить точную информацию о наличии имущества и ориентировочную информацию о состоянии и стоимости имущества НКО, его предназначении для ведения уставной деятельности, в том числе коммерческой и некоммерческой. Инвентаризации подлежат имущество и финансовые обязательства ассоциации и союза, непротиворечие их целевой установке НКО. Рекомендуется провести проверки в двух направле-

ниях: 1) сверить учетные данные с фактическим наличием товарно-материальных ценностей; 2) сверить фактические запасы товарно-материальных ценностей с данными учетных записей.

3. *Подтверждение.* Для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств НКО, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности аудиторская организация должна получить подтверждение в письменной форме от третьей стороны (банка).

В ходе проведения аудита НКО аудитор проводит необходимые запросы:

- о рассматриваемых в судах делах (подтверждения адвокатов);
- пояснениях и заявлениях клиента по сложным и противоречивым вопросам, выявленным в ходе проверки (письменные ответы налоговых органов);
- экспертам, проводившим проверку отдельных объектов и вопросов (доверие экспертам);
- сервисным организациям, оказывающим услуги по обеспечению деятельности НКО.

4. *Документальная проверка.* Включает в себя следующие составляющие:

- *формальная проверка документов* — заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операций вплоть до первичного документа. Следует убедиться в правильном заполнении реквизитов, отсутствии неоговоренных исправлений, подчисток, в подлинности подписей;

- *арифметическая проверка расчетов (пересчет)* — заключается в проверке точности бухгалтерских записей и источников документов, осуществляется выборочно;

- проверка по существу — законности, целесообразности, котировки документов.

5. *Инспекция.* Процедуры проверки временной определенности операций и соответствия их отражения в бухгалтерском учете фактическому времени совершения.

6. *Подсчет.* Техника аудита с применением компьютеров. Арифметическая проверка.

7. *Встречная проверка.* Применение в аудите ограничено, однако может быть использовано между подразделениями, между головной и дочерними или зависимыми.

8. *Аналитические процедуры.* Это анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей с целью выявления неверно отраженных фактов хозяйственной деятельности. К типичным видам аналитических процедур относят:

- сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными показателями;
- оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
- сопоставление финансовых показателей с отраслевыми.

9. *Сканирование.* Беглый просмотр пачки документов в надежде найти проблему.

10. *Обследование.* Личное ознакомление с проблемой с вниканием.

11. *Специальная проверка.* Привлечение специалистов по праву, по компьютерам.

12. *Прослеживание.* Процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы, отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно (или неправильно) отражены в бухгалтерском учете. Рекомендуются обратить внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

13. *Подготовка альтернативного баланса.* Можно составить баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции. Позволяет выявить отклонения от нормативного расхода сырья и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

14. *Устный опрос персонала и третьей стороны.* Для проведения типовых опросов можно готовить бланки с перечнем вопросов. Результаты опросов конспектируются с указанием фамилии опрошенных лиц.

15. *Общие процедуры.* Включают в себя:

- концепцию продолжения деятельности некоммерческой организации;
- переходящие процедуры;
- события после даты баланса;

- первые аудиты;
- сделки с заинтересованными сторонами;
- оценку окружающей среды;
- оценочные значения;
- сообщение аспектов аудита, представляющих интерес для руководства компании;
- сравнительные показатели;
- коммерцию (виды и формы проведения коммерческой деятельности, ее взаимосвязь с миссией и целевой установкой некоммерческой организации);
- аудит справедливой стоимости.

Целью аудита ассоциаций и союзов является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита» говорит о следующем: «Несмотря на то что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой (бухгалтерской) отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности некоммерческой организации в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица».

В качестве источников информации используются данные учредительных документов, заявления членов НКО, данные аналитического и синтетического учета, отчетность, договора, счет-фактуры и другие документы.

В ходе проверки аудитор обязан разобраться в системе внутреннего контроля НКО, оценить ее надежность и принять решение, можно ли полагаться на проверенную систему в своей работе. Для этого аудитор использует свой опыт, знания данной конкретной ассоциации, союза, опросы персонала, инструкции и положения по методикам и процедурам работы бухгалтерии и функциональных подразделений, ознакомление с документами и записями, исследование хозяйственной деятельности предприятия.

С учетом выявленных недостатков системы внутреннего контроля в представленной методике рекомендовано аудиторам использовать соответствующие методические приемы (аналитические процедуры, пересчет, сверку расчетов, подтверждение и др.) и надлежащим образом документировать полученную информацию.

## Выводы

1. Аудит НКО носит выраженный межсистемный характер. При его проведении должны использоваться методы бухгалтерского учета, ревизии, экономического анализа, современных информационных технологий.

Опыт развития основных стран мира показывает, что демократическая политико-экономическая система общества предполагает наличие трех взаимосвязанных и взаимозависимых секторов: государственного, коммерческого и некоммерческого. При этом социальная политика любого государства формируется как объект целенаправленного воздействия трех субъектов: государства, гражданского общества и частного бизнеса.

Некоммерческий, или так называемый третий, сектор позволяет в сотрудничестве с другими людьми реализовать свои возможности и самостоятельно решать свои проблемы и проблемы общества.

2. При организации аудита НКО помимо нормативных актов, используемых при аудиторских проверках, следует опираться на нормативные акты, регулирующие деятельность некоммерческих организаций, такие как Гражданский кодекс РФ, Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», Налоговый кодекс РФ.

3. Роль некоммерческих организаций в современной экономике России определяется их статусом и многообразием организационно-правовых форм.

4. Целью аудита некоммерческой организации является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемой некоммерческой организации и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

5. В ходе исследования разработана методика аудита некоммерческих организаций на примере ассоциаций и союзов. Данная методика может быть использована как основное руководство по проведению аудита некоммерческих организаций. Аудиторские фирмы, проводящие проверки, могут использовать данную методику при разработке внутрифирменных стандартов и руководств, устанавливающих обязательные к использованию общие и специфические принципы и подходы к аудиту.

6. Структурно методика включает в себя несколько разделов. В первом разделе методики представлены концепция и принципы проведения аудита. Во втором разделе описаны некоторые технические аспекты практического применения положений и подходов методики. Методика содержит предложения по предварительной стадии аудита, методические подходы к сбору аудиторских доказательств и оценке результатов аудита.

В приложении к методике аудита некоммерческих организаций аудиторские фирмы должны представить разработанную техни-

ческую документацию, применяемую аудиторскими фирмами при выполнении процедур и технических приемов.

### Вопросы для самопроверки

1. Что представляет собой аудит некоммерческих организаций?
2. Какие методы должны использоваться при проведении аудита некоммерческих организаций?
3. Какие организации относятся к некоммерческим?
4. Что включает в себя методика аудита некоммерческих организаций?
5. Какова структура методики аудита некоммерческих организаций?

### Тесты

1. Потребительский кооператив — это:
  - а) добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов;
  - б) добровольное объединение с целью удовлетворения материальных потребностей;
  - в) дачно-строительный, гаражно-строительный кооператив и т.п.
2. Потребительский кооператив является:
  - а) коммерческой организацией — производственным кооперативом;
  - б) некоммерческой организацией — производственным кооперативом;
  - в) некоммерческой организацией.
3. Фондом признается:
  - а) некоммерческая организация, не основанная на членстве его участников (учредителей);
  - б) коммерческая организация, учрежденная гражданами (юридическими) лицами на основе добровольных имущественных взносов, преследующая социальные, благотворительные, культурные, образовательные или иные общественно полезные цели;
  - в) некоммерческая организация, не основанная на членстве его участников (учредителей), учрежденная гражданами (юридическими) лицами на основе добровольных имущественных взносов, преследующая социальные, благотворительные, культурные, образовательные или иные общественно полезные цели.
4. Учреждением является:
  - а) организация, созданная собственником для осуществления услуг некоммерческого характера конкретного вида: управленческих, социально-культурных и пр.;

б) организация, созданная собственником для осуществления услуг некоммерческого характера;

в) организация, созданная собственником для осуществления услуг коммерческого характера.

5. Общественные и религиозные организации — это:

а) совместная деятельность для защиты общих интересов и достижения уставных целей объединившихся граждан;

б) обязательные объединения граждан, созданные на основе совместной деятельности для защиты общих интересов и достижения уставных целей объединившихся граждан;

в) добровольные объединения граждан, созданные на основе совместной деятельности для защиты общих интересов и достижения уставных целей объединившихся граждан.

6. Членами общественных и религиозных организаций могут быть:

а) физические лица;

б) юридические лица;

в) физические и юридические лица.

7. Некоммерческое партнерство — это:

а) организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных, управленческих и иных целей, направленных на достижение общественных благ;

б) организация, учрежденная гражданами;

в) организация, учрежденная юридическими лицами.

8. Автономной некоммерческой организацией признается:

а) не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для осуществления услуг в области образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта на основе добровольных имущественных взносов;

б) не имеющая членства некоммерческая организация;

в) коммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами для осуществления услуг в области образования, здравоохранения, культуры, науки, права, физической культуры и спорта на основе добровольных имущественных взносов.

9. Садоводческие, огороднические и дачные некоммерческие товарищества — это:

а) некоммерческие организации, учрежденные гражданами на добровольных началах для содействия их членам в решении общих социально-хозяйственных задач ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства;

б) коммерческие организации, учрежденные гражданами на добровольных началах для содействия их членам в решении общих социально-хозяйственных задач ведения садоводства, огородничества и дачного хозяйства.

10. Методика аудита НКО представляет собой:

- а) основное руководство по проведению аудита НКО, устанавливающее обязательные к использованию общие и специфические принципы и подходы к аудиту;
- б) обязательное к использованию законодательство.

### Задания для контроля знаний

1. Некоммерческая организация приобрела программный продукт стоимостью 11 800 руб., включая НДС. Затраты за услуги, связанные с консультированием по его использованию, составляют 590 руб., включая НДС. В учете предприятия эта сделка отражена следующим образом:

- Д 60, К 51 — 11 800 руб. — оплачено с расчетного счета;
  - Д 08, К 60 — 10 000 руб. — приобретен программный продукт;
  - Д 19 — К 60 — 1800 руб. — отражен НДС;
  - Д 19 — К 60 — 1800 руб. — отражен НДС;
  - Д 68 — К 19 — 1800 руб. — предъявлен к возмещению НДС;
  - Д 04 — К 08 — 10 000 руб. — оприходован программный продукт;
  - Д 60 — К 51 — 590 руб. — отражена оплата за консультации;
  - Д 19 — К 60 — 90 руб. — отражен НДС;
  - Д 68 — К 19 — 90 руб. — предъявлен к возмещению НДС;
  - Д 26 — К 60 — 500 руб. — списаны затраты за консультирование.
- Оцените ситуацию. Дайте рекомендации.

2. С 3 по 5 апреля по кассе некоммерческой организации была оприходована выручка от оказания образовательных услуг в размере 240 000 руб., а 6 апреля указанные деньги были выплачены работникам предприятия в виде заработной платы.

Правомочны ли действия некоммерческой организации?

# Глава 16

## АУДИТ ТОВАРИЩЕСТВ СОБСТВЕННИКОВ ЖИЛЬЯ

---

### Основные понятия

Аудит товариществ собственников жилья. Методика аудита некоммерческих организаций товариществ собственников жилья. Некоммерческие организации — товарищества собственников жилья. Цель аудита товариществ собственников жилья

---

### 16.1. Реформирование жилищно-коммунального хозяйства и аудит

Проводимая в настоящее время жилищная реформа предусматривает коренное изменение методов и подходов к финансированию и управлению системой жилищно-коммунального хозяйства. Основной целью реформы является перевод жилищно-коммунальной сферы на самофинансирование и создание новых оригинальных походов к управлению жилищно-коммунальным хозяйством (ЖКХ), основанных на самофинансировании и самоуправлении, наилучшем использовании ресурсов, выявлении внутренних резервов удешевления и улучшения, предоставляемых собственникам жилья услуг.

Отличительной особенностью управления многоквартирными домами в товариществах собственников жилья является то, что оно построено на демократических началах и наиболее полно отвечает требованиям рыночной экономики и задачам реформирования, основанных на самофинансировании.

Товариществом собственников жилья в соответствии с Жилищным кодексом РФ (ЖК РФ) признается некоммерческая организация, объединение собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владе-

ния, пользования и в установленных законодательством РФ пределах распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме.

Исследования показали, что особенности деятельности товариществ собственников жилья, характерные только для жилищно-коммунальной отрасли, находят свое отражение в системе бухгалтерского учета ТСЖ, которые следует учитывать при организации учетного процесса и аудита.

Одним из видов финансового контроля для организаций ЖКХ является *аудиторский финансовый контроль*. Однако качество услуг, оказываемых национальными аудиторскими фирмами (компаниями), в том числе и предприятиям жилищной отрасли, часто не соответствует требованиям, предъявляемым к контролю собственниками помещений. Такая ситуация не может не сказываться негативно на общем состоянии российской системы аудита.

Повышение качества аудиторской деятельности — основное направление реформирования современного аудита как в России, так и в других странах мира. В этой связи все большее внимание уделяется разработке стандартов проведения аудиторской проверки, контролю за их использованием и оценке качества аудита на всех его стадиях (при подготовке аудиторской проверки, ее проведении и формировании выводов аудитора). Жилищно-коммунальное хозяйство относится к числу отраслей, имеющих серьезную отраслевую специфику, что необходимо учитывать при проведении аудиторской проверки ТСЖ. Необходимость разработки отраслевых подходов к аудиту объектов ЖКХ, учитывающих как специфику финансовой отчетности, так и необходимость аудирования по заданию собственников всей деятельности организации, определили актуальность выбранной темы. Вследствие того что предприятия жилищно-коммунальной сферы достаточно разнообразны по собственности и сферам деятельности, возникает необходимость разработки методических рекомендаций, привязанных к отдельным группам предприятий. Особую актуальность приобретают разработки методики аудита для ТСЖ, поскольку это новые формирования, отвечающие требованиям рыночных отношений в жилищной сфере.

Многие ТСЖ нуждаются в разработке собственных корпоративных стандартов по бухгалтерскому учету и внутреннему контролю, учитывающих специфику собственности, осуществления деятельности, ведения жилищного хозяй-

ства, производства, анализа и систематизации результатов их деятельности, в чем могут оказать содействие аудиторские фирмы, оказывающие услуги ЖКХ.

### **16.2. Задачи аудитора по проверке обеспечения социальной защиты населения в товариществах собственников жилья**

Аудитор должен знать, что защита населения при переходе на рыночные принципы оплаты жилищно-коммунальных услуг состоит в недопущении со стороны органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления и уполномоченных ими организаций:

- включения в экономически обоснованные тарифы затрат, связанных с монопольным положением организаций жилищно-коммунального хозяйства;
- сдерживания развития программы предоставления субсидий на оплату жилья и коммунальных услуг низкодоходным семьям;
- необоснованного снижения качества предоставляемых услуг, предусмотренного договорами найма, на техническое обслуживание и предоставление жилищно-коммунальных услуг;
- введения неоправданно высокого уровня ставок на оплату жилья, превышающего по площади социальную норму, и тарифов на сверхнормативное потребление коммунальных услуг.

Помимо проверки бухгалтерской отчетности аудитору следует проверить, какие результаты в контролируемом субъекте по реализации рыночных подходов управления ЖКХ имеют развитие. Реформа ЖКХ предполагает:

а) переход к самофинансированию организаций жилищно-коммунальной сферы путем прекращения бюджетных ассигнований на предоставление им дотаций, а также перекрестного субсидирования потребителей;

б) увеличение тарифов на жилищно-коммунальные услуги для населения до экономически обоснованного уровня, определяемого в основном путем конкурсного отбора организаций, предоставляющих эти услуги.

При аудите региональных объектов следует иметь в виду, что субъекты РФ имеют несколько иные задачи и права. В их обязанности входит решение проблем и регу-

лировка тех направлений развития и функционирования экономики, которые им непосредственно подотчетны, такие как решение энергетических проблем, установление социальных и экономических нормативов, обеспечение социальной защиты населения. Региональная власть выступает исполнителем политики государства на местном уровне, в том числе в сфере ЖКХ. Она несет ответственность за разработку и формирование действенного экономического механизма управления ЖКХ и социальную защиту населения.

Местная власть осуществляет основной объем работ по поддержанию жилищного фонда на нормальном уровне, воздействуют на многие стороны жилищно-коммунального хозяйства. Местные бюджеты обязаны финансировать затраты ЖКХ в той мере, в какой их не покрывают платежи населения за услуги, оказываемые организациями жилищно-коммунальной сферы.

В обязанности муниципальных органов входит обеспечение субсидиями населения, финансирование затрат по содержанию ЖКХ и др.

Расходы, связанные с предоставлением субсидий, включают в себя расходы непосредственно на предоставление субсидий и расходы на обеспечение их предоставления.

Аудитору следует иметь в виду, что для заключения договора на предоставление субсидии ТСЖ должно:

- представить уполномоченной организации свидетельство о внесении в Единый реестр управления многоквартирными домами Москвы;
- представить главному распорядителю или уполномоченному в установленном порядке органу или организации документы: копию устава управляющей организации; копию свидетельства о регистрации управляющей организации; перечень жилых помещений, наниматели и собственники которых имеют право на оплату услуг и работ по содержанию и ремонту жилых помещений по ценам, установленным Правительством Москвы, с указанием площади; документы, подтверждающие право собственности граждан на жилое помещение (копии свидетельств о собственности, договоров купли-продажи, иных документов), — предоставляются на каждого собственника.

Ставка планово-нормативного расхода в период, когда сохраняется система предоставления бюджетных субсидий на содержание и текущий ремонт общего имущества в мно-

гоквартирном доме, ежегодно утверждается распорядительным документом Правительства Москвы.

Изменение размеров платежей за жилищные услуги в течение года в связи с изменением видов собственности и статуса плательщиков не учитывается при проведении расчета по договору на предоставление бюджетной субсидии.

Выпадающие доходы управляющих организаций, связанные с предоставлением льгот по оплате жилого помещения гражданам, при расчете доходов для целей получения бюджетных субсидий не учитываются.

### **16.3. Особенности бухгалтерского учета и аудита отчетности товариществ собственников жилья**

Аудитору следует установить выполнение товариществом собственников жилья целевой установки его создания. Цель создания ТСЖ — управление общим имуществом в доме. Общее имущество — это объект управления и бухгалтерского учета. Под *общим имуществом собственников помещений в многоквартирном доме* согласно Жилищному кодексу РФ подразумеваются помещения, не являющиеся частями квартир и предназначенные для обслуживания более одного помещения в данном доме. К общему имуществу собственников квартир относятся лестничные площадки, лестницы, лифты, коридоры, технические этажи, чердаки, подвалы, крыши, земельный участок, на котором находится дом, и др. (п. 1, ст. 36 ЖК РФ).

Аудитору следует выяснить, как отрегулированы права на земельный участок, на котором расположены многоквартирный дом и иные входящие в состав такого дома объекты недвижимого имущества. Согласно законодательству РФ земельный участок является общей долевой собственностью собственников помещений в многоквартирном доме. Если земельный участок сформирован до введения в действие Жилищного кодекса РФ (до 1 марта 2005 г.) и в отношении него проведен государственный кадастровый учет, то такой участок переходит бесплатно в общую долевую собственность собственников помещений в многоквартирном доме (п. 2, ст. 16 ЖК РФ). Если участок не был сформирован, то общее собрание собственников вправе выбрать уполномоченное лицо, которое обратится в органы власти с заявле-

нием о формировании земельного участка. При этом после формирования участка и проведения его государственного кадастрового учета земля переходит бесплатно в общую долевую собственность собственников помещений.

В случае если дома построены или реконструированы, аудитору следует проверить обоснованность приемки дома приемочной комиссией, установление размеров и границ земельных участков. При этом свидетельство о доле в праве общей собственности на земельный участок под многоквартирным домом не требуется.

В случае если документы на получение доли в праве собственности на земельный участок многоквартирного дома не оформлены, аудитору следует рекомендовать собственникам провести следующие процедуры по формированию земельного участка:

1) на общем собрании собственников помещений в многоквартирном доме избрать уполномоченное лицо и наделить его правом обращения в органы власти с заявлением о формировании земельного участка (чаще всего таким лицом выступает председатель ТСЖ). Порядок формирования земельного участка устанавливается на местном уровне;

2) составить заявление на формирование земельного участка с определением границ и межеванием земельного участка.

К заявлению необходимо приложить следующие документы:

- выписку из протокола общего собрания собственников (в нем должны быть указаны: форма голосования, повестка дня, принявшие участие в собрании собственники и количество их голосов, решение об обращении с заявлением о формировании земельного участка);
- справку о размерах площадей помещений в многоквартирном доме из БТИ;
- копии документов об отводе земельного участка (при наличии);
- протокол решения собрания собственников об установлении размера доли в праве общей собственности на общее имущество (если такое решение было принято до вступления в силу Жилищного кодекса РФ).

Аудитору следует проверить, куда отнесена стоимость работ по межеванию. Эти расходы должны нести собственники помещений, а не ТСЖ. Лицо, заключившее договор со

специализированной организацией, уполномочено на это общим собранием собственников, а не собранием членов товарищества собственников жилья.

Особое внимание следует уделить проверке налога на землю. Аудитору следует иметь в виду, что собственники помещений в многоквартирном доме приобретают статус плательщиков налога на землю. Налоговой базой является кадастровая стоимость земельного участка (ст. 390 НК РФ). Следует установить правильность расчета налоговой базы пропорционально доле в праве собственности на общее имущество. Товарищество собственников жилья не участвует в правоотношениях по поводу уплаты земельного налога, так как налогоплательщики — физические лица самостоятельно уплачивают налог на основании налогового уведомления.

Аудитору следует установить обоснованность проведения собрания собственников в соответствии с требованиями Жилищного кодекса РФ. В частности, необходимо проверить, направлены ли инициатору собрания сообщения собственникам, ознакомлены ли они с повесткой дня (собрание не вправе принимать решения по вопросам, не включенным в повестку дня, и изменять ее (п. 2, ст. 46 ЖК РФ)), оформлены ли решения протоколами, доведенными до всех собственников. Они являются обязательными даже для тех, кто не принимал участия в голосовании (п. 5, ст. 46 ЖК РФ).

В обязанности аудитора входит проверка устава ТСЖ, принимаемого большинством голосов на общем собрании собственников. Все собственники должны ознакомиться с разработанным правлением либо квалифицированными юристами уставом ТСЖ и, при необходимости, внести свои предложения. Аудитор устанавливает, является ли устав результатом коллективного творчества и удовлетворяет ли требованиям не только закона, но и собственников.

Проверка отчетности прежде всего связана с проверкой полномочности правления. На общем собрании членов ТСЖ избирается правление, которое из своего состава выбирает председателя товарищества. В соответствии с п. 5 ст. 135 ЖК РФ товарищество собственников жилья является юридическим лицом с момента государственной регистрации, которая осуществляется в соответствии с действующим законодательством.

При проверке товарищества в строящихся домах следует иметь в виду, что решение о создании ТСЖ принимается лицами, которым будет принадлежать право собственности на помещения в таких домах. Если товарищество создано в строящемся доме в Москве, то не менее чем за три месяца до начала работы приемочной комиссии оно должно направить в префектуру административного округа Москвы уведомление о намерении принять дом в управление. К уведомлению необходимо приложить устав, свидетельство о государственной регистрации ТСЖ, протокол собрания собственников, а также схемы распределения долей. Это является основанием для выпуска префектом распоряжения о передаче дома в управление ТСЖ с момента ввода дома в эксплуатацию, на основании которого представитель товарищества участвует в приемке дома как член приемочной комиссии. Следует проверить, выполнена ли передача документации по дому, которая должна быть проведена за месяц до начала работы приемочной комиссии. Если за три месяца до начала работы комиссии ТСЖ не создано, то префектура проводит открытый конкурс по отбору управляющей организации (п. 3.1 ЖК РФ).

Аудитору следует проверить обоснованность членства в товариществе собственников жилья:

а) имеются ли письменные заявления о вступлении в товарищество собственников жилья и выходе из него собственников жилья в многоквартирном доме;

б) не допускаются ли случаи продолжения членства при прекращении права собственности члена товарищества на помещение. Аудитор должен иметь в виду, что в случае продажи квартиры старый собственник автоматически прекращает свое членство в ТСЖ, а новый собственник может вступить в ТСЖ, подав письменное заявление в правление.

Как показали исследования, факторы, связанные с государственным регулированием деятельности ТСЖ, зависят от гражданско-правового регулирования НКО, особенностей их налогообложения. В табл. 16.1 предложена классификация факторов, вызывающих возникновение специфических особенностей деятельности ТСЖ.

Таблица 16.1

### Классификация факторов, влияющих на деятельность товариществ собственников жилья

Группа факторов	Фактор
Факторы, связанные с государственным регулированием ТСЖ	Гражданско-правовое регулирование, особенности налогообложения, перевод на самоокупаемость
Общеэкономические факторы	Реформирование жилищной сферы
	Коллегиальное принятие решений по управлению многоквартирным домом общим собранием собственников жилья
	Частная собственность на жилье, землю, общие коммуникации
	Особенности ценообразования, субсидии и дотации
	Особенности утверждения тарифов и цен на потребляемые услуги жизнеобеспечения ТСЖ
Отраслевые факторы	Особенности технологии обеспечения услугами по обеспечению жизненных условий жильцам
	Особенности ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности
	Составление сметы доходов и расходов
	Отчетность как некоммерческой организации
	Специфическое налогообложение

Общеэкономическими факторами, наиболее существенно влияющими на деятельность ТСЖ, являются основные результаты проведения реформы жилищной сферы и особенности функционирования рынка жилья; коллегиальное принятие решений по управлению многоквартирным домом; частная собственность на жилье, землю, общие коммуникации; особенности ценообразования, субсидии и дотации; процедуры утверждения тарифов и цен на потребляемые услуги жизнеобеспечения ТСЖ.

К специфическим чертам деятельности ТСЖ, вызванных отраслевыми факторами, относят:

- особенности технологии обеспечения услугами ЖКХ, такими, как совпадение во времени и непрерывность процессов предоставления услуг по водоснабжению, электрообеспечению, охране, лифтообеспечению, вывозу мусора и др. Невозможность возникновения остатков незавершенного производства;
- особенности ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности;
- необходимость проведения работ по финансовому планированию, составлению сметы доходов и расходов;
- отчетность НКО, включающую в себя отчет о целевом использовании средств;
- отчетность выборного органа управления ТСЖ перед собственниками жилья;
- налогообложение НКО при отсутствии коммерческой деятельности;
- ведение деятельности товарищества за счет средств целевого финансирования, состоящего из взносов членов товарищества, других платежей собственников и жителей, не пожелавших вступить в товарищество, других целевых средств — субсидий на обеспечение эксплуатации общего имущества в многоквартирном доме, проведение ремонта, предоставление отдельных видов коммунальных услуг, а также за счет доходов от предпринимательской деятельности, направляемых на уставные цели (п. 2, ст. 151 ЖК РФ).

Закрытый перечень видов хозяйственной деятельности, которыми может заниматься ТСЖ, включает в себя: обслуживание, эксплуатацию и ремонт недвижимого имущества в многоквартирном доме; строительство дополнительных помещений и объектов общего имущества в многоквартирном доме; сдачу в аренду, в наем части общего имущества в многоквартирном доме.

В расходную часть бюджета товарищества входят следующие статьи:

- а) административно-управленческие расходы (заработная плата административно-управленческого персонала с начислениями, накладные и прочие расходы);
- б) техническое обслуживание, содержание и ремонт оборудования дома, которые могут выполняться на основании договоров подряда на отдельные виды работ, комплексных договоров или хозяйственным способом;

в) прочие расходы, связанные с содержанием комплекса недвижимого имущества (страхование, налоги);

г) отчисления в фонды капитального ремонта и др.

Исследования показали, что выявленные особенности производства характерны только для жилищно-коммунальной отрасли и находят свое отражение в системе бухгалтерского учета товариществ собственников жилья, которые следует учитывать при аудите. Они выражаются в следующем.

1. Товарищество может самостоятельно приспособлять отдельные межотраслевые регистры бухгалтерского учета при соблюдении:

- единой методологической основы бухгалтерского учета, предполагающей ведение бухгалтерского учета на основе принципов начисления и двойной записи;

- сплошного отражения всех хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета на основе первичных учетных документов;

- накопления и систематизации данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления и контроля за хозяйственной деятельностью товарищества, а также для составления бухгалтерской отчетности.

2. Учет затрат по некоммерческой деятельности ведется на счете 20 «Основное производство» с выделением субсчетов 20-1 «Содержание домового хозяйства», 20-2 «Капитальный ремонт жилищного фонда».

3. На счете 86 «Целевое финансирование» открываются субсчета 86-1 «Финансирование муниципальными правительственными органами», 86-2 «Обязательные взносы членов товарищества», 86-3 «Дополнительные взносы членов товарищества», 86-4 «Целевые сборы за коммунальные услуги».

4. Ученные на счете 20 «Основное производство» затраты списываются на счет 86 «Целевое финансирование».

5. Формы финансовой (бухгалтерской) отчетности ТСЖ имеют особую структуру. В частности, в ходе исследования была установлена целесообразность включения в состав формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» финансовой (бухгалтерской) отчетности товариществ дополнительных строк. Причем для целей исследования наибольшую значимость имеют дополнительные строки в составе строк 010 «Выручка от реализации продукции (товаров, работ,

услуг)» и 020 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг», раскрывающие объемы получаемой выручки и затрат по услугам управления домом и другим видам деятельности.

По строке 010 «Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)» типовой формы отчета о прибылях и убытках выручка отражается полностью, т.е. без расшифровок. В то же время, если товарищество сочтет нужным, можно расписать доходы и расходы от каждого вида доходов и расходов. Для этого форму № 2 нужно дополнить новыми строками (011, 012 и т.д.).

В ходе исследования определены особенности проведения аудита отчетности ТСЖ, связанные с общеэкономическими и отраслевыми факторами.

1. Необходимость проведения аудиторских процедур с учетом общеэкономических факторов, наиболее существенно влияющих на деятельность товарищества, определяемых проводимой реформой жилищной сферы, функционированием рынка жилья, необходимостью коллегиального принятия решений по управлению многоквартирным домом, частной собственностью на жилье, землю, общие коммуникации.

2. Учет при аудите особенностей гражданско-правового регулирования деятельности товариществ как некоммерческих организаций, имеющих особенности учета и налогообложения. Проверка правильности присвоения кодов Общероссийского классификатора отраслей народного хозяйства (ОКОНХ) при регистрации.

3. Аудит оформления документов о вступлении в ТСЖ и выходе из него, достоверности оформленных документов на землю. Решение о создании ТСЖ принимается на общем собрании собственников помещений в доме, число проголосовавших «за» должно превышать 50% общего числа голосов собственников.

4. Аудит эффективности совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленных законодательством РФ пределах распоряжения общим имуществом.

5. Аудит бухгалтерских счетов, которые необходимо открывать для учета специфических статей, отражающих объективно обоснованные расходы товарищества по содержанию и ремонту дома.

6. Необходимость проведения аудита работ по финансовому планированию, точности расчетов смет доходов и расходов и их выполнения, обоснованности применяемых цен и тарифов.

7. Аудит отчетности ТСЖ как некоммерческой организации, включающей в себя отчет о целевом использовании средств и отчетность выборного органа управления товариществом собранию собственников жилья, обеспечение гласности работы товарищества, доступности информации о расходах и работе товарищества.

8. Экспертиза проводимой коммерческой деятельности и соответствия ее уставу товарищества. Наличие или отсутствие предпринимательской (хозяйственной) деятельности требует организации проверки с учетом схемы бухгалтерского учета и налогообложения в них.

9. Аудит эффективности использования финансовых ресурсов, субсидий и государственных дотаций, оценка эффективности деятельности, приносящей доходы товариществу, их соответствие уставным интересам. Проведение оперативного анализа и контроля целевого использования поступивших средств.

10. Аудит средств целевого финансирования товарищества, субсидий, дотаций, доходов от предпринимательской деятельности, направленной на уставные цели.

11. Аудит обоснованности расходной части бюджета товарищества, в том числе административно-управленческих расходов, расходов на техническое обслуживание, содержание и ремонт комплекса недвижимого имущества и др.

12. Аудит достоверности отражения деятельности товарищества в системе бухгалтерского учета.

13. Аудит выполнения целевой установки ТСЖ по совместному управлению комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и, в установленных законодательством РФ пределах, распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме, а также представления и защиты общих имущественных интересов собственников жилья. Сопоставление направлений деятельности товарищества, принципов формирования и использования его имущества с целями и задачами, определенными уставом и органами управления.

Анализ взаимосвязи особенностей системы бухгалтерского учета в ТСЖ и особенностей аудита отчетности таких товариществ представлен в табл. 16.2.

Таблица 16.2

**Особенности деятельности товариществ собственников жилья и их влияние на организацию бухгалтерского учета и аудита**

Специфические черты деятельности	Особенности системы бухгалтерского учета	Особенности аудита
<i>Особенности, вызванные гражданско-правовыми факторами</i>		
Товариществом собственников жилья признается некоммерческая организация, объединение собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленных законодательством РФ пределах распоряжения общим имуществом	Учет статуса товарищества как некоммерческой организации при его регистрации. В бухгалтерском учете следует вести раздельный учет по всем видам услуг, оказываемых собственникам в многоквартирном доме, отражать в финансовой (бухгалтерской) отчетности некоммерческую и коммерческую деятельность	Проверка в ходе аудита выполнения целевой установки ТСЖ по совместному управлению комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и распоряжения общим имуществом, а также представления и защиты общих интересов собственников жилья
Цель создания ТСЖ — управление общим имуществом в доме, под которым подразумеваются помещения, не являющиеся частями квартир и предназначенные для обслуживания более одного помещения в данном доме	Учет затрат, связанных с управлением общим имуществом, к которому относятся лестничные площадки, лестницы, лифты, коридоры, технические этажи, чердаки, подвалы, крыши, земельный участок, на котором находится дом, и др.	Аудит обоснованности затрат по управлению общим имуществом собственников квартир

Продолжение табл. 16.2

Специфические черты деятельности	Особенности системы бухгалтерского учета	Особенности аудита
Земельный участок, на котором расположены многоквартирный дом и иные входящие в состав такого дома объекты недвижимого имущества, является общей долевой собственностью собственников помещений в многоквартирном доме	Бесплатный переход участка в общую долевую собственность собственников помещений, если земельный участок сформирован до введения в действие ЖК РФ (до 1 марта 2005 г.) и в отношении него проведен государственный кадастровый учет	Аудит достоверности сформированного участка, переходящего в общую долевую собственность собственников помещений в многоквартирном доме, постановки на государственный кадастровый учет
Согласно п. 1 ст. 136 ЖК РФ решение о создании ТСЖ принимается на общем собрании собственников помещений в доме, которое должно проводиться ежегодно	Оформление документов по созданию ТСЖ для законной деятельности	Аудит выполнения требований создания ТСЖ на общем собрании собственников помещений в доме. Число членов ТСЖ, создавших его, должно превышать 50% общего числа голосов собственников (п. 3 ст. 135 ЖК РФ)
Вступление в ТСЖ и выход из него осуществляются на основании письменного заявления (ст. 143 ЖК РФ). С момента прекращения права собственности члена товарищества на помещение прекращается и его членство в ТСЖ	Учет собственников и участников ТСЖ на основании письменного заявления (ст. 143 ЖК РФ) и документов, подтверждающих права собственности члена товарищества на помещение	Аудит оформления документов о вступлении в ТСЖ и выходе из него
В соответствии с Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом от 12 января	Бухгалтерский учет всех видов деятельности на счете 20 «Основное производство»	Возможность для аудитора разделить все товарищества как субъекты налогообложения

Продолжение табл. 16.2

Специфические черты деятельности	Особенности системы бухгалтерского учета	Особенности аудита
1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» товарищества собственников жилья как некоммерческие организации обладают специальной правоспособностью, т.е. они могут осуществлять деятельность, направленную на достижение целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям	с подразделением на коммерческую, не противоречащую уставной деятельности, и некоммерческую деятельность в соответствии со сметой доходов и расходов	на две группы, в которых будут применяться различные схемы бухгалтерского учета и работники которых будут сдавать различные формы финансовой отчетности, отчитываясь по коммерческой и некоммерческой деятельности и ее соответствии уставу. Это обусловлено наличием или отсутствием предпринимательской (хозяйственной) деятельности
Товарищества собственников жилья могут осуществлять один или несколько видов деятельности, не запрещенных законодательством РФ и соответствующих целям деятельности и уставу	Отражение в бухгалтерском учете каждого вида деятельности. Отражение доходов, полученных от коммерческой деятельности, в составе целевых средств, используемых для уставной деятельности	Сопоставление направлений деятельности товарищества, принципов формирования и использования его имущества с целями и задачами, определенными уставом и органами управления ТСЖ
При регистрации товариществу должен быть присвоен код ОКОНХ 90110 «Эксплуатация жилого фонда»	Использование правил бухгалтерского учета, принятых в ЖКХ (письмо Минфина России от 29 октября 1993 г. № 118 «Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве» (с изм.))	Проверка правильности присвоения кодов (ОКОНХ) при регистрации товарищества, соблюдения правил бухгалтерского учета и налогообложения, принятых в ЖКХ

Продолжение табл. 16.2

Специфические черты деятельности	Особенности системы бухгалтерского учета	Особенности аудита
<i>Особенности финансово-хозяйственной деятельности</i>		
Товарищества ведут свою деятельность за счет средств целевого финансирования, состоящих из целевых взносов членов товарищества, других целевых средств, а также за счет доходов от предпринимательской деятельности, направляемых на уставные цели	Для обеспечения эффективного управления и реализации уставных целей — финансовое планирование, которое позволяет рассчитать размер целевых взносов домовладельцев, определить поквартально (помесячно) движение денежных средств	Аудит обоснованности смет доходов и расходов и их выполнения. Проверка точности отражения в учете и правильности взимания налогов по всем видам деятельности
Главным элементом финансового планирования является составление годового бюджета товарищества. Расходная часть бюджета товарищества состоит из видов расходов, соответствующих смете	Обеспечение раздельного учета затрат товарищества по элементам сметы. Необходимость учета при составлении сметы ТСЖ: бюджетов прошлых лет (на 1—3 года) и его выполнение; технических характеристик комплекса недвижимого имущества (площади жилых и нежилых помещений, их назначение, этажность здания, количество лиц, имеющих право на льготы по оплате жилья, и т.д.); уровень инфляции; бюджетные дотации, субсидии и др.	Аудит доходных и расходных элементов сметы ТСЖ. Проведение оперативного анализа и контроля целевого использования поступивших средств. Аудит выполнения сметы доходов и расходов и достоверности отчетности, который включает в себя оценку эффективности деятельности, приносящей доходы товариществу, их соответствие уставным интересам. Аудит эффективности использования финансовых ресурсов

## Продолжение табл. 16.2

Специфические черты деятельности	Особенности системы бухгалтерского учета	Особенности аудита
Товарищества осуществляют финансирование затрат по содержанию жилого дома	Отражение всех затрат товарищества по основной деятельности на дебете счета 20 «Основное производство» субсчет 1 «Содержание домового хозяйства»; затраты на капитальный ремонт жилищного фонда — субсчет 2 «Капитальный ремонт жилищного фонда»; иные затраты — на других субсчетах к счету 20	Аудит обоснованности и достоверности затрат, подтверждение целевого использования средств, а именно: оценка направлений их использования, т.е. качественная оценка, а также соответствие абсолютных величин расходования средств планируемому показателю
<i>Средства целевого финансирования</i>		
Товарищества образуются из следующих основных источников: — целевых взносов домовладельцев; — средств бюджетного финансирования, в том числе: бюджетное покрытие льгот отдельным категориям граждан; субсидии, предоставленные гражданам при оплате жилья и коммунальных услуг в связи с переходом на новую систему оплаты жилья; — муниципальные дотации на техническое обслуживание, коммунальные услуги, капитальный ремонт; — прочие целевые поступления (спонсорские, благотворительные)	Использование для учета средств целевого финансирования счета 86 «Целевые финансирование и поступления», к которому открываются субсчета по необходимому для учета разделам. Со счета 86 списываются учтенные на счете 20 «Основное производство» затраты по основной (некоммерческой) деятельности: Д 86 — К 20. Для учета резервов предстоящих ремонтных и других расходов по дому целесообразно использовать счет 96 «Резервы предстоящих расходов»	Аудит средств целевого финансирования. Проверка счета 86 «Целевые финансирование и поступления» и субсчетов к нему: 1 «Целевые взносы домовладельцев», 2 «Компенсации (субсидии) по оплате жилья и коммунальных услуг», 3 «Дотации из местного бюджета», 4 «Скидки льготным категориям населения», 5 «Поступления от предпринимательской (хозяйственной) деятельности», 6 «Прочие целевые поступления». Проверка счета 96 «Резервы предстоящих расходов» по всем формируемым в товариществе резервам

Окончание табл. 16.2

Специфические черты деятельности	Особенности системы бухгалтерского учета	Особенности аудита
Участники товарищества осуществляют целевые взносы для содержания ТСЖ	Учет расчетов с членами товарищества на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 1 «Расчеты с членами товарищества». По дебету 76-1 с кредита 96-1.1 «Целевые взносы домовладельцев» отражаются суммы платежей, причитающихся товариществу	Аудит расчетов с членами товарищества по всем видам выплат и платежей

#### 16.4. Методология аудита отчетности о деятельности товариществ собственников жилья

Методология и логика аудита отчетности ТСЖ должны разрабатываться на основе исследования особенностей жилищно-коммунальной отрасли, специфики управления ею, реформирования, организации учетного процесса.

Под **методологией аудита отчетности о деятельности товариществ собственников жилья** следует понимать систему принципов и способов организации и построения теоретической и практической деятельности аудиторов. При этом теоретическая составляющая методологии представляет собой результат процесса познания специфики жилищно-коммунальной отрасли, процессов ее реформирования в условиях рыночных отношений и перехода на самофинансирование с сохранением адресных субсидий нуждающимся низкообеспеченным жителям. Методология является обоснованием способа достижения и построения на ее основе знания об организации и методике аудита отчетности о деятельности ТСЖ.

Методология дает обоснование способов и приемов организации деятельности в области аудита отчетности и предполагает разработку методов сбора аудиторских доказательств, организацию работы аудиторов на пред-

варительной, основной и заключительной стадиях аудита. Одна из важнейших функций методологии — *эвристическая*. Она должна описывать и объяснять теорию, организацию и методику аудита деятельности (отчетности) ТСЖ, а также являться инструментом поиска новых знаний в разработке предложений по аудиту новой области проверки — товариществ, имеющих существенные отличия не только по общеэкономическим, но и по сугубо отраслевым факторам ЖКХ.

Можно выделить три уровня методологии аудита:

- 1) всеобщая научная;
- 2) общепотраслевая, связанная с аудитом объектов ЖКХ;
- 3) частная, связанная с аудитом отдельных, присущих товариществу вопросов (смет доходов и расходов, защиты имущественных интересов собственников и др.).

**Методы в аудите товарищества собственников жилья** — это совокупность приемов и операций теоретического и практического освоения подходов к проверке, сбору аудиторских доказательств с учетом особенностей целевой установки аудита, специфики доходных источников, финансирования расходов, учета и отчетности.

В ходе исследований разработана *методика аудита отчетности товариществ собственников жилья*, под которой понимается совокупность технических приемов и операций, обусловленных представленными методами в аудите ТСЖ, включающих в себя частные операции по аудиту смет доходов и расходов товарищества, применяемых льгот на оплату жилых помещений и коммунальных услуг, подготовку отчетности аудиторской организации, их последовательность и взаимосвязь.

Конкретизируя для аудита *всеобщий научный уровень методологии*, под ним следует понимать общенаучную методологию, призванную сформулировать в завершенном виде совокупность методов исследования разработки подходов аудита ТСЖ, а также приемов и правил конструктивной деятельности аудиторов по выработке системы аудита отчетности ТСЖ.

При этом *систему аудита отчетности товарищества собственников жилья* целесообразно рассматривать как целостную совокупность, образованную особыми механизмами связи и функционирования составляющих их частей: нормативного регулирования общегосударственного масштаба, рабочих документов аудитора, разрабатываемых

аудиторской организацией, методикой и ее элементов. Взаимодействие элементов данной системы порождает системное качество данной совокупности, позволяющее при ее применении достигнуть высоких результатов в обоснованности и достоверности проверки.

**Системой** называют такую совокупность взаимосвязанных элементов, взаимодействие которых между собой порождает особое системное качество, достаточно четко локализирующее данную совокупность в окружающем ее пространстве.

Системное рассмотрение данного исследования определяется тем, что в рассматриваемых вопросах выявляются системные качества из совокупности взаимосвязанных элементов, образующих систему. При этом система имеет тесные связи с окружающей средой как на макроуровне (государственное реформирование отрасли, налоговое законодательство, тарифы и цены на регулируемые государством услуги и энергоносители, состояние рынка жилья, уровень доходов населения и др.), так и микроуровне (состояние жилого объекта, состав проживающих в доме жильцов, наличие общего имущества, доходные источники, направляемые на снижение издержек по содержанию жилого дома).

## **16.5. Методика аудита товарищества собственников жилья**

Методика аудита некоммерческих организаций — товариществ собственников жилья должна разрабатываться аудиторской организацией для систематизации подходов к организации проверки. Данная методика может быть использована как основное руководство по проведению аудита и других некоммерческих организаций в сфере ЖКХ. Аудиторские фирмы, проводящие проверки, могут использовать данную методику при разработке внутрифирменных стандартов и руководств, устанавливающих обязательные к использованию общие и специфические принципы и подходы к аудиту в сфере ЖКХ.

Структурно методика включает в себя несколько разделов (рис. 16.1). В разд. I методики представлен подготовительный этап, в разд. II — «Сбор информации и аудиторских доказательств, систематизация материалов проверки»

описаны некоторые технические аспекты практического применения положений и подходов методики, методические подходы к сбору аудиторских доказательств, разд. III раскрывает подходы к оценке результатов аудита.

В ходе **подготовительного этапа** наряду с выполнением обычных для любой проверки работ по составлению плана, программы, письма согласия о проведении проверки, составления и подписания договора выполняются работы, которые отличаются в зависимости от того, какая проверка — первичная или повторная. При *первичной проверке* следует провести предварительную оценку деятельности, согласовать условия проверки. При *повторной проверке* необходимо ознакомиться с материалами предыдущей проверки, оценить, как проведены исправления и внедрены рекомендации аудитора. Источниками информации являются сметы текущего и прошедшего периода, расчеты доходов и расходов, регистры аналитического учета, аналитические регистры, отчетность, нормативные акты.

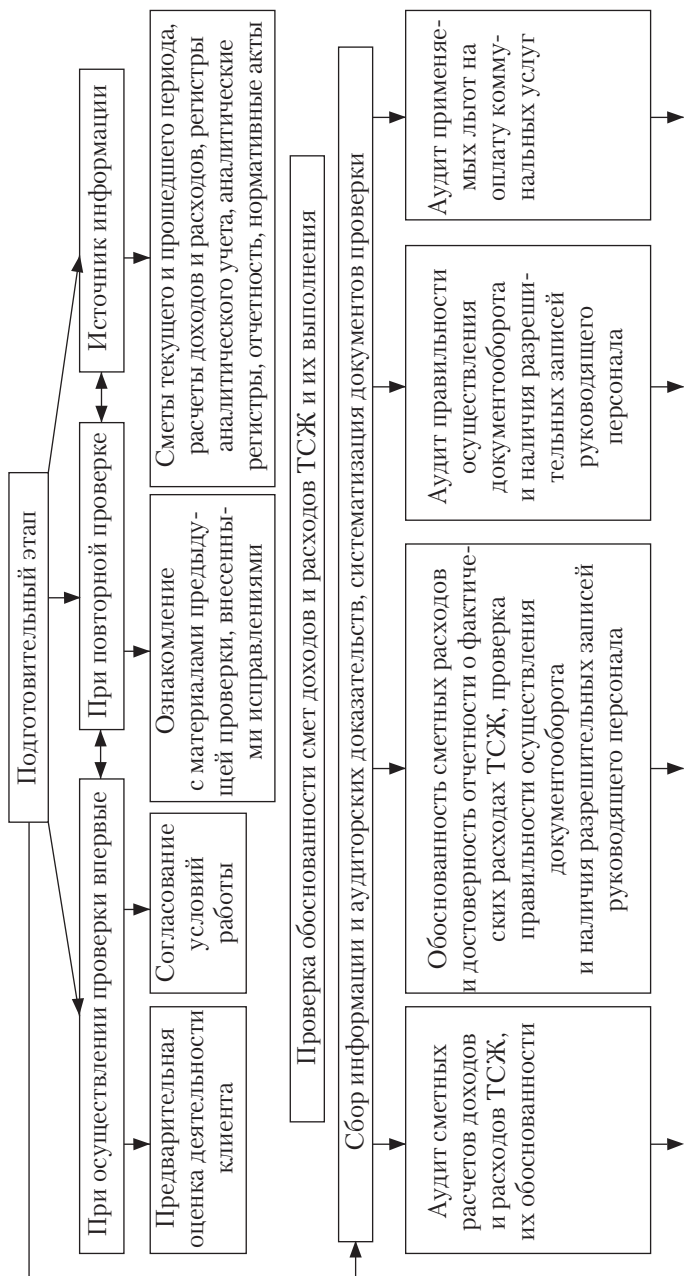
Особый раздел проверки — **проверка обоснованности смет доходов и расходов товариществ собственников жилья и их выполнения**. При расчете доходов от реализации услуг используют муниципальные тарифы.

Даже при отсутствии у ТСЖ коммерческой деятельности образуется экономия средств примерно в размере 10% годовой совокупной платы жильцов. Для дома в 450 квартир это около 800 000 руб. Аудитору следует дать заключение об оптимальности установления платы для собственников жилья, эффективности использования временно свободных средств. В частности, необходимо установить, приносят ли доход временно свободные средства, где они хранятся, оптимальны ли условия для их хранения и обеспечения доходности.

В ходе проверки смет ТСЖ аудиторы как независимые профессионалы проверяют бухгалтерскую отчетность, осуществляют экспертизу платежей и взносов членов ТСЖ на предмет экономической обоснованности статей расходов, проводят консультации по бухгалтерскому, налоговому, управленческому учету, правовым вопросам.

Особый раздел проверки составляет *аудит доходных источников ТСЖ*, которые в соответствии с Жилищным кодексом РФ состоят:

- из обязательных платежей, вступительных и иных взносов членов ТСЖ;



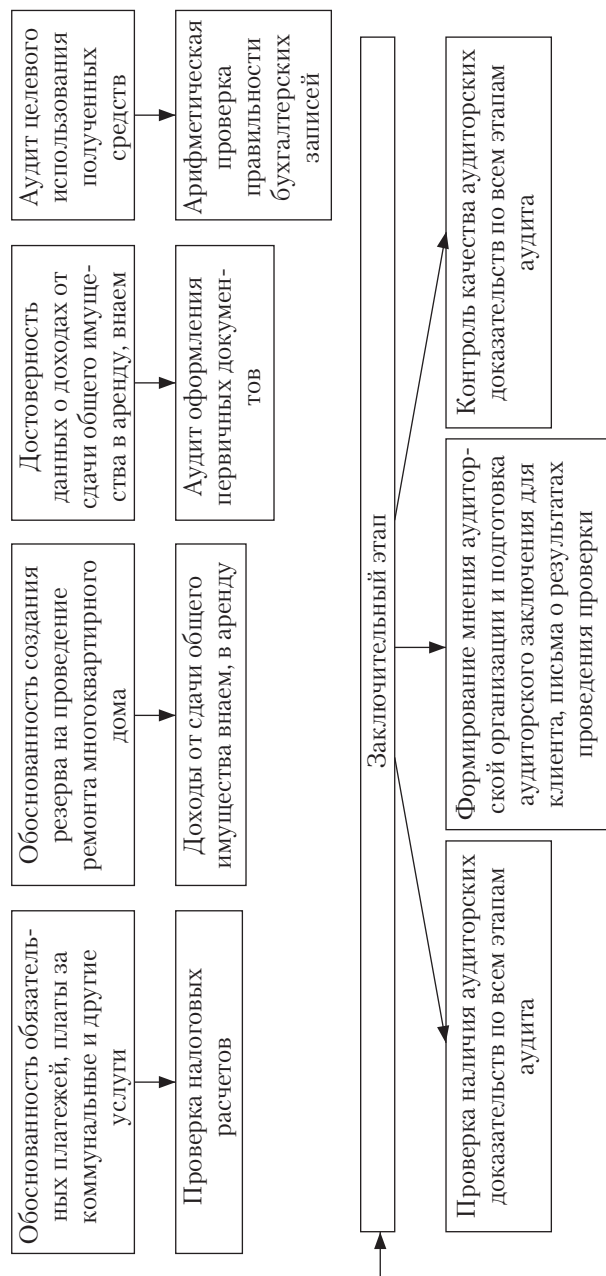


Рис. 16.1. Аудит смет доходов и расходов товариществ собственников жилья

- субсидий на обеспечение эксплуатации общего имущества в многоквартирном доме, проведение ремонта, предоставление отдельных видов коммунальных услуг;

- доходов от хозяйственной деятельности;
- прочих поступлений.

Аудитору следует проверить законность осуществляемой ТСЖ предпринимательской деятельности. Являясь некоммерческой организацией, ТСЖ вправе вести предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано. При этом законодательством РФ установлены ограничения на предпринимательскую деятельность отдельных видов НКО. В частности, перечень видов хозяйственной деятельности, которыми может заниматься ТСЖ, закрыт и включает в себя:

- обслуживание, эксплуатацию и ремонт недвижимого имущества в многоквартирном доме;
- строительство дополнительных помещений и объектов общего имущества в многоквартирном доме;
- сдачу в аренду, в наем части общего имущества в многоквартирном доме.

Аудитор проверяет и точность налогообложения прибыли, так как ТСЖ является плательщиком налога на прибыль на основании ст. 246 НК РФ. С этой целью целесообразно квалифицировать перечисленные выше виды доходов для целей налогообложения прибыли. Согласно ст. 247 НК РФ объектом обложения налогом на прибыль являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. При этом п. 2 ст. 251 НК РФ предусмотрен ряд доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, таких как целевые поступления из бюджета бюджетополучателям, целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению.

Аудитору следует проверить точность отнесения к целевым поступления на содержание товарищества и ведение ею уставной деятельности доходов ТСЖ. В частности, к не учитываемой при налогообложении прибыли могут быть отнесены вступительные взносы, членские взносы, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Особое внима-

ние необходимо обратить на то, что взносы должны быть осуществлены в соответствии с законодательством РФ. Аудитор устанавливает, все ли взносы, уплачиваемые членами ТСЖ (собственниками помещений в многоквартирном доме), являются целевыми поступлениями и не подлежат налогообложению. С этой целью целесообразно проверить правильность оформления вступительных и иных взносов членов ТСЖ, обязательных платежей. Несмотря на то что деятельность по управлению домом, содержанию, эксплуатации и ремонту общего имущества является уставной для ТСЖ, обязательные платежи не могут быть признаны целевыми поступлениями на содержание НКО и ведение уставной деятельности, так как перечень целевых поступлений закрытый и не предусматривает таких доходов, как обязательные платежи членов ТСЖ.

Аудитору следует проверить обоснованность внесения членами ТСЖ обязательных платежей и взносов, установленных органами управления ТСЖ, связанных с оплатой расходов на содержание и ремонт общего имущества в многоквартирном доме, а также с оплатой коммунальных услуг, которые могут быть классифицированы как обязательные платежи, взносы, но не как вступительные или членские взносы. Требуется установить порядок формирования и размер таких платежей и взносов членов ТСЖ, определяется ли он органами управления ТСЖ в соответствии с его уставом (п. 8 ст. 156 ЖК РФ). При этом размер платы за коммунальные услуги рассчитывается исходя из объема потребляемых услуг определяемого по показаниям приборов учета, а при их отсутствии — исходя из нормативов потребления, утверждаемых органами местного самоуправления (п. 1 ст. 157 ЖК РФ). Плата членов ТСЖ либо ЖСК за содержание и ремонт жилого помещения, включающая в себя плату за услуги и работы по управлению многоквартирным домом, содержанию, текущему и капитальному ремонту общего имущества в многоквартирном доме, а также плата за коммунальные услуги квалифицируются в качестве выручки от реализации работ, услуг.

Из законодательного определения ТСЖ следует, что ТСЖ создается для совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, поэтому ТСЖ оказывает собственникам помещений в многоквартирном доме услуги по его управлению и эксплуатации. Если в много-

квартирном доме есть собственники помещений, которые не пожелают вступить в ТСЖ, то с ними закон обязывает товарищество заключать договоры о содержании и ремонте общего имущества в многоквартирном доме (п. 2 ст. 138 ЖК РФ). В соответствии с этими договорами собственники вносят плату за жилое помещение и коммунальные услуги (п. 6 ст. 155 ЖК РФ). Такие поступления можно однозначно квалифицировать как выручку от оказания услуг ТСЖ. Более того, указанные платежи для организаций — собственников помещений в доме будут являться расходами по оплате эксплуатационных, коммунальных услуг, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль. При этом их нельзя учесть на основании пп. 29 п. 1 ст. 264 НК РФ как целевые членские взносы в НКО.

Аудитор должен осуществить проверку элементов обязательных платежей членов ТСЖ с точки зрения налогообложения доходов ТСЖ по входящим в него элементам (плата за содержание и ремонт жилого помещения, за коммунальные услуги). При этом аудитору следует иметь в виду, что услуги и работы по управлению многоквартирным домом, содержанию, текущему и капитальному ремонту общего имущества в многоквартирном доме являются теми видами хозяйственной деятельности, которые в соответствии с Жилищным кодексом РФ разрешено вести ТСЖ. Поэтому признание дохода ТСЖ в виде платы за содержание и ремонт в качестве налогооблагаемой выручки от реализации представляется правомерным и справедливым. Но при этом ТСЖ вправе учитывать в составе расходов обоснованные и документально подтвержденные затраты, связанные с содержанием и ремонтом имущества, что и следует проверить аудитору.

При проверке платы за коммунальные услуги следует иметь в виду, что ТСЖ, созданное для обеспечения эксплуатации дома, само не предоставляет коммунальные услуги, а заключает с коммунальными организациями договоры в интересах собственников помещений и является лишь посредником в передаче денег организациям ЖКХ, которые оказывают коммунальные услуги жильцам. Товарищество оплачивает эти услуги из средств, поступающих на расчетный счет в виде коммунальных платежей, действуя на условиях представительства. Аудитору следует выяснить, отражено ли в уставных документах, что ТСЖ зани-

мается именно сбором и направлением денежных средств на обслуживание дома, а не оказанием коммунальных услуг. Так как ТСЖ не оказывает услуг, то не возникает доход, подлежащий налогообложению. Согласно ст. 41 НК РФ *доходом* признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Выступая лишь транзитной организацией, ТСЖ не получает экономической выгоды.

Следует проверить объемы денежных средств, взимаемых с жильцов на основании счетов, выставленных организациями, непосредственно оказывающими коммунальные услуги. При это надо иметь в виду, что если взимание средств осуществляется в размере фактически потребленных жильцами указанных услуг, то эти суммы не учитываются в составе доходов ТСЖ для целей налогообложения прибыли. Однако в случае превышения взимаемых с жильцов средств над суммами фактически использованных ими коммунальных услуг, равно как при использовании указанных средств на иные цели, названные средства рассматриваются в качестве дохода ТСЖ.

Функциями ТСЖ являются планирование, организация и проведение капитального ремонта многоквартирного дома, в связи с этим при проведении проверки отчетности следует проаудировать точность формирования резерва на проведение ремонта многоквартирного дома, установить порядок планирования и расходования средств. Аудитор должен установить, составляется ли смета на капитальный ремонт, как регулируется порядок образования резервного фонда на ремонт, имеется ли решение общего собрания членов ТСЖ, к компетенции которого отнесены данные вопросы в соответствии с жилищным кодексом (пп. 5 п. 2 ст. 145 ЖК РФ). Расходы на формирование резерва под предстоящий ремонт дома не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, так как затраты на ремонт дома могут быть учтены только после фактического их осуществления на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ как другие расходы, связанные с производством и реализацией.

Особый раздел проверки составляет аудит доходов от сдачи общего имущества в аренду, внаем и их использование. Товарищество собственников жилья вправе предоставлять в пользование или ограниченное пользование часть общего имущества в многоквартирном доме, сдавать

в аренду часть земельного участка, подвальные помещения, если это не нарушает прав и законных интересов собственников помещений в многоквартирном доме (пп. 1 п. 2 ст. 137 ЖК РФ). Следует иметь в виду, что эти доходы относятся к внереализационным (п. 4 ст. 250 НК РФ) и подлежат налогообложению.

Следующим разделом проверки должны стать вопросы проверки налогов. Особый статус ТСЖ обуславливает специфику обложения НДС. Возникновение объекта обложения этим налогом зависит от квалификации деятельности ТСЖ в качестве оказания услуг. Управление домом, содержание, ремонт общего имущества квалифицируются как оказание услуг, что вызывает обязанность исчисления и уплаты НДС.

При проверке НДСФЛ следует иметь в виду, что товарищества, от которых налогоплательщики получили доходы, являются налоговыми агентами и обязаны исчислить, удержать и уплатить суммы НДСФЛ.

Если товарищество нанимает физические лица по трудовым и гражданско-правовым договорам, то следует проверить правильность обложения налогом данных выплат. В частности, выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые за счет членских взносов, платежей жильцов, подлежат обложению страховыми взносами в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Аудиту следует установить наличие зарегистрированных на ТСЖ транспортных средств, проверить точность обложения их транспортным налогом.

Товарищество собственников жилья не является собственником жилого фонда многоквартирного дома, так как квартиры принадлежат их собственникам, поэтому правовые основания начисления ТСЖ налога на имущество отсутствуют.

Кроме того, ТСЖ вправе перейти на применение упрощенной системы налогообложения, если уровень доходов не превысит установленный уровень.

Аудитор должен выделить среди доходных статей бюджета ТСЖ облагаемые и не облагаемые налогом на прибыль поступления. Следует иметь в виду, что налогоплательщик — некоммерческая организация вправе при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывать

доходы, относимые п. 2 ст. 251 НК РФ к целевым поступлениям, если данные поступления получены безвозмездно, носят целевой характер, используются ТСЖ по целевому назначению. Причем целевые поступления должны быть использованы либо на содержание данной ТСЖ, либо на ведение его уставной деятельности.

Важным условием освобождения целевых поступлений от налогообложения налогом на прибыль является организация раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений, что следует проверить в ходе аудита. Если при проверке аудитор обнаружил нарушение хотя бы одного из названных выше условий, то доход, полученный налогоплательщиком, не относится к целевым поступлениям и должен быть включен в налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

На **заключительном этапе** устанавливается наличие аудиторских доказательств по всем этапам аудита, формируется мнение аудиторской организации о достоверности отчетности, осуществляется подготовка аудиторского заключения для клиента, письма о результатах проведения проверки.

При наличии ошибок в пределах уровня существенности аудиторская фирма принимает решение о выдаче модифицированного условно-положительного аудиторского заключения. В случае если уровень выявленных ошибок превышает объявленный в плане уровень существенности, то аудитору рекомендуется составлять отрицательное аудиторское заключение с приведением в нем фактов, которые привели к такому выводу (нарушение законодательства, невыполнение правлением возложенных на него задач по управлению и содержанию многоквартирного дома и др.). Оформление отказа от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности товарищества может быть при неполном представлении документов и бухгалтерских данных по аудируемому периоду.

Аудитору необходимо представить доказательства, что товариществу не грозит банкротство или другие серьезные обстоятельства, которые являются несовместимыми с продолжением его деятельности. Проверку следует проводить в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица».

Специфика каждого мероприятия методики закреплена в стандарте «Цели и основные принципы, связанные с аудитом отчетности товарищества собственников жилья».

Аудиторская проверка должна быть спланирована на основе достигнутого аудиторской фирмой понимания ТСЖ. В ходе планирования целесообразно не только составить типовый план и программу проверки, но и определить специфические проблемы, которые следует разрешить в ходе проверки, такие как: соблюдение законодательства по социальным гарантиям жителям, особенно по категории социально незащищенных (многодетным семьям, инвалидам, пенсионерам); учет, налогообложение целевых средств; использование экономических возможностей товарищества по формированию дополнительных источников для финансирования уставной деятельности товарищества за счет доходов от сдачи имущества, земли, стен, крыши в аренду; точность налоговых расчетов; защита имущественных и налоговых льгот, предоставляемых законодательством РФ.

Выборные органы управления ТСЖ несут ответственность за точность и обоснованность информации, представляемой в бухгалтерской отчетности, налоговых расчетах. Помимо требования о необходимости исполнения законодательства по учету, налогам, правление товарищества обязано выполнять уставные требования по защите имущественных интересов собственников жилья, представлять собранию собственников подробный отчет о своей деятельности, подтвержденный аудитором.

Стандарт рекомендует заключать товариществам собственников жилья с аудиторскими организациями договоры на проведение обязательного или инициативного аудита.

Проведение аудиторской проверки не освобождает руководство ТСЖ от ответственности за выполнение присущих ему обязанностей и функций, предусмотренных уставом товарищества, что регламентируется стандартом аудиторской деятельности «Права и обязанности аудиторских организаций и экономических субъектов».

Положения Закона № 307-ФЗ об ответственности аудиторской организации за формирование и выражение профессионального мнения о достоверности бухгалтерской отчетности товарищества в соответствии с уровнем существенности целесообразно дополнить требованием о необ-

ходимости выражения объективного мнения о выполнении требований устава товарищества по защите законных имущественных интересов собственников жилья.

### **16.6. Методы сбора аудиторских доказательств, применяемых для аудита жилищно-коммунального хозяйства**

Состав и содержание рабочих документов аудитора формируются с учетом специфики аудируемых объектов. Одним из наиболее противоречивых объектов проверки выступают ТСЖ, в которых сочетаются интересы собственников и контрагентов, поставляющих тепло, воду, электроэнергию, осуществляющих другие услуги. Особую значимость приобретают взаимоотношения с государственными организациями по применению государственных дотаций, реализации предусмотренных государством льгот.

Отсутствие отраслевых стандартов аудита, учитывающих специфику деятельности ТСЖ, обуславливает необходимость разработки внутрифирменных регламентов, способствующих формированию стройной системы аудита.

Системное планирование аудита предусматривает эффективный сбор аудиторских доказательств, что может быть обеспечено четким планированием и применением аналитических процедур, в необходимом количестве и объеме для аудита, обеспечивающего необходимый объем аудиторских доказательств.

Результаты аудиторских тестов регистрируются в рабочих документах аудитора. В них содержится подробное изложение задач тестирования, объем выборки, метод выполнения теста, полученные результаты и вывод аудитора, сделанный на основании этих результатов. Окончательное мнение аудитора основывается на результатах произведенных тестов.

Среди наиболее значимых процедур следует рекомендовать:

- сопоставление фактических отчетных показателей выполнения смет доходов и расходов товарищества, данных бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями доходов и расходов товарищества на анализируемый период, выяснение отклонений и причин, их вызвавших;

- проведение вертикального анализа информации отчетности товарищества за ряд отчетных период в целях выявления тенденций и причин ухудшения показателей;
- сопоставление показателей деятельности товарищества, применяемых тарифов, льгот с аналогичными показателями жилищно-коммунальной сферы;
- оценку и анализ финансовой информации и нефинансовой (сведений о проведенных мероприятиях по социальной защите жильцов, деятельности товарищества в общих мероприятиях района, не отражаемой напрямую в системе его бухгалтерского учета).

Закключение аудитора должно быть полностью подтверждено рабочими документами и собранными материалами.

Особый раздел проверки должен быть посвящен системе документооборота в ТСЖ. Данный аспект проверки является наиболее уязвимым. В связи с отсутствием в товариществах большого штата управленческих работников нередко возникают проблемы, связанные с неточным отражением в документах хозяйственных операций, отсутствием опыта и достаточных знаний у исполнителей по поводу заполнения и обеспечения движения документов.

Повысить эффективность сбора аудиторских доказательств можно путем разработки внутрифирменных стандартов аудита по отдельным аспектам проверки. Целью этого стандарта является определение действий аудитора при осуществлении аудита в условиях системы документооборота в НКО (на примере ТСЖ).

Если товарищество подпадает под обязательный аудит, то требования данного стандарта являются обязательными, так как в этом случае аудитор готовит официальное аудиторское заключение. При инициативном аудите требования данного стандарта носят рекомендательный характер. Следует рекомендовать обязательность отражения раздела проверки в рабочей документации аудитора и в письменном отчете руководству товарищества собственников жилья, заказавшего аудит и (или) сопутствующие ему услуги.

В стандарте определены общие требования к проведению аудита системы документооборота ТСЖ. В частности, при проведении аудита системы документооборота в товариществе сохраняются цель аудита и основные элементы его методологии.

Опросный лист представлен как приложение (форма ДОБ 1) к разработанному стандарту и прикладывается к материалам аудиторской проверки. Результаты аудита документооборота по товариществу собственников жилья «Олбина 18.2» приведены в табл. 16.3.

Таблица 16.3

### Опросный лист аудитора при проведении аудита системы документооборота товарищества собственников жилья

Приложение № 1 к стандарту  
«Аудит системы документооборота в товариществах  
собственников жилья»  
Форма ДОБ 1

(заполняются графы, по которым аудитор располагает информацией)  
Проверяемая организация ТСЖ «Олбина 18.2»

Период проведения аудита с «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. по «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Дата составления «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Организация системы документооборота:

Замечание	Да	Нет	Примечание
1. Есть ли в наличии график документооборота?	—	Нет	Даны рекомендации по разработке
2. Есть ли в наличии описание порядка создания, проверки, обработки и передачи в архив документов?	—	Отсутствует	—
3. Назначены ли ответственные за соблюдение документооборота?	Да	—	—
4. Доведены ли до сведения работников выписки из графика документооборота касательно их обязанностей по выписке соответствующих документов?	—	Нет	В ходе проверки выписки из графика документооборота касательно их обязанностей по выписке соответствующих документов доведены до сведения работников
5. Оформляются ли создаваемые документы в соответствии с альбомами унифицированных форм по учету: — труда и его оплаты;	—	Имеются замечания по оформлению	Даны рекомендации по оформлению документов в соответствии с альбомами унифицированных форм

Продолжение табл. 16.3

Замечание	Да	Нет	Примечание
<ul style="list-style-type: none"> <li>– основных средств и нематериальных активов;</li> <li>– материалов;</li> <li>– малоценных основных средств (стоимостью до 20 тыс. руб.);</li> <li>– работ в автомобильном транспорте;</li> <li>– результатов инвентаризации;</li> <li>– кассовых операций;</li> <li>– доходов ТСЖ;</li> <li>– расходов ТСЖ, затрат на содержание общего имущества</li> </ul>			
6. Используются ли в товариществе первичные документы, разработанные особо?	Да	—	Даны рекомендации по оформлению документов в соответствии с требованиями и задачами управления многоквартирным домом
7. Отвечают ли требованиям, предъявляемым к первичным документам, документы, разработанные в товариществе особо?	—	Нет	Даны рекомендации по оформлению документов в соответствии с альбомами унифицированных форм, без ущемления интересов собственников
8. Имеется ли на предприятии перечень лиц, имеющих право подписи, утвержденный руководителем и главным бухгалтером товарищества?	Да	—	—
9. Содержат ли первичные документы, принятые к учету, всю необходимую информацию для отражения их в регистрах бухгалтерского учета?	Да	—	—

Окончание табл. 16.3

Замечание	Да	Нет	Примечание
10. Помечаются ли первичные документы, прошедшие бухгалтерскую обработку и проверку, как «обработанные» и «проверенные»?	—	Нет	Даны рекомендации по оформлению документов с пометками «обработанные» и «проверенные»
11. Имеются ли в первичных документах неогороженные подчистки или исправления в первичных кассовых и банковских документах?	Да	—	Даны рекомендации по оформлению документов и приведению их в соответствие с требованиями
12. Хранятся ли на предприятии документы в соответствии с установленными сроками?	Да	—	—
13. Оформляются ли дела длительного хранения?	—	Нет	Даны рекомендации по оформлению документов длительного хранения
14. Имеет ли место потеря или гибель документов?	—	Нет	—

Достоверная (0 баллов)	Достоверная с огорками (1 балл)	Недостоверная (3 балла)
	1 балл	

Перечень дискет с данными, полученными от проверяемого экономического субъекта: \_\_\_\_\_

Исполнитель: В. М. Мироненко

Подпись

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Руководитель аудиторской группы: И. А. Ензеева

Подпись

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Значимым элементом затрат товарищества являются затраты на материалы, используемые при эксплуатации и ремонте жилых и общих мест. В ходе исследования разработаны предложения по аудиторским процедурам, проводимым в ходе проверки списания сырья и материалов

на расходы ТСЖ, включающие в себя подготовительный, заключительный этапы и процедуры проверки по существу.

В процедуры подготовки и планирования аудита в части проверки расходов на материалы целесообразно включать проверку состояния складского и бухгалтерского учета. Особую актуальность данная процедура приобретает при проведении товариществом ремонтных и строительных работ общего имущества в многоквартирном доме, требующих сметных, плановых и финансовых расчетов. Аудитору следует установить организацию хранения материалов, их закупку и подачу к месту хранения и использования, порядок осуществления контроля со стороны председателя товарищества и собственников.

При проверке остатков по счетам учета материалов следует оценить не только точность отражения на начало проверяемого периода и их соответствие информации, представленной в составе финансовой отчетности на конец предшествовавшего отчетного периода, но и убедиться, что начальные сальдо по материально-производственным запасам не содержат искажений, если аудиторскую проверку ТСЖ аудитор осуществляет впервые. Для методологического обеспечения целесообразно использовать международный стандарт аудита 510 «Первичные задания — начальные сальдо».

В связи с тем что для товарищества строительная и ремонтная деятельность являются непрофильными, одновременно проводимыми, следует в ходе проверки разделять информацию и формируемые рабочие документы аудитора по проверке сохранности и использования текущих материалов для освещения, содержания в должном состоянии общих площадей и общего имущества в многоквартирном доме и материалов, используемых в ремонтных работах.

Источниками информации по проверке являются отчетные формы, аналитические и синтетические бухгалтерские регистры, Главная книга, оборотно-сальдовые ведомости, карточки складского учета, аналитические данные по счетам № 10, 11, 14—16, 40—43.

Процедуры, выполняемые в ходе проверки по существу, включают в себя процедуры по проверке правильности проведения инвентаризации материально-производственных запасов и отражения ее результатов в бухгалтерском учете. Слабая информированность председателя и малочислен-

ность аппарата управления товарищества обуславливают необходимость оценки точности выполнения нормативных актов по порядку и срокам проведения инвентаризации; приказам о назначении состава постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий; оформлению инвентаризационных описей, актов инвентаризации, сравнительных ведомостей, протоколов заседания инвентаризационной комиссии, решения руководства по утверждению результатов инвентаризации; бухгалтерские регистры аналитического и синтетического учета, в которых отражены результаты проведенной инвентаризации.

Особого внимания со стороны аудитора требует раздел проверки оформления первичными документами движения материалов, полноты отражения хозяйственных операций по движению материально-производственных запасов в бухгалтерском учете. Аудит проводится на основе первичных документов по учету материалов, смет на выполнение ремонтных и строительных работ, накладных, требований, приходных и расходных ордеров, лимитно-заборных карт, регистров аналитического учета. Результаты выполнения процедуры отражаются в рабочих документах с выделением отдельными разделами нарушений, выявленных в ходе проверки по использованию текущих материалов для ведения хозяйственной деятельности многоквартирного дома и материалов, используемых в ремонтных и строительных работах по общему имуществу товарищества.

## **16.7. Аудит смет доходов и расходов товариществ собственников жилья**

Аудит смет доходов и расходов является важной составляющей аудита деятельности товариществ собственников жилья. Сложность вопросов планирования доходов и расходов ТСЖ, их неоспоримая важность привели к появлению различных подходов к разработке данных вопросов и организации аудита.

В связи с тем что ТСЖ является некоммерческой организацией, объединяющей собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленных законодательством РФ пределах распоряжения общим имуще-

ством в многоквартирном доме, то изыскиваются средства для финансирования расходов по содержанию многоквартирного дома и оплате коммунальных услуг. Отдельной позицией расходов следует выделить расходы на текущий и капитальный ремонт общего имущества, оплачиваемых членами ТСЖ. Все эти виды платежей следует отнести к обязательным платежам и классифицировать их как целевые поступления, обеспечивающие эксплуатацию комплекса недвижимого имущества в товариществе, что соответствует целям его создания.

Как свидетельствует практика аудита, ТСЖ не уделяют должного внимания разработке необходимых документов, в том числе планово-финансового порядка. В этой связи аудитор на предварительной стадии аудита устанавливает наличие документов, их соответствие требованиям, установленным гражданским законодательством и собственниками помещений. Целесообразно установить наличие сметы доходов и расходов товарищества, ее соответствие установленным требованиям, проверить фактические доходы, расходы в сопоставлении с плановыми сметными и нормативными их объемами.

Аудитору следует проконтролировать как стоимость, так и качество оказываемых услуг. Необходимо иметь в виду, что Жилищным кодексом РФ предусмотрена форма контроля за финансовой деятельностью правления или управляющей структуры в виде проведения ревизионной проверки. Однако практика деятельности ТСЖ показывает, что зачастую право на информацию рядового члена ТСЖ определяется личностью председателя и ревизора. Как правило, деятельность данных специалистов осуществляется на общественных началах и требует значительных затрат времени, а также достаточной компетенции проверяющих. В случае если не оказалось членом ТСЖ, желающих войти в состав ревизионной комиссии, или вошедшие недостаточно компетентны, они могут не добиться желаемых результатов. При существенных нарушениях в деятельности ТСЖ возникает необходимость привлечения экспертов-аудиторов с целью подтверждения данных бухгалтерского учета на соответствие действующему законодательству, смете доходов и расходов. При необходимости проводится аудит платежей и взносов членом ТСЖ в целях экономической обоснованности статей расходов, обеспечения платежеспособности, формирования оптимальной

платы за жилье при конкретном финансовом положении ТСЖ.

## Выводы

1. Проводимая в настоящее время жилищная реформа предусматривает коренное изменение методов и подходов к финансированию и управлению системой ЖКХ. Аудитор должен учитывать, что основной целью реформы является перевод жилищно-коммунальной сферы на самофинансирование и создание новых оригинальных подходов к управлению ЖКХ, основанных на самофинансировании и самоуправлении, наилучшем использовании ресурсов, выявлении внутренних резервов удешевления и улучшения, предоставляемых собственникам жилья услуг. Наиболее полно отвечает требованиям рыночной экономики и задачам реформирования управление многоквартирными домами в ТСЖ, основанных на демократических началах и самофинансировании.

2. В ходе исследования определены особенности проведения аудита отчетности ТСЖ, связанные с общеэкономическими и отраслевыми факторами, такими как реформа жилищной сферы, функционированием рынка жилья, необходимостью коллегиального принятия решений по управлению многоквартирным домом, частной собственностью на жилье, землю, общие коммуникации, правовое регулирование деятельности товариществ как некоммерческих организаций, имеющих особенности учета и налогообложения.

3. Методика аудита некоммерческих организаций — товариществ собственников жилья должна разрабатываться аудиторской организацией для систематизации подходов к организации проверки. Данная методика может быть использована как основное руководство по проведению аудита и других некоммерческих организаций в сфере ЖКХ. Аудиторские фирмы, проводящие проверки, могут использовать данную методику при разработке внутрифирменных стандартов и руководств, устанавливающих обязательные к использованию общие и специфические принципы и подходы к аудиту в сфере ЖКХ.

4. Структурно методика включает в себя несколько разделов. В разд. I методики представлен подготовительный этап, в разд. II «Сбор информации и аудиторских доказательств, систематизация материалов проверки» описаны некоторые технические аспекты практического применения положений и подходов методики, методические подходы к сбору аудиторских доказательств, разд. III раскрывает подходы к оценке результатов аудита.

5. Состав и содержание рабочих документов аудитора формируются с учетом специфики аудируемых объектов. Одним из наиболее противоречивых объектов проверки выступают ТСЖ, в которых сочетаются интересы собственников и интересы контрагентов, по-

ставляющих тепло, воду, электроэнергию, осуществляющих другие услуги. Особую значимость приобретают взаимоотношения с государственными организациями по применению государственных дотаций, реализации предусмотренных государством льгот.

Отсутствие отраслевых стандартов аудита, учитывающих специфику деятельности ТСЖ, обуславливает необходимость разработки внутрифирменных регламентов, способствующих формированию стройной системы аудита с учетом специфики аудируемого объекта.

6. Среди наиболее значимых процедур аудита следует рекомендовать:

- сопоставление фактических отчетных показателей выполнения смет доходов и расходов товарищества, данных бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями доходов и расходов товарищества на анализируемый период, выяснение отклонений и причин, их вызвавших;
- проведение вертикального анализа информации отчетности товарищества за ряд отчетных периодов с целью выявления тенденций и причин ухудшения показателей;
- сопоставление показателей деятельности товарищества, применяемых тарифов, льгот с аналогичными показателями жилищно-коммунальной сферы;
- оценку и анализ финансовой и нефинансовой информации (сведений о проведенных мероприятиях по социальной защите жильцов, деятельности товарищества в общих мероприятиях района, не отражаемой напрямую в системе его бухгалтерского учета).

Заключение аудитора должно быть полностью подтверждено рабочими документами и собранными материалами.

7. Особый раздел проверки должен быть посвящен системе документооборота в ТСЖ, что обуславливается отсутствием в товариществах большого штата управленческих работников, возникающими проблемами, связанными с неточным отражением в документах хозяйственных операций, отсутствием опыта и достаточных знаний у исполнителей по поводу заполнения и обеспечения движения документов. В целях систематизации подходов к проведению аудита системы документооборота аудиторским организациям следует разрабатывать внутрифирменный стандарт «Аудит системы документооборота в товариществах собственников жилья», опросный лист, документировать результаты аудита.

8. Аудит смет доходов и расходов является важной составляющей аудита деятельности ТСЖ. Сложность вопросов планирования доходов и расходов товариществ собственников жилья, их неоспоримая важность обуславливают необходимость уделения данному вопросу особого внимания. В связи с тем что ТСЖ является некоммерческой организацией, объединяющей собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленных законодательством

пределах распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме, проверке подлежат вопросы правомерности взыскания и точности учета средств для финансирования расходов по содержанию многоквартирного дома и оплаты коммунальных услуг. Отдельно надо проверить обоснованность расходов на текущий и капитальный ремонт общего имущества, оплачиваемых членами ТСЖ, правильность их учета. Все эти виды платежей следует отнести к обязательным платежам и классифицировать их как целевые поступления, обеспечивающие эксплуатацию комплекса недвижимого имущества в товариществе, что соответствует целям его создания.

### Вопросы для самопроверки

1. В чем состоит суть проводимой в настоящее время жилищной реформы?
2. Как изменились методы и подходы к финансированию и управлению системой жилищно-коммунального хозяйства?
3. В чем заключаются особенности проведения аудита отчетности товариществ собственников жилья, связанные с общеэкономическими и отраслевыми факторами?
4. Что представляет собой методика аудита некоммерческих организаций — товариществ собственников жилья?
5. Какова структура методики аудита некоммерческих организаций — товариществ собственников жилья?
6. В чем заключается специфика состава и содержания рабочих документов аудитора, формируемых с учетом специфики аудируемых объектов?
7. Какие наиболее значимые процедуры аудита следует рекомендовать?
8. Чем должно подтверждаться заключение аудитора?
9. Как организуется проверка системы документооборота в товариществах собственников жилья?
10. Как организуется аудит смет доходов и расходов?

### Тесты

1. Аудит ТСЖ осуществляют:
  - а) аудиторские организации и индивидуальные аудиторы;
  - б) Международный центр реформы системы бухгалтерского учета;
  - в) Американский институт присяжных бухгалтеров.
2. Методика аудита ТСЖ имеет силу общенационального стандарта:
  - а) да;
  - б) нет.

3. Методика аудита ТСЖ предусматривает использование стандартизированных рабочих документов (проверочных списков, образцов писем, стандартной структуры рабочих документов):

- а) да;
- б) нет.

4. Отличительной особенностью управления многоквартирными домами в ТСЖ является:

- а) оценка неотъемлемого риска и риска системы контроля по отдельности;
- б) построение управления на демократических началах и самофинансировании.

5. Товариществом собственников жилья в соответствии с Жилищным кодексом РФ признается некоммерческая организация, объединение собственников помещений в многоквартирном доме:

- а) для совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленных законодательством РФ пределах распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме;
- б) совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме;
- в) обеспечение эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленных законодательством РФ пределах распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме.

### Задания для контроля знаний

1. В товариществе собственников жилья «Радуга» при проверке кассовых ордеров по существу выявлено, что по расходному кассовому ордеру № 109 от 20 июля 2011 г. выдана материальная помощь бухгалтеру Л. Ф. Стаховской в сумме 55 000 руб., а в отчете кассира значится выдача материальной помощи в размере 55 500 руб. В объяснении аудиторы Л. Ф. Стаховская написала, что она получила в кассе 55 000 руб., а роспись в получении денег поставила на чистом бланке ордера.

По расходному кассовому ордеру № 179 от 9 июля и приложенному к нему договору подряда специалисту И. И. Ронину выплачено за ремонт принтера 12 400 руб. Встречной проверкой установлено, что И. И. Ронин работы не выполнял и денежных средств из кассы не получал. По объяснению кассира и главного бухгалтера деньги по устному распоряжению директора Г. В. Алексева были выданы водителю автомобиля «Вольво» Ю. А. Ивкину для оплаты ремонта автомобиля. Ремонт был выполнен, однако документы, подтверждающие расходы, отсутствуют.

Согласно расходному кассовому ордеру № 187 от 13 августа 2011 г. секретарю директора С. П. Санниковой выдано 3500 руб. на приобретение цветов и подарка для поздравления бывшего директора ЗАО «Луч» с 60-летием. К ордеру приложены чеки магазинов «Флора» и «Подарки». Оплаченная сумма отнесена в дебет счета 44 «Расходы на продажу».

По расходному кассовому ордеру № 161 от 2 июля 2011 г. выдана депонентская задолженность менеджеру М. В. Ступиной в сумме 3650 руб. В ордере указано, что в связи с ее болезнью деньги получила Л. Ф. Стаховская, которая и расписалась в ордере. Никаких документов к расходному кассовому ордеру не приложено.

Имеется расписка старшего менеджера А. А. Степанова на 4500 руб., в которой указано, что деньги получены заимообразно. Разрешительных виз руководителя и главного бухгалтера на расписке о выдаче денег нет.

В кассе обнаружены документы, не записанные в кассовой книге: приходный кассовый ордер № 154 от 20 июня 2011 г. на поступление денег от заведующего отделом С. П. Колчина на сумму 2800 руб., зарегистрированный в книге регистрации приходных кассовых ордеров; расходный кассовый ордер № 189 от 15 августа 2011 г. на выдачу денег заведующей лабораторией качества Н. И. Черницкой на хозяйственные нужды на сумму 1000 руб., подписанный главным бухгалтером.

Кассир объяснил этот факт забывчивостью, а главный бухгалтер — невнимательным отношением кассира к своим обязанностям.

В кассе имелась чековая книжка на получение наличных денег в банке с использованными чеками № 445380—445387 и неиспользованными чеками № 445381—445382, подписанными директором и главным бухгалтером, скрепленными печатью, без указания в них сумм.

А. Определите, какие нарушения кассовой дисциплины были допущены на предприятии.

Б. Составьте рабочий документ аудитора с указанием выявленных нарушений со ссылкой на нормативные акты.

2. 17 октября ТСЖ в банке были получены 15 тыс. руб. на хозяйственные нужды. Указанная сумма оприходована по кассе 18 октября и выдана под отчет. 19 октября получены 120 тыс. руб. на выдачу заработной платы. В течение трех дней заработная плата была выплачена.

Назовите нарушения кассовой дисциплины, которые были обнаружены при проведении аудиторской проверки.

# Глава 17

## АУДИТ НЕСОСТОЯТЕЛЬНОСТИ (БАНКРОТСТВА)

---

### Основные понятия

Антикризисное управление. Восстановление платежеспособности должника. Восстановление платежеспособности организации-должника в рамках досудебной стадии. Выход из кризисного состояния организации. Денежное обязательство. Должник. Институт несостоятельности. Конкурсные кредиторы. Кредиторы. Несостоятельность (банкротство). Общие и локальные кризисы. Обязательные. Основные причины кризисов. Причины кризиса. Руководитель должника. Способы борьбы с кризисом. Уполномоченные органы. Устойчивость организации. Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»

---

### 17.1. Сущность несостоятельности (банкротства) субъектов хозяйствования

Аудитору, приступая к проверке, следует познакомиться с различными отраслями права, которые сочетает в себе институт несостоятельности, такими как налоговое, банковское, административное, трудовое, уголовное и др. При этом правовое применение института несостоятельности происходит в системе отношений рыночной экономики, при которой несостоятельность (банкротство) субъекта рыночной экономики выражается в конфликте интересов, которые должны быть представлены.

Статья 2 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее — Закон № 127-ФЗ) гласит: «Несостоятельность (банкротство) — признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей». Этот же закон в ст. 3 называет основной признак несостоятельности: «Юридическое лицо считается неспособным удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате

обязательных платежей, если соответствующие обязательства и (или) обязанность не исполнены им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены». Таким образом, по истечении этого срока кредиторы получают право на обращение в арбитражный суд о признании предприятия-должника банкротом.

Аудитору следует выяснить причины, приведшие к несостоятельности. Так, несостоятельность субъекта хозяйствования может быть:

- *следствием непредвиденных обстоятельств* — стихийные бедствия, военные действия, политическая нестабильность общества, кризис в стране, общий спад производства, банкротство должников. В данном случае государство должно оказывать помощь по выходу из кризисной ситуации, возникшей как следствие чрезвычайных ситуаций;

- *ложной (корыстной)* — в результате умышленного сокрытия собственного имущества с целью избежания уплаты долгов кредиторам. Злоумышленное банкротство уголовно наказуемо;

- *неосторожной* — вследствие неэффективной работы, осуществления рискованных операций. Это наиболее распространенный вид банкротства, которое наступает, как правило, постепенно. Для того чтобы вовремя распознать и предотвратить его, необходимо систематически проводить анализ финансового состояния, который позволит обнаружить его болевые точки и принять конкретные меры по оздоровлению экономики организации.

Следует установить, результатом воздействия каких факторов является рассматриваемое аудитором банкротство предприятия. Необходимо определить факторы, оказывающие негативное действие, среди внешних и внутренних факторов, выделив долю «вклада» каждого:

- 1) *внешние* — по отношению к предприятию, на которые оно не может влиять или его влияние может быть незначительным;

- 2) *внутренние* — проявляющиеся в зависимости от организации деятельности самого предприятия.

## **17.2. Основные понятия процедуры банкротства, используемые в ходе аудита**

Для целей проведения процедур банкротства и их аудита используются следующие основные понятия.

**Несостоятельность (банкротство)** — признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.

**Должник** — гражданин, в том числе индивидуальный предприниматель, или юридическое лицо, оказавшиеся неспособными удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей в течение срока, установленного Законом № 127-ФЗ.

**Денежное обязательство** — обязанность должника уплатить кредитору определенную денежную сумму по гражданско-правовой сделке и (или) иному предусмотренному Гражданским кодексом РФ, бюджетным законодательством РФ основанию.

**Обязательные платежи** — налоги, сборы и иные обязательные взносы, уплачиваемые в бюджет соответствующего уровня бюджетной системы РФ и (или) государственные внебюджетные фонды в порядке и на условиях, которые определяются законодательством РФ, в том числе штрафы, пени и иные санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов, сборов.

**Руководитель должника** — единоличный исполнительный орган юридического лица или руководитель коллегиального исполнительного органа, а также иное лицо, осуществляющее в соответствии с федеральным законом деятельность от имени юридического лица без доверенности.

**Кредиторы** — лица, имеющие по отношению к должнику права требования по денежным обязательствам и иным обязательствам об уплате обязательных платежей, о выплате выходных пособий и об оплате труда лиц, работающих по трудовому договору.

**Конкурсные кредиторы** — кредиторы по денежным обязательствам (за исключением уполномоченных органов, граждан, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, а также учредителей (участников) должника по обязательствам, вытекающим из такого участия).

**Уполномоченные органы** — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством РФ на представление в деле о банкротстве и в процедурах,

применяемых в деле о банкротстве, требований об уплате обязательных платежей и требований РФ по денежным обязательствам, а также органы исполнительной власти субъектов РФ, органы местного самоуправления, уполномоченные представлять в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве, требования по денежным обязательствам соответственно субъектов РФ, муниципальных образований.

**Орган по контролю (надзору)** — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством РФ на осуществление функций по контролю (надзору) за деятельностью арбитражных управляющих и саморегулируемых организаций арбитражных управляющих.

**Регулирующий орган** — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством РФ на осуществление функций по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере несостоятельности (банкротства) и финансового оздоровления.

**Санация** — меры, принимаемые собственником имущества должника — унитарного предприятия, учредителями (участниками) должника, кредиторами должника и иными лицами в целях предупреждения банкротства и восстановления платежеспособности должника, в том числе на любой стадии рассмотрения дела о банкротстве.

**Наблюдение** — процедура, применяемая в деле о банкротстве к должнику в целях обеспечения сохранности его имущества, проведения анализа финансового состояния должника, составления реестра требований кредиторов и проведения первого собрания кредиторов.

**Финансовое оздоровление** — процедура, применяемая в деле о банкротстве к должнику в целях восстановления его платежеспособности и погашения задолженности в соответствии с графиком погашения задолженности.

**Внешнее управление** — процедура, применяемая в деле о банкротстве к должнику в целях восстановления его платежеспособности.

**Конкурсное производство** — процедура, применяемая в деле о банкротстве к должнику, признанному банкротом, в целях соразмерного удовлетворения требований кредиторов.

**Мировое соглашение** — процедура, применяемая в деле о банкротстве на любой стадии его рассмотрения в целях

прекращения производства по делу о банкротстве путем достижения соглашения между должником и кредиторами.

**Представитель учредителей (участников) должника** — председатель совета директоров (наблюдательного совета) или иного аналогичного коллегиального органа управления должника, либо лицо, избранное советом директоров (наблюдательным советом) или иным аналогичным коллегиальным органом управления должника, либо лицо, избранное учредителями (участниками) должника для представления их законных интересов при проведении процедур, применяемых в деле о банкротстве.

**Представитель собственника имущества должника** — унитарного предприятия — лицо, уполномоченное собственником имущества должника — унитарного предприятия на представление его законных интересов при проведении процедур, применяемых в деле о банкротстве.

**Представитель комитета кредиторов** — лицо, уполномоченное комитетом кредиторов участвовать в арбитражном процессе по делу о банкротстве должника от имени комитета кредиторов.

**Представитель собрания кредиторов** — лицо, уполномоченное собранием кредиторов участвовать в арбитражном процессе по делу о банкротстве должника от имени собрания кредиторов.

**Арбитражный управляющий** — гражданин РФ, являющийся членом саморегулируемой организации арбитражных управляющих.

**Временный управляющий** — арбитражный управляющий, утвержденный арбитражным судом для проведения наблюдения в соответствии с Законом № 127-ФЗ.

**Административный управляющий** — арбитражный управляющий, утвержденный арбитражным судом для проведения финансового оздоровления в соответствии с Законом № 127-ФЗ.

**Внешний управляющий** — арбитражный управляющий, утвержденный арбитражным судом для проведения внешнего управления и осуществления иных установленных Законом № 127-ФЗ полномочий.

**Конкурсный управляющий** — арбитражный управляющий, утвержденный арбитражным судом для проведения конкурсного производства и осуществления иных установленных Законом № 127-ФЗ полномочий.

**Мораторий** — приостановление исполнения должником денежных обязательств и уплаты обязательных платежей.

**Представитель работников должника** — лицо, уполномоченное работниками должника представлять их законные интересы при проведении процедур, применяемых в деле о банкротстве.

**Саморегулируемая организация арбитражных управляющих** — некоммерческая организация, которая основана на членстве, создана гражданами РФ, сведения о которой включены в Единый государственный реестр саморегулируемых организаций арбитражных управляющих и целями деятельности которой являются регулирование и обеспечение деятельности арбитражных управляющих.

**Национальное объединение саморегулируемых организаций арбитражных управляющих** — некоммерческая организация, которая основана на членстве, создана саморегулируемыми организациями, объединяет в своем составе более чем 50% всех саморегулируемых организаций, сведения о которых включены в Единый государственный реестр саморегулируемых организаций арбитражных управляющих и целью деятельности которой является формирование согласованной позиции арбитражных управляющих по вопросам регулирования осуществляемой ими деятельности.

**Контролирующее должника лицо** — лицо, имеющее право давать обязательные для исполнения должником указания или возможность иным образом определять действия должника.

**Вред, причиненный имущественным правам кредиторов**, — уменьшение стоимости или размера имущества должника и (или) увеличение размера имущественных требований к должнику, а также иные последствия совершенных должником сделок или юридически значимых действий, приводящие к полной или частичной утрате возможности кредиторов получить удовлетворение своих требований по обязательствам должника за счет его имущества.

**Недостаточность имущества** — превышение размера денежных обязательств и обязанностей по уплате обязательных платежей должника над стоимостью имущества (активов) должника.

**Неплатежеспособность** — прекращение исполнения должником части денежных обязательств или обязанностей

по уплате обязательных платежей, вызванное недостаточностью денежных средств.

### 17.3. История несостоятельности в России

В России понятие несостоятельности имеет более чем 260-летнюю историю. В развитии института несостоятельности (банкротства) можно выделить три содержательных этапа:

1) *имперский* — связан с зарождением цивилизованных норм о несостоятельности;

2) *советский* — связан с их искоренением;

3) *современный* — олицетворяет собой возрождение и совершенствование законодательного регулирования несостоятельности банкротства в России.

Рассмотрим каждый из этапов развития.

Зарождение цивилизованных норм, направленных на регулирование банкротства, исследователи связывают с экономическими реформами Петра I. Развиваются торговые отношения, появляются иностранные участники. Складывающиеся отношения диктуют необходимость наличия четких правил «наказания» недобросовестных должников.

Можно охарактеризовать XIX в. как время бурного нормотворчества в части урегулирования несостоятельности (банкротства). С учетом национальных особенностей и состояния российской экономики 18 декабря 1800 г. принимается новый закон — Устав о банкротах. Но и он не отвечал необходимым требованиям и институциональной среде того времени. Его также пришлось отменять и дорабатывать.

Только к 1832 г. в российской истории появляется приемлемый и адекватный действительности закон — Устав о торговой несостоятельности.

Устав 1832 г. действовал до 1917 г., хотя конкурсное законодательство в течение этого периода претерпело некоторые изменения. Кроме того, в конце века готовилась серьезная реформа конкурсного законодательства, в связи с чем были разработаны проекты нового Устава, один из которых, составленный Н. А. Туром, является весьма обширным и интересным. Однако задуманным реформам так и не удалось осуществиться, грянули более серьезные реформы — власть и закон перешли Советам.

До 1922 г. критерии и правовые последствия несостоятельности (банкротства) не были урегулированы. Имперское законодательство о банкротстве было ликвидировано. Страна переживала кризис, на грани банкротства было абсолютное число предприятий.

Вторым этапом развития российского конкурсного права стал ряд законов, включенных в Гражданский кодекс РСФСР 1922 г., затем в Гражданско-правовой кодекс 1927 г. Конкурсное право этого периода существенно отличалось от дореволюционного, «сданного в архив истории». Процесс о несостоятельности был весьма сокращен, проводился не кредиторами, практически не имевшими никаких прав, а государственными органами.

Для советского права вопрос о несостоятельности стал особенно актуальным в эпоху осеннего кризиса 1923 г.

Советское право отказалось от регулирования отношений, связанных с несостоятельностью, поскольку существование этого института несовместимо с господством плановых начал в экономике. В результате на протяжении многих десятилетий функционировали многие убыточные предприятия, поддерживаемые за счет государственного финансирования и периодического списания долгов. Таким образом, в советский период государства и права институт несостоятельности (банкротства) утратил свое значение и был ликвидирован.

Возрождение института банкротства можно связать со становлением в России основ рыночных отношений в конце 1980-х — начале 1990-г., когда встала необходимость законодательного урегулирования оснований и последствий несостоятельности.

Первым законодательным актом стал Закон РФ от 19 ноября 1992 г. № 3929-1 «О несостоятельности (банкротстве) предприятий». Закон действовал шесть лет. За время его правоприменения были приняты десятки разнородных актов, выработалась огромная практика, показавшая множество недостатков действующего акта; параллельно велась разработка нового законодательного акта.

Федеральный закон от 8 ноября 1998 г. № 6-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» принес кардинальное изменение в подходе к определению критериев несостоятельности юридических лиц, внес новые процедуры банкротства. Если предыдущий Закон о банкротстве отвечал интересам, в том числе и предприятия-должника, помогая суду объек-

тивно оценивать его финансовые и материальные возможности погасить долг, то новый однозначно принял сторону кредитора.

Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» принес новые нормы, новые правила и порядок банкротства. Данный закон устанавливает прохождение пяти процедур банкротства: наблюдение, финансовое оздоровление, внешнее управление, конкурсное производство, мировое соглашение. Большинство из них в большей степени защищают интересы дебиторов, а не кредиторов.

Таким образом, в действующем на сегодняшний момент законе акценты смещены в пользу должника.

#### 17.4. Сущность экономического кризиса. Его признаки, типология и фазы

Аудитору следует знать, в чем заключается сущность экономического кризиса. Как правило, первопричиной кризиса является перепроизводство товаров по отношению к платежеспособному спросу, в нарушении условий воспроизводства общественного капитала, в массовых банкротствах предприятий, организаций, росте безработицы и других социально-экономических потрясениях.

**Кризис** — это крайнее обострение противоречий в социально-экономической системе (предприятия, организации), угрожающее ее жизнедеятельности в окружающей среде. Он может возникнуть, например, вследствие циклических потребностей модернизации и реструктуризации, ошибок в управлении, природных, военных, социотехнических катастроф и др.

Причины кризиса подразделяют на внешние и внутренние. Так, для организаций и предприятий *внешними причинами* могут быть тенденции и стратегии макроэкономического развития, конкуренция, политическая ситуация в стране. *Внутренними причинами* — рискованными стратегиями маркетинг, внутренние конфликты, плохая организация производства, несовершенство управления, неправильная инновационная и инвестиционная политика.

Можно констатировать, что опасность кризиса существует всегда и его необходимо предвидеть и прогнозировать.

В понимании кризиса значение имеют не только его причины, но его последствия. Они могут быть разными. Возможно обновление организации или ее разрушение, оздоровление или возникновение нового кризиса. Разные последствия кризиса определяются не только его характером, но антикризисным управлением, которое обостряет или смягчает кризис. Управление в этом случае зависит от цели, профессионализма, искусства управления, характера мотивации, ответственности, понимания причин и последствий.

Управленческая практика показывает, что кризисы неодинаковы не только по своим причинам и последствиям. Существует разветвленная классификация кризисов, которая необходима для управления ими. Выделяют общие для всех видов признаки кризисов:

- неопределенность причин (вследствие их множественности) и последствий;
- кризисные ситуации — маловероятные события, угрожающие целостности и существованию организации;
- ограниченное время на сбор информации и локализацию последствий кризиса;
- модификация или парализация работы команды топ-менеджеров;
- необходимость быстрого принятия управленческих решений, имеющих важные последствия для организации.

Типология кризисов позволяет понять характер кризиса, наметить меры по снижению его остроты, сокращению времени и обеспечению безболезненности протекания.

Существуют общие и локальные кризисы. *Общие кризисы* охватывают всю социально-экономическую систему, а *локальные* — ее часть.

В зависимости от проблематики кризиса выделяют микро- и макрокризисы. *Микрокризис* охватывает только отдельную проблему или группу проблем, а *макрокризис* — большой объем и масштаб проблематики.

Согласно структуре отношений в социально-экономической системе формируются отдельные группы экономических, социальных, организационных, психологических, технологических кризисов.

Рассматривая виды экономических кризисов, можно сказать, что они бывают регулярными (циклическими), или периодическими, которые повторяются с определенной закономерностью, и нерегулярными. *Регулярные кри-*

зисы перепроизводства дают началу новому циклу, в ходе которого экономика последовательно проходит четыре фазы и подготавливает базу для последующего кризиса. Они характерны тем, что охватывают все сферы экономики, достигая большой глубины и продолжительности. К *нерегулярным кризисам* относятся промежуточные, частичные, отраслевые и структурные.

Аудитору следует учитывать, что с позиции теории регуляции кризисы классифицируются следующим образом:

- *кризис как результат «внешнего шока»*. Здесь под кризисом понимается ситуация, когда продолжение экономического развития любой географической общности оказывается изолированным из-за нехватки ресурсов, связанной с природными или экономическими катастрофами;
- *циклические кризисы*. Кризис представляет собой фазу устранения напряжений и равновесий, накопившихся за время подъема в экономических механизмах и социальных процессах;
- *структурный (большой) кризис*. Любой случай проявления противоречивого характера долгосрочного воспроизводства;
- *кризис системы регуляции*. Механизмы, связанные с существующей системой регуляции, не в состоянии изменить неблагоприятные конъюнктурные процессы;
- *кризис способа производства*. Кризис характеризуется обострением противоречий, развивающихся в недрах важных институциональных форм, определяющих режим накопления. В ходе кризиса оказываются нежизнеспособными важные закономерности, на которых базируется организация производства, прибыльное использование капитала, распределение стоимости и структура общественного спроса.

Для классического цикла кризиса характерны четыре фазы.

1. *Кризис (спад)*. В этот период происходит сокращение объема производства и деловой активности, падение цен, затоваривание, рост безработицы и банкротство предприятий.

2. *Депрессия (стагнация)*. Эта фаза может быть более или менее продолжительной. Происходит приспособление хозяйственной жизни к новым условиям и потребностям, т.е. фаза обретения нового равновесия. Для нее характерны неуверенность и беспорядочные действия.

3. *Оживление*. Это фаза восстановления. Начинаются капиталовложения, производство, занятость, растут цены, процентные ставки. Создаются новые предприятия, начинается подъем.

4. *Подъем (бум)*. Ускорение экономического развития обнаруживается в серии нововведений, возникновении новых товаров, новых предприятий, росте капиталовложений, процентных ставок, цен и заработной платы.

Первоначальным толчком или причиной нового периодического кризиса является сокращение совокупного спроса, после чего начинается спад производства, падение занятости, уменьшение доходов, сокращение расходов и спроса.

Негативные последствия цикличности развития (отрицательное и разрушительное воздействие экономических кризисов) вынуждает государство проводить политику, включающую в себя мероприятия, направленные на предотвращение резких колебаний в развитии производства. Такой политикой может быть маневрирование налогами и правительственными расходами в целях воздействия на экономику. Она называется *фискальной*, или *бюджетно-налоговой*, политикой государства. Фискальная политика оказывает воздействие на национальную экономику через товарные рынки.

Сокращение расходов правительства уменьшает совокупный спрос, что в условиях рынка ведет к падению производства, доходов и занятости.

Рост правительственных расходов вызывает обратную реакцию. Совокупный спрос растет, производство расширяется, доходы увеличиваются, безработица сокращается.

Другой, не менее важной политикой государства является *денежно-кредитная*, или *монетарная*. Тесная взаимосвязь денежных и товарных рынков создает возможность проведения целенаправленной денежно-кредитной (монетарной) политики, в ходе которой государство, изменяя положение денег, может воздействовать на объем национального производства, цены и занятость.

Таким образом, государство формирует основу для развития взаимодействия между правительством и рынком, защищая и охраняя права собственности, создавая правовые регулирующие системы, содействуя предпринимательской деятельности граждан.

Государственное регулирование кризисных ситуаций осуществляется в виде: нормативно-законодательной деятельности, финансового регулирования, перераспределения дохода.

### 17.5. Кризисные ситуации и их последствия

Кризисное состояние отраслей экономики характеризуется: высокими затратами на работы и услуги; неудовлетворенностью финансовым положением; дотационностью отраслей; неразвитостью конкурентной среды; высокой степенью износа основных фондов; неэффективной работой предприятий; большими потерями энерго-, водо- и других ресурсов; незначительными экономическими стимулами снижения издержек на производство жилищно-коммунальных услуг.

Аудитору следует знать, что кризисы или события, которые порождают кризисные ситуации на предприятиях и организациях, и их последствия обусловлены следующими основными причинами.

1. *Снижение финансовых результатов.* Предприятия и организации сталкиваются с кризисами, когда результаты их деятельности не соответствуют ожиданиям сотрудников, акционеров, собственников, государственных и муниципальных органов.

2. *Увольнения сотрудников, сокращения.* Почти каждое увольнение, прием на работу, сокращение влияют на ожидания работников, снижают степень их лояльности и порождают чувство неопределенности в отношении будущего. Основная причина текучести — недовольство работников своим положением.

3. *Низкий моральный дух персонала.* Снижение морального духа происходит из-за чрезмерной рабочей нагрузки сотрудников, ненадлежащего обращения с ними, сложными отношениями с окружающими, недостатком или бессистемностью жизненно важной информации, неэффективным управлением предприятием.

4. *Корпоративные тяжды.* Репутация организации отражает устойчивое мнение о качествах, достоинствах или ее недостатках на рынке по производству работ или услуг.

5. *Жалобы по вопросам дискриминации.* Это может быть дискриминация по половому, национальному, возрастному

принципам, внешности, религиозной принадлежности и т.д. Менеджеры должны предпринимать шаги по предотвращению и отслеживанию подобных проблем, так как все это может стать причиной серьезных кризисов.

6. *Негативное освещение деятельности предприятия в СМИ.* Менеджеры не могут управлять поведением СМИ, которые информируют общественность о происходящих в организации событиях. Публикации негативного характера в газете, журнале, выступление на радио, телевидении могут стать причиной кризиса в организации.

7. *Приносящие вред организации слухи.* Особенно опасны для организации слухи, тиражируемые средствами массовой информации.

8. *Проблемы качества работ и услуг.* Это могут быть проблемы, связанные с продукцией, работами и услугами, которые способны неблагоприятно сказаться на деятельности организации. В свою очередь это может привести к кризису производства и реализации товара, взаимоотношений экономических агентов, кризису неплатежей, потере конкурентных преимуществ, банкротству.

9. *Технологические ошибки.* Технологические дефекты служат сбоем в работе многих организаций. Уязвимость предприятий, организаций возрастает по мере повышения роли высоких технологий и увеличения масштаба их использования. Совершенствование технологий и практики их применения — неперемнное условие научно-технического процесса каждого отдельного предприятия.

10. *Недовольство настоящих и бывших сотрудников работой организации.* Недовольство одного или нескольких сотрудников организации может превратиться в озлобленность и сделать их врагами организации. Подобный кризис имеет долговременные последствия и негативно отражается на работе организации. Такой вид кризиса является наиболее сложным с точки зрения возможностей управления и выхода из него.

11. *Несчастные случаи на работе.* Такие инциденты нередки в работе предприятий и организаций. Несчастные случаи являются фактором разрушения доверия к организации. Это кризисы психологического состояния работника. Они проявляются в виде стресса, возникновении чувства неуверенности, паники, страха за свое здоровье, неуверенности в работе. Если подобным ситуациям менеджеры не уделяют внимания, то последствия могут быть для организации значительны.

12. *Потеря руководителем работоспособности или его внезапная смерть.* Каждая организация имеет одного руководителя, который важен для успешной ее работы. Кризис может произойти, если руководитель предприятия внезапно умирает или теряет трудоспособность (в результате сердечных приступов, автокатастроф и других причин). В этом случае проявляется кризис разделения и интеграции деятельности, распределения функций, регламентации деятельности как отдельных подразделений, так и организации в целом. Кризис может проявляться в возникновении неразберихи, деловых конфликтов, безответственности, сложности контроля, изменений функционирования всей организации. Часто такие кризисы парализуют организационную деятельность предприятия или вызывают неумеренную бюрократизацию.

13. *Потеря главного, основного клиента.* Кризис может возникнуть, если сотрудники, работники предприятия, клиенты, потребители работ и услуг, СМИ начнут ставить под вопрос возможности и надежность организации. Очевидно, чем значительнее доля клиента в работе организации, тем стремительнее будет развиваться кризисная ситуация. В результате имиджу организации может быть нанесен вред, что, в свою очередь, отразится на ситуации на рынке и ослабит ее конкурентные преимущества.

14. *Штрафы и пени.* Кризис в организации может быть обусловлен действиями федеральных и местных органов. В частности, процедуры проверки правомерности деятельности организации могут привести к наложению на нее санкций. Практика показывает, что это обычно штрафы и различного рода пени. Иногда штраф бывает очень большой, и организация вынуждена выплачивать его в течение длительного периода времени. Все это негативно сказывается на результатах коммерческой деятельности организации и ее репутации.

15. *Форс-мажорные обстоятельства, нанесшие ущерб.* На работу организаций могут повлиять явления природы, такие как наводнения, землетрясения, ураганы, грозы, пожары. Все это не может не отражаться на экономике предприятия, психологии сотрудников, что, в свою очередь, может привести к заметному сокращению производства, а в отдельных случаях — его закрытию. В этом случае от менеджеров требуется принятие быстрых и эффективных мер.

16. *Забастовки и бойкоты.* Причиной забастовок и бойкотов является недовольство большинства сотрудников предприятий и организаций действиями руководителей. Часто инициаторами таких действий выступают профсоюзы, союзы или ассоциации. Российское законодательство выделяет ряд прав работника, которые в большей мере реализуются через профсоюзы. Забастовки и бойкоты могут быть вызваны тем, что руководство организации должным образом не реагирует на мнения сотрудников и не прислушивается к нему. Иногда ситуация бывает неуправляема, что, в свою очередь, ведет к сокращению производства, работ и услуг, снижению производительности и морального уровня.

17. *Угроза враждебного поглощения.* Аудитору следует разобраться, не начали ли скупать акции предприятия-конкуренты, юридические или физические лица, не предпринимаются ли ими одновременно действия, снижающие стоимость акций. Поглощенное предприятие теряет свою самостоятельность в решении как стратегических вопросов развития, так и многих тактических задач (определение желательных поставщиков и клиентов, цен, условий работ и услуг по заключаемым договорам, найма работников, особенно высшего звена).

Аудитору следует разобраться в причинах кризисов, которые редко выступают в «чистом» виде. Часто одна причина порождает следующие, которые могут угрожать существованию организации. Аудитор должен оценить, насколько менеджерам удастся предвидеть развитие событий и принять адекватные ситуации соответствующие управленческие меры, направленные на преодоление кризиса. Эффективное антикризисное управление приводит к укреплению позиций организации в отрасли, повышению ее конкурентоспособности, повышению качества менеджмента. Однако это имеет место в том случае, если кризис успешно преодолен. Оценивая степень преодоления кризиса, аудитору следует оценить, насколько эффективно удастся нейтрализовать его негативные последствия. Такими *последствиями* являются:

- существенно подмоченная репутация;
- снижение уровня доверия организации, степени ее надежности в глазах клиентов;
- утрата лояльности сотрудников;
- снижение объема продаж;

- падение прибыли;
- издержки, необходимые для минимизации ущерба от кризиса;
- снижение уровня производительности труда персонала;
- сосредоточение основного внимания руководства на путях выхода из кризиса;
- изменения в составе менеджмента топ-уровня;
- изменение названия организации;
- изменения в ассортименте товаров, работ и услуг организации;
- дополнительные издержки и затраты.

Аудитор должен оценить как негативные, так и позитивные последствия кризиса. Если организация смогла успешно пережить кризис, она может получить дополнительные конкурентные преимущества, освоить новые виды работ и услуг или перестроиться в соответствии с новыми технологическими возможностями. Иногда кризис может быть благоприятным для предприятия, если он эффективно контролируется.

Такими *преимуществами* могут быть:

- рост известности и узнаваемости имени предприятия и его брендов;
- возможность продемонстрировать управленческую компетенцию руководства предприятия;
- новые возможности для роста и развития менеджеров;
- улучшение отношений;
- проведение необходимых изменений.

### **17.6. Оценка аудитором ошибок антикризисного управления**

Термин «антикризисное управление» возник совсем недавно, и многие считают причиной его возникновения реформирование экономики в России и постепенное вхождение ее в зону кризисного развития. Антикризисное управление направлено не только на преодоление кризисных ситуаций, но и своевременное принятие мер, предотвращающих развитие кризисов.

Аудитору следует оценить эффективность антикризисного управления, степень готовности к кризисной ситуации

даже тогда, когда дела идут удовлетворительно. Аудитору требуется оценить и ошибки антикризисного управления организации. Чаще всего причиной ошибок является отсутствие продуманного плана подготовки к кризису и навыков поведения в кризисной ситуации. Это может быть также система сбора информации, необходимой для диагностики предкризисного состояния, идентификации угроз и построения иерархии целей антикризисного управления. Аудитору следует систематизировать ошибки антикризисного управления, выделив из них наиболее значимые и отягощающие ситуацию в аудируемой организации. Выделяют следующие типичные ошибки, которых можно избежать:

- 1) промедление в принятии решений;
- 2) неудачно организованная процедура предоставления информации людям в организации, персоналу;
- 3) неподготовленность информационных материалов;
- 4) игнорирование телефонных звонков репортеров и журналистов;
- 5) ответы для СМИ;
- 6) отсутствие возможности получения вопросов от общественности и налаживания обратной связи;
- 7) нежелание изменять первоначально установленные планы;
- 8) попытки прямого обмана, подмены и подтасовки фактов, введение в заблуждение.

В аудите несостоятельности (банкротства) одним из принципиальных моментов является определение степени устойчивости организации (инерционность). Обычно кризисные ситуации возникают на фоне повседневной работы.

Некоторые кризисные ситуации трудно предсказать и предвидеть. Однако аудитору следует выявить ошибки и предупреждающие сигналы, или так называемые предкатастрофические симптомы, предшествующие большинству кризисов.

В число симптомов предкатастрофического состояния организации входят:

- 1) вложение финансовых средств в производство на протяжении длительного времени, от которого нет отдачи (неверно определен объект инвестиций, которые отягчают финансовое положение организации);
- 2) высокая изменчивость базовых параметров организации от незначительных воздействий;

3) наличие нескольких вариантов устойчивого состояния организации, в которые она может быть переведена небольшими усилиями (например, пассивный сбыт, сдача в аренду площадей, сокращенный вариант производства, сокращение персонала, переход под управление другой организации);

4) необратимость отклонений в деятельности организации и возможных перемен (утрата способности к восполнению потерь, возвращению кредитов, поставкам продукции по авансовым платежам, перемены в структуре и системе организации);

5) неуклонное нарастание задолженности по налогам и платежам в темпе не менее 10% в квартал с учетом инфляции;

6) рост задолженности по заработной плате в темпе не менее 10% в месяц;

7) нарастание задолженности перед организациями деловой среды (поставщиками ресурсов и получателями продукции, работ и услуг);

8) появление забастовочных настроений в коллективе;

9) рост неисполнительности среди менеджеров среднего звена (начальники цехов и отделов) на почве недовольства действиями высших руководителей;

10) резкое нарастание угнетающих действий со стороны местных властей и контролирующих органов;

11) усиление конфликтности отношений в коллективе;

12) ситуация, когда генеральный менеджмент не в силах, а персонал не желает функционировать в существующей системе организации;

13) непосильные для организации схемы реструктуризации задолженностей, предлагаемые Правительством;

14) инициация расчленения организации крупными акционерами, владеющими в совокупности более 1/3 акций;

15) неспособность организации остановить массовые увольнения персонала базовых профессий при низкой заработной плате;

16) групповые увольнения руководителей среднего звена;

17) резкое нарастание конфликтов между подразделениями;

18) нехватка оборотных средств для расширения выпуска перспективной продукции, работ и услуг;

19) массовые нежелания работников мириться с задолженностью по заработной плате.

При обнаружении этих и других симптомов аудитору целесообразно расценивать их как сигналы о приближении организации к кризисной ситуации и рекомендовать менеджменту срочную разработку и осуществление предупредительных мероприятий.

К наиболее уязвимым организациям аудитору целесообразно отнести те, которые имеют одну или несколько следующих характеристик.

1. *Организации, которые ранее испытывали кризис.* Как правило, они имеют большую вероятность его повторения.

2. *Организации, работающие в жестко регулируемых условиях.* Кризис может появиться в виде отзыва продукта, не отвечающего жестким стандартам и нормативам, штрафов за загрязнение окружающей среды, санкций за нарушение трудового законодательства, расследований государственными органами и др. Результатом может быть низкая репутация организации, и на ее восстановление уйдет немало времени.

3. *Организации, испытывающие финансовые затруднения.* Возникающие проблемы в финансовой сфере увеличивают вероятность того, что не будут замечены новые сигналы, так как руководство предприятия занято немедленным решением этой проблемы. Финансовые проблемы способствуют подрыву престижа организации и доверия к ней поставщиков, потребителей.

4. *Крупные организации, во главе которых стоят широко известные личности в регионе.* В случае возникновения кризисной ситуации в организации об этом незамедлительно и в подробностях становится известно всем, в том числе и общественности и СМИ.

5. *Открытые акционерные общества.* Часто при первых признаках снижения курса акций акционеры стремятся от них освободиться, тем самым затрудняя проведение антикризисных мероприятий.

6. *Быстро растущие организации.* Организации, находящиеся в процессе быстрого роста, подвержены риску кризиса вследствие того, что им приходится брать на работу недостаточно обученных, низкоквалифицированных работников. Иногда предприятия выходят на новые, неизученные рынки, что приводит к непредвиденным ситуациям.

7. *Организации, занимающие лидирующее положение на отраслевом рынке.* За ведущими организациями всегда пристально следят аналитики и специализированные СМИ. Действия и работа руководства этих организаций подвергаются тщательному анализу. Конкуренты всегда готовы подлить масла в огонь, если предприятие допустит ту или иную ошибку.

8. *Вновь созданные организации.* Они более подвержены кризисам, чем зрелые организации, работающие долгое время на рынке работ и оказании услуг населению. Кроме того, новые организации часто не имеют достаточного количества подготовленных менеджеров и специалистов, способных обнаружить слабые места и предотвратить возникновение кризисной ситуации. Они могут не располагать финансовыми возможностями для покупки необходимого оборудования, технологий или других ресурсов, которые могли бы уменьшить вероятность возникновения кризиса.

9. *Организации с неблагоприятными условиями.* Под давлением конкурентов и рынка они вынуждены добиваться больших результатов с наименьшими затратами ресурсов. Предприятие стремится достигнуть результатов в кратчайшие сроки, выдвигая при этом чрезмерно высокие требования к работникам, заставляя работать с большой нагрузкой. В результате у работников отсутствует удовлетворение от работы, существует ощущение, что им недоплачивают, и как итог формируется неблагоприятный организационный климат. Эти факторы могут выливаться в крайнюю степень недовольства работников — забастовки и неподчинение руководству предприятия.

### **17.7. Рекомендации аудитора по организационным и экономическим мерам по предотвращению кризиса в организации**

Аудиторам необходимо уяснить, что не существуют организации, в которых любые кризисы можно предотвратить. Однако в большинстве случаев кризиса можно избежать с помощью идентификации предупреждающих сигналов и локализации проблем, на которые в ходе аудита следует обратить внимание менеджмента организации.

Аудитору следует выяснить наиболее приемлемый для организации способ борьбы с кризисом, например:

1) стараться избежать появления проблем, способных вызвать кризисную ситуацию;

2) выявлять существующие проблемные зоны и принимать действия для полного их разрешения.

Рекомендуются следующие важнейшие организационные меры, позволяющие предотвратить кризис.

1. *Создание доброжелательных, доверительных отношений со всеми группами и индивидами, заинтересованными в достижении организационных целей.* Это требует усилий, продуманной и последовательно реализуемой стратегии взаимоотношений с персоналом, клиентами, поставщиками, потребителями, общественностью, СМИ. Основа таких отношений — прозрачный, контролируемый бизнес, объективное и честное освещение ведения дел и положения организации.

2. *Свободное, непосредственное общение сотрудников со старшими менеджерами.* Проблем меньше у тех организаций, где у сотрудников имеется возможность вести здоровый, конструктивный диалог со старшими менеджерами. Тяжелее проходит кризис в тех организациях, где сотрудники боятся указать своим начальникам на существующие проблемы.

3. *Формирование репутации организации.* Если у организации сложилась прекрасная репутация, производится и оказывается качественная продукция, услуги, работники всегда поддержат организацию в трудной ситуации и приложат усилия для преодоления проблем. Кроме того, работники организации не будут остро реагировать на ошибки руководства и будут направлять усилия для устранения их последствий.

4. *Ежегодный анализ слабых сторон организации.* Руководители предприятий и организаций должны постоянно следить за качеством выполняемых работ, услуг и выявлять уязвимые места организации. Также они должны понимать, что воздействие на слабые места организации потребует меньшего времени и ресурсов, чем вынужденная борьба с их последствиями. Любая организация имеет слабые места, которые в случае неэффективного управления могут привести к серьезным кризисным ситуациям. Руководители должны хорошо продумать, какие процессы в организации можно оптимизировать и что можно в ней улучшить. Необходимо также продумать возможные последствия наличия слабых мест организации, оценить отрицательные

кратковременные и долгосрочные последствия. Ежегодный анализ слабых сторон может установить точки, из которых может начаться развитие кризиса.

5. *Организация бизнес-планирования.* С помощью бизнес-плана организации могут избежать проблем, существующих на данный момент. Как правило, бизнес-планирование в организации составляется на период в два-три года. Бизнес-план является основным сводным документом финансового оздоровления, в котором анализируются процессы изменения организации, показывается, каким образом руководство намерено преодолеть кризисную ситуацию, возникшую в организации, наметить конкретные пути выхода из нее. При составлении бизнес-плана организация должна найти сильные и слабые свои стороны, развитие или преодоление которых упрочит ее положение на рынке.

6. *Разработка комплексного плана действий в условиях кризиса.* Наличие такого плана у организации позволяет ей избежать превращения в кризис многих неожиданных и острых проблем. План антикризисного управления описывает шаги, которые организации необходимо будет предпринять для успешного управления кризисной ситуацией, и определяет обязанности сотрудников в каждой области. Хорошо составленный и правильно используемый план антикризисного управления обеспечивает организации ряд преимуществ:

- определяет порядок действий в кризисной ситуации;
- устанавливает приоритеты в ранжировании кризисных ситуаций по мере важности и определяет инструменты и методы, с помощью которых можно наиболее эффективно управлять ими;
- распределяет конкретные роли и обязанности руководителей, менеджеров и специалистов во время кризиса и на период преодоления его последствий;
- определяет, к каким целевым аудиториям следует обращаться во время кризиса и каким образом.

7. *Проведение тренингов по антикризисному управлению.* Такие упражнения помогают убедиться, что кризисная ситуация будет находиться под эффективным контролем и не приведет к еще более острому кризису. Тренинги помогают руководителям быть уверенными, что план антикризисного управления будет использован и выполнен правильно и что все работники готовы к кризисной ситуации.

8. *Разработка общедоступной и понятной политики руководства и компании в целом.* Неясная политика организации, пренебрежения разработкой миссии и отсутствие общего видения целей часто приводят к проблемам и кризисам в организации. Руководители должны не только их разрабатывать, но и сообщать, доводить их в доступной и доходчивой форме. Работники организации должны знать, какие ценности отстаиваются, как они будут достигаться, каковы долгосрочные цели и планы и как они будут реализовываться. Четкая и понятная политика организации поможет избежать проблем во взаимоотношениях с персоналом.

9. *Внимание к новым сотрудникам.* Проблемы внутри организации часто возникают в случае ее быстрого роста, т.е. увеличения штата. Иногда новые сотрудники с трудом усваивают правила, традиции, культуру организации. С позиции организации работник должен рассматриваться как компонент человеческих ресурсов, представляющих главную ценность организации и формирующих ее ключевые конкурентные преимущества. Всесторонняя ориентация на новых сотрудников, организация помощи в достижении ими принятых в компании стандартов работы способствуют предотвращению многих проблем.

Аудитору следует убедить руководство в необходимости создания системы контроля, включающей в себя перечисленные выше антикризисные организационные меры, которые не позволят проблемам остаться незамеченными и перерасти в кризис. Кроме того, аудитору необходимо рекомендовать в целях предотвращения кризиса в организации такие действия руководства, как создание команды, налаженное управление бизнесом и создание в коллективе атмосферы поддержки и взаимопонимания.

Аудитор должен оценить возможности увеличения наличия денежных средств, от которых во многом зависит успех антикризисного управления. Меры по увеличению потока денежных средств могут быть эффективными лишь при установлении системы контроля (проведение ежедневной сверки баланса денежных средств и передача прав по их выделению в одни руки менеджеру высшего звена).

Аудитору следует рекомендовать наиболее действенные способы увеличения поступления денежных средств, из которых основными являются:

- оптимизация или уменьшение затрат;

- проведение реорганизации инвентарных запасов;
- получение дополнительных денежных средств от использования основных фондов;
- взыскание задолженностей с целью ускорения оборачиваемости денежных средств;
- разграничение выплат кредиторам по степени приоритетности для уменьшения оттока денежных средств;
- обеспечение увеличения притока денежных средств за счет пересмотра планов капитальных вложений;
- увеличение денежных средств из заинтересованных финансовых источников, не связанных с взаимной торговлей;
- увеличение продаж, работ и услуг.

Аудитору следует разъяснять, что сокращение расходов означает действия с целью остановить снижение прибылей. В этих условиях усилия руководства организацией должны концентрироваться на тех видах деятельности, в которых она имеет компетенцию и явное превосходящее конкурентное положение. Рекомендовать стратегию экономии аудитору следует, основываясь на допущении выживания организации. Правильная оценка расходов предполагает анализ финансовых данных за прошедшие периоды и является лучшей отправной точкой для прогнозирования расходов. Существуют пять основных видов стратегий сокращения расходов:

- 1) организационные изменения;
- 2) финансы и финансовые стратегии;
- 3) стратегия снижения затрат;
- 4) стратегия сокращения активов;
- 5) стратегия создания прибылей.

К экономическим мерам по предотвращению кризиса аудитору требуется отнести снижение затрат. Эти меры осуществляются в том случае, если в организации создана система по эффективному контролю затрат. Такая система предполагает классификацию затрат в зависимости от корректировки и использования альтернативных решений и состоит из следующих элементов: учет затрат, поддержка сотрудниками системы учета затрат, классификация затрат по степени зависимости от объемов производства, анализ причин возникновения затрат в компании.

Следующей мерой, рекомендуемой аудитором, может быть сокращение активов. Эта стратегия может реализовываться по нескольким направлениям.

1. *Внутреннее изъятие, или рационализация.* В этом случае организации могут закрываться или концентрировать производство в нескольких меньших местах. При этом часто изменяется график производства, а неиспользованные мощности распродают.

2. *Продажа с обратной арендой.* Организация вправе продать свои основные активы, а затем арендовать их. Ни возможности, ни объем работ или услуг организации при этом не изменяются.

3. *Продажа преуспевающего подразделения.* Это способ притока денежных средств в организацию за счет лучшей цены. Однако в более долгосрочном периоде он ведет к потере прибыли, так как проданное подразделение могло бы создать основу для последующего успешного выхода из кризисной ситуации.

4. *Изъятие.* Эта мера может относиться не только к отдельным частям, но и ко всей организации. Большинство изъятий являются незапланированными решениями. Существуют проблемы, связанные с выбором подразделения для изъятия. Изъятие всегда является сложным решением для руководителя, который должен учитывать структурные факторы, а также стратегии и управления.

Другой не менее важной экономической мерой, рекомендуемой аудитором, является создание дополнительной прибыли. Это стратегии поворота, предполагающие изменения в направлении конкуренции. Как правило, им необходим большой промежуток времени, чтобы достичь значительного воздействия на показатели организации. В целях создания дохода можно рекомендовать следующие действия: улучшение в системе управленческого контроля; повышение эффективности управления запасами; убеждение дебиторов быстро рассчитаться по счетам; активизация усилий в продажах, работах и услуг; пересмотр системы производства.

## **17.8. Рекомендации аудитора по восстановлению платежеспособности предприятия**

Кризис неплатежей, переход от командно-административных методов хозяйствования к рыночным, а также ряд других факторов негативно влияют на финансовое состояние большинства предприятий. Имеют место случаи, когда

дело заканчивается судебными исками, по которым предприятия признаются банкротами.

На практике дела о банкротстве в отношении предприятий возбуждаются арбитражными судами по заявлениям предприятий. Дела о банкротстве возбуждаются по формальным основаниям, в соответствии с Законом № 127-ФЗ, который устанавливает основания для признания должника несостоятельным, регулирует порядок и условия осуществления мер по предупреждению несостоятельности, а также порядок и условия проведения процедур банкротства.

По оценке аудиторов-экспертов, в настоящее время в некоторых отраслях России число предприятий, которые можно отнести к несостоятельным, составляет более 80%. Анализ дебиторской и кредиторской задолженности предприятий, в отношении которых возбуждаются дела о банкротстве, показывает, что дебиторская задолженность у них превышает кредиторскую.

В зависимости от степени запущенности и возможностей выхода из кризисных ситуаций аудиторы все предприятия, находящиеся в состоянии финансового кризиса, целесообразно подразделить на три группы. К *первой группе* относятся предприятия, которые адаптировались в рыночные условия и принимают меры по выходу из кризисного состояния. Предприятия *второй группы* занимаются поиском оправдательных мотивов и ждут перемен в законодательстве на региональном и федеральном уровне. Предприятия *третьей группы* с возникшими финансовыми проблемами смирились.

Многие руководители предприятий, находящихся в кризисном состоянии, объясняют такое положение исключительно внешними причинами, так как каких-либо системных разработок по управлению предприятием, направленных на выход из кризисного состояния, в настоящее время нет. Рекомендуемые аудитором материалы по антикризисному управлению предприятиями ориентированы прежде всего на зарубежный опыт. При этом под *антикризисным управлением* понимается комплекс мер, направленных на предотвращение кризисной ситуации, а не сам выход организации из кризиса. В исходной ситуации антикризисное управление применяется на предприятиях, еще не утративших своей платежеспособности. В настоящее время насчитывается большое количество организаций, которые неплатежеспособны, и многие из них фактически являются банкротами.

Предприятия каждой сферы экономики имеют свою специфику, что определяет особенности и своеобразие рекомендаций аудитора по подходам к процедурам банкротства.

Аудитор должен знать, что дела о банкротстве рассматриваются арбитражным судом по месту нахождения организации-должника. Обращение в арбитражный суд возможно, если требования к должнику — юридическому лицу в совокупности составляют не менее 1000 минимальных размеров оплаты труда, а также имеется признак банкротства, сформулированный в ст. 3 Закона № 127-ФЗ. Правом на обращение в арбитражный суд с заявлением о признании должника банкротом обладают должник, конкурсный кредитор, уполномоченные органы.

Организация-должник осуществляет следующие действия при получении искового заявления. В течение пяти дней организация должна признать либо не признать долг. Если за это время предприятие не сообщило в свой арбитражный суд принятое решение, требование считается установленным.

Закон № 127-ФЗ делит процесс решения проблемы на два периода:

- 1) досудебная работа по финансовому оздоровлению;
- 2) урегулирование отношений с кредиторами в период прохождения процесса по банкротству.

Таким образом, в досудебный период аудитор рекомендует предприятию выполнять мероприятия по своей санации, т.е. взысканию дебиторской задолженности через: претензионно-исковую деятельность; участие в процедурах банкротства своих должников; обращение в правоохранительные органы; уступку прав требований кредитора; финансирование ремонта или перепрофилирование объекта с целью повышения его рыночной стоимости; сдачу помещения в аренду; секьюритизацию долгов (выпуск ценных бумаг под гарантии администрации или будущих доходов) и другие мероприятия.

В период урегулирования отношений с кредиторами на стадии прохождения процедуры банкротства аудитору и менеджерам организации необходимо иметь в виду следующее. Процесс банкротства возбуждается различными структурами. В число этих кредиторов входят не только коммерческие организации, выполняющие различные подрядные работы (строительные, монтажные, земляные,

по обслуживанию и ремонту оборудования и т.д.), непосредственно связанные с основной деятельностью организации, но и такие кредиторы, как предприятия газо- и водоснабжения, налоговые органы всех уровней (Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований), внебюджетные фонды (пенсионный, обязательного медицинского, социального страхования), кредитные учреждения.

Исходя из практики, как на собраниях кредиторов, так и в арбитражном суде все остальные кредиторы голосуют против применения процедур банкротства. Если на собраниях кредиторов решения принимаются с учетом мнения кредиторов с большим размером требований к должнику, то арбитражный суд учитывает мнение и рассматривает ходатайства каждого из конкурсных кредиторов, независимо от размеров их требований.

Организация считается несостоятельной только после признания факта несостоятельности арбитражным судом или после официального объявления о ней должником при его добровольной ликвидации. В целях сохранения инфраструктуры и работоспособности организаций, которым предъявлен иск о признании несостоятельным должником, в действующем законодательстве есть некоторые возможности, которые можно использовать. К ним относится прежде всего судебная защита.

При обращении взыскания на имущество предприятия в рамках исполнительного производства по удовлетворенному иску поставщик (исполнитель работ и услуг) за неоплаченную продукцию (работы, услуги) при наложении ареста на имущество может предъявить встречный иск. Основанием иска является факт признания имущества ограничено оборотоспособным согласно п. 2 ст. 129 ГК РФ.

В целях восстановления платежеспособности предприятия-должника возможно также использование внешнего управления предприятием и других процедур, предусмотренных федеральным законом.

Для вывода предприятия из кризисной ситуации и восстановления его платежеспособности аудиторю следует рекомендовать проведение целого комплекса организационно-управленческих, правовых и экономических мер. Планирование выведения предприятия из кризиса, постановка и решение долгосрочных, среднесрочных и текущих задач

осуществляются на основании глубокого анализа финансового состояния предприятия.

Аудитору следует разъяснить, что принятие управленческих решений, направленных на вывод организаций-должников из финансового кризиса требует не только многовариантного прогноза результатов производственно-хозяйственной деятельности, но и расчета потребности в денежных средствах для достижения поставленных целей и разработки соответствующего бизнес-плана.

Для принятия эффективных решений по антикризисному управлению предприятием-должником требуется информация не только в реальном времени, но и прогноз изменения финансового состояния на последующие периоды в зависимости от возникающих ситуаций.

Мировая практика показывает, что эффективные меры по выводу предприятия из финансового кризиса могут быть разработаны только на основании анализа данных производственного и управленческого учета. В настоящее время производственный и управленческий учет на предприятиях находится в неудовлетворительном состоянии. Специалисты, работающие в области антикризисного управления развитых стран, справедливо считают, что отсутствие на предприятии производственного и управленческого учета неизбежно ведет предприятие к банкротству.

### **17.9. Меры по предупреждению банкротства организаций, рекомендуемые аудитором**

Аудитору следует иметь в виду, что выходом из кризисного состояния организации, характеризующегося изменениями, разрушениями сложившейся системы хозяйственных связей и отношений, может стать либо восстановление платежеспособности должника, либо ликвидация хозяйствующего субъекта.

В случае возникновения признаков банкротства руководитель должника обязан направить учредителям (участникам) должника, собственнику имущества должника — унитарного предприятия письменные сведения о наличии признаков банкротства, которые целесообразно подтвердить аудитору.

Аудитору следует рекомендовать учредителям (участникам) должника, собственникам имущества должника при-

нимать своевременные меры по предупреждению банкротства организаций.

В целях предупреждения банкротства организаций учредители (участники) должника, собственник имущества должника — унитарного предприятия до момента подачи в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом принимают меры, направленные на восстановление платежеспособности должника. Меры, направленные на восстановление платежеспособности должника, могут быть приняты кредиторами или иными лицами на основании соглашения с должником.

Законодательством РФ предусмотрено проведение санации предприятия-должника путем предоставления финансовой помощи в размере, достаточном для погашения денежных обязательств и обязательных платежей и восстановления платежеспособности должника.

Аудитору следует рекомендовать в качестве первоочередной досудебную санацию, которая осуществляется в целях предупреждения банкротства организации. Меры, направленные на восстановление платежеспособности должника, могут быть приняты кредиторами или иными лицами на основании соглашения с должником до момента подачи в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом.

Должнику может быть предоставлена финансовая помощь в размере, достаточном для погашения денежных обязательств и восстановления его платежеспособности. Предоставление финансовой помощи может сопровождаться принятием на себя должником или иными лицами обязательств в пользу лиц, предоставивших финансовую помощь.

Даже на последней стадии банкротства — конкурсном производстве — собственник имущества должника — унитарного предприятия, учредители (участники) должника или третье лицо (третьи лица) в любое время, до окончания конкурсного производства, вправе одновременно удовлетворить все требования кредиторов в соответствии с реестром требований кредиторов или предоставить должнику денежные средства, достаточные для удовлетворения требований кредиторов в порядке, определенном ст. 113 Закона № 127-ФЗ.

Предоставление финансовой помощи может сопровождаться принятием на себя должником или иными лицами

обязательств в пользу лиц, предоставивших финансовую помощь.

### **17.10. Аудит бухгалтерского учета операций при досудебной санации должника**

Аудитор проверяет точность и обоснованность отражения на счетах бухгалтерского учета мероприятий, направленных на восстановление платежеспособности организации-должника в рамках досудебной стадии, таких как:

- получение финансовой помощи;
- взыскание дебиторской задолженности;
- заключение соглашения о новации, отступном либо прекращении обязательств иным неденежным способом;
- продажа части имущества должника;
- исполнение обязательств должника собственником имущества должника — унитарного предприятия, учредителями (участниками) должника либо третьим лицом или третьими лицами;
- увеличение уставного капитала должника за счет взносов участников и третьих лиц;
- размещение дополнительных обыкновенных акций должника;
- продажа предприятия должника и иные меры.

Рассмотрим порядок аудита отражения в бухгалтерском учете получения должником финансовой помощи, которая может быть оказана в период досудебной санации.

Аудитор проверяет, как отражаются на счетах бухгалтерского учета денежные средства, поступившие на расчетный счет организации в виде финансовой помощи от учредителя должника. Финансовая помощь показывается в бухгалтерском учете по дебету счетов денежных средств и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Безвозмездные поступления».

Аудитору требуется проверить, учтены ли при определении налоговой базы по налогу на прибыль суммы полученных денежных средств в виде финансовой помощи в соответствии с п. 11 ст. 251 НК РФ.

При получении займов аудитору следует проверить точность отражения на счетах бухгалтерского учета процентов, уплачиваемых за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходов, связанных

с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций ст. 269 НК РФ, в которой определены особенности отнесения к расходам процентов по долговым обязательствам.

Аудитору необходимо проверить отражение в бухгалтерской отчетности организации задолженности по кредитам и займам, которые должны показываться с учетом причитающихся на конец отчетного периода процентов.

При аудите поступления денежных средств в виде целевого финансирования для погашения кредиторской задолженности организации следует проверить записи на счетах бухгалтерского учета по счету 86 «Целевое финансирование».

В соответствии с п. 14 ст. 251 НК РФ полученные денежные средства не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, но налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования.

## Выводы

1. Несостоятельность (банкротство) — признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.

2. Для целей проведения процедур банкротства и их аудита используются следующие основные понятия: несостоятельность (банкротство); должник; денежное обязательство — обязанность должника уплатить кредитору; обязательные платежи — налоги, сборы и иные обязательные взносы, уплачиваемые в бюджет; кредиторы — лица, имеющие по отношению к должнику права требования по обязательствам; конкурсные кредиторы — кредиторы по денежным обязательствам; уполномоченные органы — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством РФ на представление в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве.

3. Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» принес новые нормы, новые правила и порядок банкротства. Данный закон устанавливает прохождение пяти процедур банкротства: наблюдение, финансовое оздоровление, внешнее управление, конкурсное производство, мировое соглашение. Большинство из них в большей степени защищают интересы дебиторов, а не кредиторов.

4. Кризис — это крайнее обострение противоречий в социально-экономической системе (предприятия, организации), угрожающее ее жизнедеятельности в окружающей среде.

Причины кризиса могут быть внешними и внутренними, связанными с циклическими потребностями модернизации и реструктуризации, ошибками в управлении, природными, военными социотехническими катастрофами и др.

5. Существуют общие и локальные кризисы. Общие кризисы охватывают всю социально-экономическую систему, а локальные — ее часть. В зависимости от проблематики кризиса выделяют микро- и макрокризисы. Микрокризис охватывает только отдельную проблему или группу проблем, а макрокризис — большой объем и масштаб проблематики. В зависимости от структуры отношений в социально-экономической системе выделяют отдельные группы экономических, социальных, организационных, психологических, технологических кризисов.

6. Аудитору следует знать, что кризисы или события, которые порождают кризисные ситуации на предприятиях и организациях, и их последствия обусловлены следующими основными причинами: снижение финансовых результатов, увольнения сотрудников, сокращения, низкий моральный дух персонала, корпоративные тяжбы, жалобы по вопросам дискриминации, негативное освещение деятельности предприятия в СМИ, проблемы качества работ и услуг, технологические ошибки, недовольство настоящих и бывших сотрудников работой организации, несчастные случаи на работе, потеря руководителем работоспособности или его внезапная смерть, потеря главного, основного клиента, штрафы и пени, форс-мажорные обстоятельства, нанесшие ущерб, забастовки и бойкоты, угроза враждебного поглощения.

Аудитору следует разобраться в причинах кризисов, которые редко выступают в «чистом» виде. Часто одна причина порождает следующие, которые могут угрожать существованию организации. Аудитор должен оценить, насколько менеджерам удастся предвидеть развитие событий и принять адекватные ситуации соответствующие управленческие меры.

7. Аудитору следует оценить эффективность антикризисного управления, степень готовности к кризисной ситуации, оценить ошибки антикризисного управления организации, выявить причины ошибок, которыми могут быть отсутствие продуманного плана подготовки к кризису и навыков поведения в кризисной ситуации. Это может быть также система сбора информации, необходимой для диагностики предкризисного состояния, идентификации угроз и построения иерархии целей антикризисного управления. Аудитору следует систематизировать ошибки антикризисного управления, выделив из них наиболее значимые и отягощающие ситуацию в аудируемой организации.

8. В аудите несостоятельности (банкротства) одним из принципиальных моментов является определение степени устойчивости организации (инерционность), которая обычно возникает на фоне повседневной работы. Аудитору следует выявить ошибки и предупреждающие сигналы, или так называемые предкатастрофические симптомы, предшествующие большинству кризисов, например, вложение в производство финансовых средств, от которого нет отдачи (неверно определен объект инвестиций, которые отягчают финансовое положение организации), высокая изменчивость базовых параметров организации от незначительных воздействий, наличие нескольких вариантов устойчивого состояния организации, в которые она может быть переведена небольшими усилиями (например, пассивный сбыт, сдача в аренду площадей, сокращенный рабочий день и др.).

9. Аудитору следует выяснить наиболее приемлемый для организации способ борьбы с кризисом, например:

- 1) уход от проблем, способных вызвать кризисную ситуацию;
- 2) выявление существующих проблемных зон и действия для полного их разрешения.

10. В зависимости от степени запущенности и возможностей выхода из кризисных ситуаций аудитору все предприятия, находящиеся в состоянии финансового кризиса, целесообразно подразделить на три группы. К первой группе относятся предприятия, которые адаптировались в рыночные условия и принимают меры по выходу из кризисного состояния. Предприятия второй группы занимаются поиском оправдательных мотивов и ждут перемен в законодательстве на региональном и федеральном уровнях. Предприятия третьей группы с возникшими финансовыми проблемами смирились.

11. Аудитору следует иметь в виду, что выходом из кризисного состояния организации, характеризующегося изменениями, разрушениями сложившейся системы хозяйственных связей и отношений, может стать либо восстановление платежеспособности должника, либо ликвидация хозяйствующего субъекта.

12. Аудитор проверяет точность и обоснованность отражения на счетах бухгалтерского учета мероприятий, направленных на восстановление платежеспособности организации-должника в рамках досудебной стадии, таких как: получение финансовой помощи; взыскание дебиторской задолженности; заключение соглашения о новации, отступном либо прекращении обязательств иным неденежным способом; продажа части имущества должника; исполнение обязательств должника собственником имущества должника — унитарного предприятия, учредителями (участниками) должника либо третьим лицом или третьими лицами; увеличение уставного капитала должника за счет взносов участников и третьих лиц; размещение дополнительных обыкновенных акций должника; продажа предприятия должника и иные меры.

## Вопросы для самопроверки

1. Какова система нормативного регулирования института несостоятельности?
2. Что представляет собой несостоятельность (банкротство) организации?
3. Какие основные понятия используются для целей проведения процедур банкротства и их аудита?
4. Какова история развития несостоятельности в России?
5. Какие этапы можно выделить в истории развития несостоятельности в России?
6. Что такое кризис и какую роль он играет в процессах социально-экономического развития?
7. Каковы причины возникновения кризисных ситуаций?
8. Какие последствия возможны в результате разрешения кризиса?
9. Какими признаками характеризуется кризисная ситуация?
10. Перечислите основные типы кризисов. Какие из них вызваны ошибками руководства и персонала организации, а какие объективными причинами?
11. Какие фазы кризиса можно выделить?
12. Чем характеризуется кризисное состояние отраслей экономики?
13. Каковы основные причины кризисов?
14. Что такое антикризисное управление?
15. Какие типичные ошибки антикризисного управления вам известны?
16. Как диагностируется антикризисная устойчивость организации?
17. Какие две стратегии могут использоваться организациями для предотвращения развития кризиса?
18. Каковы организационные и экономические меры для предотвращения кризиса?
19. Какие предкатастрофические симптомы предшествуют большинству кризисов?
20. Какие способы борьбы с кризисами может рекомендовать аудитор?
21. Какие меры может рекомендовать аудитор по восстановлению платежеспособности?
22. Какие меры рекомендуются аудитором по предупреждению банкротства организаций?
23. Как проводится аудит бухгалтерского учета операций при досудебной санации должника?
24. Каков порядок аудита отражения в бухгалтерском учете получения должником финансовой помощи?

## Тесты

1. Аудит несостоятельности (банкротства) могут осуществлять:
  - а) аудиторские организации и индивидуальные аудиторы;
  - б) Международный центр реформы системы бухгалтерского учета;
  - в) Американский институт присяжных бухгалтеров.
2. Методика аудита несостоятельности (банкротства) имеет силу общенационального стандарта:
  - а) да;
  - б) нет.
3. Несостоятельность (банкротство) — это:
  - а) признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей;
  - б) способность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.
4. Должник — это гражданин, в том числе индивидуальный предприниматель, или юридическое лицо, оказавшиеся неспособными:
  - а) удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей в течение срока, установленного Законом № 127-ФЗ;
  - б) удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам;
  - в) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей в течение срока, установленного Законом № 127-ФЗ.
5. Санация — это меры, принимаемые собственником имущества должника в целях:
  - а) предупреждения банкротства;
  - б) восстановления платежеспособности должника, в том числе на любой стадии рассмотрения дела о банкротстве;
  - в) предупреждения банкротства и восстановления платежеспособности должника, в том числе на любой стадии рассмотрения дела о банкротстве.
6. Наблюдение — это процедура, применяемая в деле о банкротстве к должнику в целях:
  - а) обеспечения сохранности его имущества, проведения анализа финансового состояния должника, составления реестра требований кредиторов и проведения первого собрания кредиторов;
  - б) обеспечения сохранности его имущества;
  - в) проведения анализа финансового состояния должника;
  - г) составления реестра требований кредиторов и проведения первого собрания кредиторов.

7. Финансовое оздоровление — это процедура, применяемая в деле о банкротстве к должнику в целях:

- а) восстановления его платежеспособности и погашения задолженности в соответствии с графиком погашения задолженности;
- б) восстановления его платежеспособности;
- в) соразмерного удовлетворения требований кредиторов.

# Глава 18

## АУДИТ ПОРЯДКА ОТРАЖЕНИЯ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОЦЕДУР БАНКРОТСТВА

---

### Основные понятия

Аудит ликвидационного баланса. Аудит у кредиторов, участвующих в процедурах банкротства. Аудит учетного процесса при введении внешнего управления. Аудит учетного процесса при конкурсном производстве. Аудит учетного процесса при наблюдении. Аудит учетного процесса при процедурах банкротства у кредитора. Аудит учетного процесса при процедуре мирового соглашения. База данных аудиторских фирм. Мероприятия антикризисного развития. Постоянный файл с информацией по организациям, аудируемым в связи с прохождением процедуры банкротства. Процедуры финансового оздоровления. Цель участия аудитора в разработке стратегии антикризисного развития. Этапы разработки стратегии антикризисного управления

---

### 18.1. Аудит учетного процесса при наблюдении

Аудитору следует проверить точность отражения на счетах бухгалтерского учета последствий вынесения арбитражным судом определения о введении наблюдения.

**Наблюдение** — это процедура банкротства, применяемая к должнику в целях обеспечения сохранности имущества должника, проведения анализа финансового состояния должника, составления реестра требований кредиторов и проведения первого собрания кредиторов.

Аудитор должен проверить, как удовлетворяются требования кредиторов по денежным обязательствам и об уплате обязательных платежей, срок исполнения по которым наступил на дату введения наблюдения, которые могут быть предъявлены к должнику только в соответствии с Законом № 127-ФЗ. По ходатайству кредитора приостанавливается производство по делам, связанным с взысканием с должника денежных средств.

Аудитор проверяет, приостановлено ли исполнение исполнительных документов по имущественным взысканиям, в том числе сняты ли аресты на имущество должника.

Запрещаются удовлетворение требований учредителя (участника) должника о выделе доли (пая) в имуществе должника в связи с выходом из состава его учредителей (участников), выкуп должником размещенных акций или выплата действительной стоимости доли (пая).

Следует иметь в виду, что запрещается выплата дивидендов и иных платежей по эмиссионным ценным бумагам. Не допускается прекращение денежных обязательств должника путем зачета встречного однородного требования, если при этом нарушается установленная п. 4 ст. 134 Закона № 127-ФЗ очередность удовлетворения требований кредиторов.

Введение наблюдения не является основанием для отстранения руководителя должника.

Аудитор проверяет, какие сделки совершаются органами управления должника. Позволяется с письменного согласия временного управляющего совершать сделки, которые связаны: с приобретением, отчуждением или возможностью отчуждения прямо либо косвенно имущества должника, балансовая стоимость которого составляет более 5% балансовой стоимости активов должника на дату введения наблюдения; получением и выдачей займов (кредитов), поручительств и гарантий, уступкой прав требования, переводом долга, а также с учреждением доверительного управления предприятия должника.

Органы управления должника не могут совершать сделки:

- по реорганизации (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) и ликвидации должника;
- по созданию юридических лиц или об участии должника в иных юридических лицах;
- по созданию филиалов и представительств;
- о выплате дивидендов или распределении прибыли должника между его учредителями (участниками);
- о размещении должником облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг, за исключением акций;
- о выходе из состава учредителей (участников) должника, приобретении у акционеров ранее выпущенных акций;

- об участии в ассоциациях, союзах, холдинговых компаниях, финансово-промышленных группах и иных объединениях юридических лиц;

- о заключении договоров простого товарищества.

Следует проверить выполнение требования о необходимости обращения руководителя должника в течение 10 дней к учредителям должника с предложением провести общее собрание учредителей для рассмотрения вопросов об обращении к первому собранию кредиторов должника.

При аудите точности отражения расходов, возникающих в процессе проведения процедур банкротства, напрямую не связанных с основной деятельностью предприятия-должника, следует иметь в виду, что в законе определено отнесение многих видов расходов на счет (за счет) имущества предприятия-должника, для учета которых следует открыть специальный субсчет к счету 26 (44) «Расходы, связанные с процедурами банкротства», на котором могут открываться отдельные субсчета в зависимости от видов расходов и источников их покрытия.

Аудитору следует проверить по дебету этого счета отражаемые суммы понесенных расходов с кредита счетов учета денежных средств, расчетов с дебиторами и кредиторами, таких как расходы на созыв и проведение собраний кредиторов, начисленные вознаграждения арбитражному управляющему, расходы по хранению имущества (по решению арбитражного суда), расходы на уведомление кредиторов о возбуждении дела о банкротстве, судебные расходы, расходы на экспертизу, расходы на публикацию о торгах, расходы на оценку имущества и пр.

Аудитор, проверяя налоговые аспекты данных расходов, руководствуется пп. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ, в соответствии с которым для целей налогообложения прибыли расходы, связанные с выплатой вознаграждения арбитражному управляющему, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Арбитражным управляющим может быть только гражданин РФ, который зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя (п. 1 ст. 20 Закона № 127-ФЗ). Следовательно, исчисление и уплату НДФЛ, страховых взносов, взносов на обязательное пенсионное, медицинское, социальное страхование с суммы вознаграждения арбитражный управляющий производит самостоятельно.

Списание расходов отражается по кредиту счета в дебет счетов источников их покрытия: собственных средств предприятия (капиталов и фондов, включая счет 86 «Целевое финансирование», а также счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»); счетов реализации имущества (91 «Прочие доходы и расходы») или продажи предприятия.

Аудитору следует проверить выполнение требований Закона № 127-ФЗ о наличии во время процедур банкротства только одного (основного) расчетного счета. Все остальные расчетные, валютные и прочие счета в банках должны быть закрыты, а средства перечислены на единый расчетный счет. Имеющаяся на валютных счетах валюта подлежит продаже, с зачислением рублевого эквивалента на расчетный счет.

## **18.2. Аудит учетного процесса при финансовом оздоровлении**

Государственную политику в сфере финансового оздоровления и несостоятельности (банкротства) проводит государственный орган по финансовому оздоровлению и банкротству, имеющий территориальные органы, — Федеральная служба финансового оздоровления (ФСФО России).

Аудитору следует проверить, вынесено ли арбитражным судом определение о финансовом оздоровлении по окончании процедуры наблюдения и при наличии решения первого собрания кредиторов. Особое внимание необходимо обратить на наличие оснований для введения процедуры финансового оздоровления. Во-первых, проверить наличие ходатайства учредителей, уполномоченных органов или третьих лиц и обеспечения, превышающего на 20% и более обязательства должника; во-вторых, готовность к погашению долгов через месяц после введения процедуры в течение года пропорционально требованиям кредиторов, равными долями. Исполнение обязательств может быть обеспечено залогом (ипотекой), банковской, государственной или муниципальной гарантией, поручительством.

В первую очередь финансовую помощь должнику могут оказать собственники имущества унитарного предприятия и учредители (участники) юридического лица до момента

подачи в арбитражный суд заявления о признании должника банкротом.

Следует проверить правильность отражения на счетах бухгалтерского учета финансовой помощи, которая может быть оказана следующими способами:

- в виде возвратной финансовой помощи — займа (процентного, беспроцентного) (отражается по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»);
- в форме безвозвратной финансовой помощи — безвозмездное поступление (отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Безвозмездные поступления»);
- путем принятия решения о выпуске и размещении облигаций, векселей (отражается по кредиту счетов 66, 67);
- путем принятия решения об увеличении уставного капитала — увеличение номинальной стоимости акций или дополнительный выпуск акций (отражается по кредиту счета 80 «Уставной капитал» с использованием аналитических расчетов по счету 75 «Расчеты с учредителями»).

Аудитору следует проверить, как отражены на счетах суммы уплаты процентов, если они предусмотрены по договору займа. Так как данные займы носят производственный характер, проценты не должны приниматься в уменьшение налога на прибыль и отражаться как производственные расходы. Их целесообразно отражать следующей корреспонденцией счетов:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 99 «Прибыли и убытки» — Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При аудите отражения в бухгалтерском учете реализации ценных бумаг (выпуск и продажа облигаций) следует проверить точность отражения этих сумм на счетах:

Дебет 51 «Расчетные счета», 50 «Касса» — Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При реализации ценных бумаг по цене выше их номинальной стоимости разница между номинальной стоимостью и ценой реализации принимается к учету:

Дебет 50 «Касса» — Кредит 98 «Доходы будущих периодов», 91 «Прочие доходы и расходы».

На сумму обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды кредитуются счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Расходы, связанные с выпуском ценных бумаг, отражаются на дебете счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При проведении новации долга оформляют следующую запись:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

### **18.3. Аудит учетного процесса при введении внешнего управления**

Аудитору следует проверить основание для введения внешнего управления, которым служат определение арбитражного суда по итогам процедуры финансового оздоровления, ходатайство собрания кредиторов. При этом устанавливается реальная возможность восстановления платежеспособности должника. Необходимо установить правомерность введения внешнего управления. Если процедура финансового оздоровления протекала более 18 месяцев, то внешнее управление вводить нельзя. Совокупный срок финансового оздоровления и внешнего управления может составить не более двух лет.

С даты введения процедуры внешнего управления руководство предприятием принимает на себя внешний управляющий. Полномочия руководителя и органов управления должника ограничены. Не позднее чем через месяц с даты утверждения на должности внешний управляющий должен разработать план внешнего управления и представить его собранию кредиторов. В соответствии со ст. 109 Закона № 127-ФЗ планом внешнего управления предусматриваются меры по восстановлению платежеспособности должника, порядок и условия реализации этих мер, расходы на их реализацию и иные расходы должника. К мерам по восстановлению платежеспособности должника относятся:

- перепрофилирование производства;
- закрытие нерентабельных производств;
- взыскание дебиторской задолженности;

- продажа части имущества должника;
- уступка права требования должника;
- исполнение обязательств должника собственником имущества должника — унитарного предприятия, учредителями (участниками) должника либо третьим лицом или третьими лицами;
- увеличение уставного капитала должника за счет взносов участников и третьих лиц;
- размещение дополнительных обыкновенных акций должника;
- продажа предприятия должника;
- замещение активов должника;
- иные меры по восстановлению платежеспособности должника.

Аудитору следует проверить, включена ли в план внешнего управления продажа предприятия, части имущества должника, осуществляемая на основании решения органа управления должника, уполномоченного в соответствии с учредительными документами принимать решение о заключении крупных сделок в целях восстановления платежеспособности. Под *предприятием* понимается имущественный комплекс, предназначенный для осуществления предпринимательской деятельности. Объектом продажи могут также служить филиалы и иные структурные подразделения должника — юридического лица. В решении о продаже предприятия должно содержаться указание на минимальную цену продажи предприятия.

Аудитору следует проверить соответствие осуществленной во время внешнего управления или конкурсного производства продажи предприятия (бизнеса) должника положениям Закона № 127-ФЗ, а также ст. 559–566 части второй ГК РФ.

При продаже предприятия отчуждаются все виды имущества, предназначенного для осуществления предпринимательской деятельности должника, за определенным исключением. В связи с этим аудитору следует проверить, не попало ли в состав реализуемого имущества, составляющее исключение, которое не подлежит продаже (например, марки установленного образца на алкогольную продукцию — они подлежат возврату в налоговую инспекцию по месту их приобретения).

Следует проверить выполнение требования Гражданского кодекса РФ, в соответствии с которым по договору

продажи предприятия продавец обязуется передать в собственность покупателю предприятие в целом как имущественный комплекс, за исключением прав и обязанностей, которые продавец не вправе передавать другим лицам. В случае проведения процедуры банкротства — это денежные обязательства и обязательные платежи должника на дату принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом. Аудитору следует выяснить, не были ли переданы покупателю в составе предприятия обязательства продавца (без согласия кредитора). Если такая передача произведена, то продавец и покупатель несут перед кредитором солидарную ответственность.

Аудитор проверяет правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций по реализации. В случае продажи предприятия в ходе процедур банкротства как единого имущественного комплекса целесообразно рекомендовать использование отдельного счета продажи предприятия (бизнеса). Применительно к действующему плану счетов можно предложить открыть отдельный счет.

Аудитор проверяет выполнение требования о продаже предприятия на открытых торгах. При этом торги могут быть осуществлены как внешним управляющим, так и специализированной организацией с оплатой ее услуг за счет имущества должника. Торги проводятся в форме аукциона или конкурса. Следует проверить, одобрены ли условия конкурса комитетом или собранием кредиторов. Если заявка на приобретение предприятия получена только от одного участника, то торги можно не проводить.

Необходимо проверить наличие государственной регистрации договора продажи предприятия, который в соответствии со ст. 560 части второй ГК РФ подлежит и считается заключенным с момента такой регистрации.

Отдельным разделом проверки должна быть отчетность внешнего управляющего. Проверке подлежит содержание баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, а также сведения об оставшихся дебиторах и удовлетворении требований кредиторов по реестру. Следует оценить аудитору объективность и обоснованность предложений о дальнейшем развитии процесса жизнедеятельности должника, которым завершается отчет. Отчет внешнего управляющего утверждается арбитражным судом при условии удовлетворения всех требований кредиторов реестра, принятии собранием кредиторов реше-

ния о прекращении процедуры в связи с восстановлением платежеспособности должника и переходе к расчетам с кредиторами, или продлении процедуры, либо заключении мирового соглашения между кредиторами и должником.

Далее аудитору следует проверить точность обложения налогами операций по реализации. Действующее налоговое законодательство требует, чтобы состав имущества, подлежащего продаже предприятия, определялся для исчисления НДС по каждому из видов активов согласно ст. 158 части второй НК РФ. Аудитору следует проверить, выполняются ли требования по расчету НДС:

1) определяется ли налоговая база отдельно по каждому из видов активов предприятия при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса;

2) применяется ли поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости реализуемого имущества, если цена, по которой предприятие продано, ниже балансовой стоимости реализуемого имущества, для целей налогообложения;

3) если цена, по которой предприятие продано, выше балансовой стоимости реализованного имущества, для целей налогообложения применяется ли поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке). В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется;

4) принимается ли для целей налогообложения цена каждого вида имущества равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент;

5) составляется ли продавцом предприятия сводный счет-фактура с указанием в графе «Всего с НДС» цены, по которой предприятие продано. Выделяются ли при этом в сводном счете-фактуре в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных

бумаг и другие позиции активов баланса. В сводном счете-фактуре цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

Проверяя точность расчета сумм НДС по каждому виду имущества, реализация которого облагается этим налогом, в графах «Ставка НДС» и «Сумма НДС» следует проверить применение соответствующей расчетной налоговой ставки в размере  $18 \cdot 100 / 118\%$  и суммы налога, определенной по этой ставке.

Особый раздел проверки должны составлять операции по восстановлению платежеспособности должника, осуществляемые путем уступки прав требования, которые по своей правовой природе являются формой перемены лиц (кредиторов) в обязательстве. Аудитору следует проверить, совершен ли ряд необходимых действий, свидетельствующих о полной и безусловной смене лиц в обязательстве при заключении сделки по уступке требования. Аудитор должен убедиться, что стороны закрепили прерывание прежним кредитором каких-либо обязательственных отношений с должником. Аудитор проверяет, не допущено ли нарушений условий полной и безусловной смены лиц (кредиторов) в том обязательстве, требование по которому уступается, так как по этой причине уступка требования в целом ряде случаев признавалась недействительной, что лишало нового кредитора возможности востребовать приобретенную им дебиторскую задолженность по суду.

Далее аудитор проверяет точность отражения операции уступки права требования, что отражается в бухгалтерском учете с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

**Пример 18.1.** ООО «Партнеры» отгрузило продукцию ООО «Фурор» по договору купли-продажи на сумму 118 000 руб., в том числе НДС — 18 000 руб. В установленный договором срок оплата от ООО «Фурор» не поступила. ООО «Партнеры» приняло решение об уступке права требования долга другой организации — ООО «Светоч» за 106 200 руб.

Продажа продукции ООО «Партнеры» отражается на счетах бухгалтерского учета следующими записями:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — Кредит 90 субсчет «Выручка» — 118 000 руб.;

Дебет 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж» — Кредит 43 «Готовая продукция» — 70 000 руб.;

Дебет 90 «Продажи» субсчет «Налог на добавленную стоимость» — Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — 18 000 руб.;

Дебет 90 «Продажи» субсчет «Прибыль/убыток от продаж» — Кредит 99 «Прибыли и убытки» — 30 000 руб. (118 000 руб.  $\times$   $\times$  18 000 руб.  $\times$  70 000 руб.).

После заключения договора уступки права требования на счетах бухгалтерского учета осуществляются следующие записи:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы» — 106 200 руб.;

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие расходы» — Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 118 000 руб.;

Дебет 99 «Прибыли и убытки» — Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» — 11 800 руб.

#### **18.4. Аудит учетного процесса при конкурсном производстве**

Аудитору следует оценить мероприятия и учетные процессы при всех стадиях банкротства. Процедура конкурсного производства является завершающей стадией в процессе банкротства, которая утверждается арбитражным судом. В результате процедуры конкурсного производства прекращается существование юридического лица. Аудитору необходимо проверить соблюдение срока конкурсного производства, который ограничен одним годом. По ходатайству лиц, участвующих в деле, он может быть продлен на шесть месяцев.

Аудитор должен проверить выполнение последствий открытия конкурсного производства:

- срок исполнения возникших до открытия процедуры денежных обязательств и уплаты обязательных платежей должника считается наступившим;
- прекращается начисление неустоек (штрафов, пени), процентов и иных финансовых санкций по всем видам задолженности должника;
- все требования кредиторов по денежным обязательствам, об уплате обязательных платежей, иные имущественные требования могут быть предъявлены должнику только в рамках конкурсного производства. Исключение

составляют признание прав собственности, взыскание морального вреда, истребование имущества из незаконного владения, ничтожные сделки;

- снимаются ранее наложенные аресты имущества должника и иные ограничения по распоряжению имуществом должника;

- сведения о финансовом состоянии должника теряют конфиденциальность и перестают составлять коммерческую тайну.

Аудитор в период конкурсного производства аудитор аудитор работу конкурсного управляющего, который принимает в ведение, инвентаризует и сохраняет имущество должника, выявляет и возвращает его от третьих лиц. Следует оценить обоснованность и качество проведенной работы привлекаемых конкурсным управляющим независимых оценщиков имущества, специалистов по анализу финансового состояния, проверить, как ведется реестр требований кредиторов, оценить обоснованность увольнений работников. Проверая обоснованность конкурсной массы, следует иметь в виду, что все имущество должника составляет конкурсную массу, за исключением выведенного из оборота, лицензионных и иных личностных прав.

Так как в период конкурсного производства происходит ликвидация предприятия как юридического лица, прекращается его финансово-хозяйственная деятельность, то следует проверить полноту зачисляемых на основной счет должника денежных средств, поступающих в ходе конкурсного производства, обоснованность и соответствие реестру кредиторов выплат кредиторам, осуществляемых с этого счета.

Особого внимания аудитора заслуживают упрощенные процедуры банкротства ликвидируемого должника, проводимые в соответствии с Законом № 127-ФЗ. Если стоимость имущества должника — юридического лица недостаточна для удовлетворения требований кредиторов, то арбитражный суд признает ликвидируемого должника банкротом, открывает конкурсное производство и утверждает конкурсного управляющего. Все остальные процедуры не рассматриваются.

Порядок учетных операций в процессе ликвидации бизнеса приведен в табл. 18.1.

Таблица 18.1

**Порядок учета операций по прекращению финансово-хозяйственной деятельности предприятия в процессе конкурсного производства**

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Зачисление в уставный капитал денежных средств, оставшихся после погашения обязательств при ликвидации юридического лица	84	80
Распределение денежных средств между участниками (учредителями) в порядке, указанном в учредительных документах предприятия	80	75
Выдача денежных средств	75	50, 51
Направление уставного капитала для покрытия убытков в случае недостаточности у ликвидируемого юридического лица имущества и других ликвидных активов	80	84 субсчет «Непокрытый убыток»
Распределение оставшегося имущества между его участниками в отсутствие денежных средств при ликвидации предприятия. На основании п. 3.4 ст. 39 части первой НК РФ передача имущества в данном случае не признается реализацией. Следовательно, в бухгалтерском учете передачу имущества участникам (учредителям) следует отражать напрямую, минуя счета реализации	75	01 субсчет «Выбытие основных средств» 10, 43, 41 и др.
Погашение требований кредиторов путем передачи основных средств:		
на продажную стоимость основных средств	76	91
сумму остаточной стоимости основных средств	91	01
сумму начисленного НДС	91	68 субсчет «Налог на добавленную стоимость»
сумму погашения кредиторской задолженности путем передачи основных средств (Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»)	60, 70, 73	76

Окончание табл. 18.1

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Погашение требований кредиторов путем передачи товаров, готовой продукции:		
на продажную стоимость товаров, готовой продукции	76	91
сумму себестоимости готовой продукции, товаров	91	41, 43
сумму начисленного НДС	91	68 субсчет «Налог на добавленную стоимость»
сумму погашения кредита путем передачи готовой продукции, товаров	60, 70, 73	76
Определение финансового результата:		
прибыль	91	99
убыток	99	91
Отражение первоначальной стоимости основных средств при продаже предмета залога на открытых торгах	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01
Списание износа	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»
Списание остаточной стоимости	91	01
Зачет кредитору суммы залога в погашение долга	76	91
Начисление НДС	91	68 субсчет «Налог на добавленную стоимость»
Передача предмета залога — готовой продукции в счет погашения долга кредитора	76	43

Аудитору следует проверить соблюдение порядка очередности удовлетворения требований кредиторов. Если средств для удовлетворения всех кредиторов недостаточно,

то их требования удовлетворяются в составе требований третьей очереди.

Аудитор устанавливает, как арбитражный управляющий производит расчеты с кредиторами согласно реестру требований кредиторов в порядке очередности (ст. 134 Закона № 127-ФЗ).

1. Вне очереди за счет конкурсной массы погашаются следующие текущие обязательства:

- судебные расходы должника, в том числе расходы на опубликование сообщений;
- расходы, связанные с выплатой вознаграждения арбитражному управляющему, реестродержателю;
- текущие коммунальные и эксплуатационные платежи, необходимые для осуществления деятельности должника;
- требования кредиторов, возникшие в период после принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом и до признания должника банкротом, а также требования кредиторов по денежным обязательствам, возникшие в ходе конкурсного производства;
- задолженность по заработной плате, возникающая после принятия арбитражным судом заявления о признании должника банкротом, и по оплате труда работников должника, начисленная за период конкурсного производства;
- иные связанные с проведением конкурсного производства расходы.

Аудитору следует выяснить, есть ли случаи, когда прекращение деятельности организации должника или ее структурных подразделений может повлечь за собой техногенные и (или) экологические катастрофы либо гибель людей, в таком случае расходы на проведение мероприятий по недопущению возникновения указанных последствий погашаются также вне очереди.

2. Проверяя порядок удовлетворения требований кредиторов по текущим денежным обязательствам должника, выраженным в иностранной валюте, аудитор устанавливает его соответствие Закону № 127-ФЗ.

3. Аудитор устанавливает соответствие очередности удовлетворения требований кредиторов по текущим денежным обязательствам должника ст. 855 ГК РФ.

4. При аудите расчетов с кредиторами аудитор исходит из того, что требования кредиторов удовлетворяются в следующей очередности:

1) производятся расчеты по требованиям граждан, перед которыми должник несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем капитализации соответствующих повременных платежей, а также компенсация морального вреда;

2) производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих или работавших по трудовому договору, и по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;

3) производятся расчеты с другими кредиторами.

Аудитору следует выделить при проверке в отдельную группу требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества должника, которые должны удовлетворяться за счет стоимости предмета залога преимущественно перед иными кредиторами, за исключением обязательств перед кредиторами первой и второй очереди, права требования по которым возникли до заключения соответствующего договора залога.

5. Проверяя правильность расчетов с работниками по оплате труда работников должника, продолжающих трудовую деятельность в ходе конкурсного производства, а также принятых на работу в ходе конкурсного производства, аудитор устанавливает, производит ли конкурсный управляющий удержания, предусмотренные законодательством РФ (алименты, налог на доходы физических лиц, профсоюзные и другие взносы), производит ли выплаты в страховые и другие специальные фонды, возложенные на работодателя.

Аудитору следует проверить соблюдение Закона № 127-ФЗ о необходимости полного удовлетворения требований предыдущей очереди до начала удовлетворения требований последующей очереди, за исключением «залоговых» кредиторов.

Если мировое соглашение не было достигнуто в процессе внешнего или конкурсного управления, аудитору следует установить возможность удовлетворения требований кредиторов в случае продажи самого предприятия (бизнеса) или его имущества по частям.

## 18.5. Аудит ликвидационного баланса

При вынесении определения арбитражного суда о введении процедуры конкурсного управления деятельность

прекращается, имущество распродается, а само предприятие подлежит ликвидации. Аудитору следует проверить точность отражения в бухгалтерском учете операций введения процедуры конкурсного управления и прекращения деятельности организации (табл. 18.2).

Таблица 18.2

**Процедуры аудита операций введения процедуры конкурсного управления и прекращения деятельности организации**

Содержание процедур аудита	Проверяемые аудитором счета бухгалтерского учета	
	Дебет	Кредит
Проверка отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации, проводимой в связи с ликвидацией организации:		
точность определения излишков материалов и их учета	10	91
достоверность недостачи новых основных средств	94	01
обоснованность удержаний недостачи из заработной платы виновных лиц	73 (70)	94
точность списания начисленной амортизации по недостающим основным средствам	02	01
точность отражения недостачи основных средств по остаточной стоимости	94	01
обоснованность отнесения на убытки организации недостачи, виновники которой не установлены	91	94
полнота и достоверность определения финансового результата от инвентаризации	91 субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»	99
Проверка отражения в бухгалтерском учете операций взаимозачета на основании обмена письмами между организацией и кредитором:		
обоснованность проведенного зачета взаимных требований	60	62

Продолжение табл. 18.2

Содержание процедур аудита	Проверяемые аудитором счета бухгалтерского учета	
	Дебет	Кредит
точность зачета сумм по НДС неоплаченной, но погашенной задолженности поставщику за материалы	68 субсчет «Налог на добавленную стоимость»	19
Проверка отражения в бухгалтерском учете операций по выверке расчетов с налоговой инспекцией и внебюджетными фондами:		
точность расчетов доначисленных дополнительно налогов после проверки согласно акту проверки и акту сверки	99	68
обоснованность начисленных сумм штрафных санкций согласно акту проверки налоговой инспекции	91	68
обоснованность доначисленных платежей в Пенсионный фонд РФ согласно акту проверки этим фондом и акту сверки	90	69
обоснованность начисленных сумм штрафных санкций согласно акту проверки Пенсионного фонда РФ	91	69
точность расчетов по закрытию счета 90 «Продажи»	99	90
Проверка отражения в бухгалтерском учете операций по кредитам банка, обеспеченных договором залога имущества:		
точность расчета и списания начисленной амортизации по реализуемым основным средствам	02	01
достоверность операций по продаже основных средств, находящихся в залоге, проданных за полную сумму залога	91	01
точность отражения поступления на расчетный счет выручки от реализации основных средств	51	91
точность начисления НДС от реализации основных средств	91	68

Продолжение табл. 18.2

Содержание процедур аудита	Проверяемые аудитором счета бухгалтерского учета	
	Дебет	Кредит
достоверность определения финансового результата (убытка) от реализации основных средств	99	91
точность отражения в учете операций по реализации материалов, в том числе с НДС	62	91
точность оценки снятой с учета стоимости реализуемых материалов	91	10
отражение на счетах поступления на расчетный счет выручки от реализации материалов	51	62
обоснованность начисления НДС от реализации материалов	91	68
достоверность определения финансовых результатов от реализации материалов	99	91
Проверка отражения в бухгалтерском учете операций частичного погашения требований кредиторов третьей очереди:		
полнота погашения задолженности перед бюджетом	68	51
полнота погашения задолженности перед внебюджетными фондами	69	51
полнота погашения задолженности поставщикам	60	51
полнота погашения прочей кредиторской задолженности	76	51
точность отнесения на результаты деятельности НДС по полученным, но неоплаченным материальным ценностям, не подлежащим возмещению из бюджета	91	19
обоснованность расчетов по закрытию счета 91 «Прочие доходы и расходы»	99	91
Проверка отражения в бухгалтерском учете операций по обязательствам, не удовлетворенным в связи с недостатком денежных средств, которые считаются погашенными:		

Окончание табл. 18.2

Содержание процедур аудита	Проверяемые аудитором счета бухгалтерского учета	
	Дебет	Кредит
точность расчета неоплаченной задолженности поставщикам	60	91
точность расчета суммы неоплаченной задолженности по налогам, в том числе штрафные санкции	68	91
точность расчета суммы задолженности по социальным взносам по пенсионному, медицинскому, социальному страхованию	20, 26	69
точность расчета суммы неоплаченной прочей кредиторской задолженности	76	91
обоснованность отнесения убытка организации за счет уставного капитала	80	91
достоверность операций по закрытию счета 91	91	99

Поскольку средств, имеющихся на расчетном счете, не хватает для полного удовлетворения требований кредиторов третьей очереди, то аудитору следует проверить пропорциональность их погашения сумме имеющихся средств. Пени и штрафы погашаются самими последними и при недостаточности денежных средств считаются погашенными.

Штрафные санкции подлежат удовлетворению только после погашения всей основной задолженности третьей очереди.

Ликвидационный баланс организации после отражения в нем всех операций по закрытию счетов и ликвидации организации будет иметь нулевые остатки, в чем и убеждается аудитор. На этом проверка составления ликвидационного баланса в случае признания организации банкротом может считаться законченной.

## 18.6. Аудит учетного процесса при процедуре мирового соглашения

Так как мировое соглашение при процедуре банкротства — добровольное соглашение должника с конкурсными

кредиторами о прекращении дела о банкротстве на основе взаимных уступок, то аудитору следует проверить правомерность таких соглашений, которые заключаются письменно и должны содержать положение о порядке и сроках исполнения обязательств должника в денежной форме. Необходимо установить, в какой форме была найдена взаимная выгода, которая может быть выражена в прекращении обязательств за счет отступного, в обмене требований на доли в уставном капитале, акции, облигации и иные ценные бумаги, прощении долга, отсрочке или рассрочке уплаты долгов и ином, не нарушающем прав кредиторов реестра.

Аудитору следует проверить условия утверждения мирового соглашения арбитражным судом. Установить, погашена ли задолженность по требованиям кредиторов первой и второй очереди до утверждения мирового соглашения, так как мировое соглашение может быть утверждено только после погашения задолженности кредиторов первой и второй очереди.

Аудитору следует проверить сроки представления в арбитражный суд заявления об утверждении мирового соглашения, которое подается должником и арбитражным управляющим в течение 5—10 дней от даты заключения мирового соглашения. Аудитор проверяет полноту приложенных к заявлению документов. Так, к заявлению должны быть приложены текст мирового соглашения, протокол собрания кредиторов, реестр требований кредиторов, документ о погашении требований кредиторов первой и второй очереди, возражения «против».

Аудитор должен проверить обоснованность заключения мирового соглашения — процедуры банкротства, применяемой на любой стадии рассмотрения дела о банкротстве в целях прекращения производства по делу о банкротстве путем достижения соглашения между должником и кредиторами. Следует проверить, в процессе какой процедуры, утвержденной арбитражным судом, заключено мировое соглашение, обоснованность полномочий должностных лиц, которые принимают данное решение. Так, в ходе наблюдения или финансового оздоровления мировое соглашение принимается руководителем должника, в процессе внешнего управления полномочия передаются внешнему управляющему, при конкурсном производстве принять решение может конкурсный управляющий с одобрения

(решения) органа управления должника. Особого внимания аудитора заслуживают случаи заключения мирового соглашения с участием третьих лиц. При этом следует проверить, содержится ли в документе информация о сделке, в совершении которой имеется заинтересованность, указывается ли определенный характер такой заинтересованности. Аудитор должен проверить, распространяется ли мировое соглашение, принятое в ходе наблюдения, финансового оздоровления, внешнего управления и конкурсного производства, на требования всех кредиторов (конкурсных кредиторов) и уполномоченных органов, включенных в реестр требований на дату судьбоносного собрания кредиторов.

Аудитору необходимо проверить обоснованность предусматриваемых мировым соглашением условий между должником и кредиторами, таких как: отсрочка или рассрочка исполнения обязательств, уступка права требования должника, исполнения обязательств должника третьими лицами, скидка с долга, обмен требований на акции и др. (табл. 18.3).

Таблица 18.3

### Процедуры аудита операций мирового соглашения между должником и кредиторами

Содержание процедур аудита	Проверяемые аудитором счета бухгалтерского учета	
	Дебет	Кредит
Проверка отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации, проводимой в связи с ликвидацией организации:		
излишки	10, 08	91
недостачи	94	10, 08, 43
Точность отражения на счетах аналитического учета отсрочки или рассрочки исполнения обязательств (отражается только в аналитическом бухгалтерском учете)	60, 76	60, 76
Достоверность отражения на счетах операций по уступке права требования должника на сумму дебиторской задолженности (порядок отражения в бухгалтерском учете сделок по переуступке права требования нормативными документами)	76	62

Продолжение табл. 18.3

Содержание процедур аудита	Проверяемые аудитором счета бухгалтерского учета	
	Дебет	Кредит
не определены, поэтому переуступка права требования дебиторской задолженности оформляется у кредитора как погашение дебиторской задолженности по поставленным товарам, выполненным работам, оказанным услугам)		
Точность отражения на счетах аналитического учета уступки прав требований в сумме фактических затрат:		
сумма убытка от уступки права требования в случае переуступки права требования на сумму меньшую, чем дебиторская задолженность	99	62
НДС со всей суммы дебиторской задолженности (в случае переуступки права требования в сумме меньшей, чем дебиторская задолженность)	90	68
сумма прибыли от уступки права требования в случае переуступки права требования на сумму большую, чем дебиторская задолженность	76	99
Точность расчета НДС на сумму дохода по договору, если дебиторская задолженность переуступается по большей стоимости (с суммы превышения)	76	68
Точность отражения на счетах аналитического учета исполнения обязательств должника третьими лицами	76	62
Полнота произведенной и учтенной оплаты приобретаемого права требования	76	50, 51
Точность расчета налоговых платежей при скидке с долга:		
скидка с долга в бухгалтерском учете у должника (безвозмездные поступления), т.е. прибыль, подлежащая обложению налогом на прибыль как постоянная налоговая разница	99	68

Окончание табл. 18.3

Содержание процедур аудита	Проверяемые аудитором счета бухгалтерского учета	
	Дебет	Кредит
НДС, выделенный в расчетных документах поставщика и относящийся к скидке с долга	99	19
Обоснованность учета прав требований в сумме фактических затрат	58	76
Точность оплаты приобретаемого права требования	76	50, 51
Достоверность учета сумм обмена акций на требования по договору	76	84
Достоверность учета обмена требований на акции, выкупленные у акционеров:		
на сумму обмена акций на требования по договору	60	76
сумму разницы между номинальной стоимостью и стоимостью обмена акций на требования по договору в случае превышения номинальной стоимости	84	91
сумму номинальной стоимости	84	81
сумму обмена акций на требования по договору	60	76
сумму разницы между суммой обмена и суммой требований в случае превышения суммы требований	84	91
Достоверность и правильность отражения в учете увеличения уставного капитала и обмен требований на вновь выпущенные акции:		
на сумму увеличения уставного капитала	75	80
сумму обмена требований на акции	60	75

Так как мировое соглашение создает условия для восстановления финансово-хозяйственной деятельности предприятия-должника, то аудитору следует проверить обоснованность составленного плана-графика погашения долгов, рассмотреть иные варианты реструктуризации долга. Ауди-

тор должен рассматривать мировое соглашение в качестве перспективной процедуры предотвращения ликвидации предприятия как юридического лица. К сожалению, эта процедура не так широко применяется на практике из-за несовершенства фондового рынка, нормативных актов и схем реструктуризации задолженности, слабого стремления участников процесса к достижению взаимных выгод.

### **18.7. Аудит учетного процесса при процедурах банкротства у кредитора**

Кредиторы участвуют в процедурах банкротства в соответствии с Законом № 127-ФЗ. При проведении аудита у кредиторов проверке подвергаются данные, отраженные в бухгалтерском учете как задолженность заказчика за оказанные ему услуги по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Аудитор должен проверить порядок отражения на счетах не только возникновения данной задолженности, но и всех последующих операций, связанных с переводом задолженности в разряд сомнительных. Аудитор проверяет, переведена ли в учете организации-исполнителя просроченная дебиторская задолженность заказчику по оплате оказанных услуг в случае просрочки оплаты, превышающей 90 дней, в разряд сомнительных, что можно отразить в системе аналитических счетов. Проверке подвергаются операции по созданию резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете по просроченной задолженности. Если в отношении заказчика возбуждено дело о банкротстве, то аудитору следует установить, на какой стадии и процедуре находится данное дело, утверждено ли арбитражным судом мировое соглашение, как предусматривается погашение обязательств перед конкурсными кредиторами (например, в течение 12 месяцев равными долями). Аудитору следует проверить, признана ли сомнительной просроченная задолженность в целях бухгалтерского учета, создан ли по ней резерв по сомнительным долгам, в каком размере (например, 100% задолженности заказчика, в порядке, установленном п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н). Аудит суммы созданного резерва проводится по кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Проверяя бухгалтерскую отчетность по сумме задолженности заказчика, по которой создан резерв по сомнительным долгам, аудитор устанавливает точность определения суммы задолженности заказчику, которая должна быть представлена в отчетности в сумме за минусом образованного резерва.

Следует проверить обоснованность создания резерва по сомнительным долгам в налоговом учете организации, на которые организация имеет право в порядке, установленном ст. 266 НК РФ, в полной сумме задолженности (п. п. 1, 3, пп. 1 п. 4 ст. 266 НК РФ).

Так как в отношении заказчика возбуждено дело о банкротстве, то на любой стадии рассмотрения арбитражным судом дела о банкротстве должник, его конкурсные кредиторы и уполномоченные органы вправе заключить мировое соглашение (п. 1 ст. 150 Закона № 127-ФЗ).

Решение о заключении мирового соглашения принимается собранием кредиторов (большинством голосов от общего числа голосов конкурсных кредиторов и уполномоченных органов) (п. 2 ст. 12, п. 2 ст. 15, п. 2 ст. 150 Закона № 127-ФЗ). Аудитору следует проверить наличие мирового соглашения, которое утверждается определением арбитражного суда и вступает в силу для должника, конкурсных кредиторов и уполномоченных органов, а также для третьих лиц, участвующих в мировом соглашении, с даты его утверждения арбитражным судом и является для указанных лиц обязательным (п. 1, 2 ст. 52, п. 4, 5 ст. 150 Закона № 127-ФЗ).

Аудитор устанавливает, содержит ли мировое соглашение положение о порядке и сроках исполнения обязательств должника в денежной форме. Как правило, аудитор устанавливает обоснованность принятого нового срока погашения обязательства заказчика перед конкурсными кредиторами, осуществляемого в соответствии с мировым соглашением. Аудитор может рекомендовать, например, погашение задолженности равными долями в течение 12 месяцев.

Если утверждено мировое соглашение, задолженность заказчика просроченной не является. Аудитору в связи с этим необходимо проверить, выведена ли данная задолженность из состава сомнительной, так как, соответственно, эта задолженность не может быть признана сомнительной как в бухгалтерском (на основании абз. 2 п. 70 Положения

по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации), так и в налоговом учете (п. 1 ст. 266 НК РФ).

Аудитору следует рекомендовать в налоговом учете согласно п. 5 ст. 266 НК РФ сумму резерва по сомнительным долгам, не полностью использованную налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, перенести на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. Аудитору следует рекомендовать, что в случае, если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разницу целесообразно включать в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Аудитор проверяет в налоговом учете наличие сомнительного долга по случаям, связанным с мировым соглашением. Так, в случае если отчетным периодом по налогу на прибыль для организации являются месяц, два месяца, три месяца до окончания календарного года (в пределах срока, установленного мировым соглашением), сомнительного долга у организации не будет, так как сумма такого резерва будет равна нулю. Аудитору следует проверить, включается ли в состав внереализационных доходов соответственно вся сумма резерва, созданного ранее, в целях налогообложения.

Аудитор, устанавливая точность отражения в бухгалтерском учете неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам, определяет в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов присоединение к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, обоснованность отражения по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы». Аудитор должен проверить при списании суммы резерва в бухгалтерском учете у организации возникновение налогооблагаемой временной разницы, приводящей к образованию отложенного налогового обязательства (п. 8, 12, 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утв. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н).

## **18.8. База данных, формируемая по организациям, аудируемым в связи с прохождением процедуры банкротства**

Аудиторским фирмам целесообразно сформировать в постоянный файл экономическую, финансовую и иную информацию по организациям, аудируемым в связи с прохождением процедуры банкротства.

База данных должна включать в себя следующую информацию:

а) общие сведения о предприятии или организации, аудируемых в связи с прохождением процедуры банкротства:

- полное наименование с указанием организационно-правовой формы;
  - ОГРН;
  - ИНН;
  - юридический адрес;
  - номер регистрационного свидетельства, дата и место регистрации;
  - коды ОКПО, ОКВЭД, ОКФС, ОКАТО, ОКОПФ;
  - почтовый адрес, телефон, факс, адрес электронной почты;
  - фамилия, имя, отчество руководителя и главного бухгалтера;
  - размер уставного капитала (уставного фонда);
  - доля РФ в уставном капитале;
- б) копии документов бухгалтерской отчетности аудируемых лет;

в) данные учета налоговых органов о состоянии уплаты обязательных платежей, сведения о состоянии уплаты и величине задолженности по обязательным платежам (включая процент уплаты с начала текущего года, задолженность по основному долгу по налогам, сборам, платежам в государственные внебюджетные фонды, а также задолженность по пеням и штрафам с учетом изменений сроков уплаты и реструктуризации);

г) сведения о событиях и обстоятельствах, которые увеличивают угрозу банкротства объектов учета, включая:

- степень платежеспособности по текущим обязательствам, рассчитанную в соответствии с основными показателями;

- коэффициент текущей ликвидности;
- наличие просроченной задолженности по денежным обязательствам и (или) обязательным платежам, в том числе задолженности, просроченной более чем на шесть месяцев;
- обращение взыскания на имущество объектов учета, в том числе имущество третьей очереди, в порядке, определенном ст. 59 Федерального закона от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»;
- наличие признаков банкротства;
- подача уполномоченным органом, должником или кредитором (кредиторами) заявления в арбитражный суд о признании должника банкротом;

д) сведения о введении процедуры банкротства (наблюдение, финансовое оздоровление, внешнее управление, конкурсное производство либо мировое соглашение) в отношении объектов учета, а также сведения о задолженности (раздельно по основному долгу, пеням и штрафам) по текущим платежам и сведения об общей сумме задолженности, включенной в реестр требований кредиторов, в том числе (раздельно по основному долгу, пеням и штрафам): по обязательным платежам, денежным обязательствам перед Российской Федерацией, денежным обязательствам перед конкурсными кредиторами.

Аудиторская организация вправе включать в базу данных иные сведения об объектах учета для более полной характеристики их финансового состояния, платежеспособности и угрозы банкротства.

Сведения о подаче в арбитражный суд заявления должника или кредитора (кредиторов), а также о наличии просроченной задолженности по денежным обязательствам, о направлении (предъявлении к исполнению) кредиторами исполнительных документов в службу судебных приставов для взыскания задолженности за счет имущества объекта учета, если сумма требований составляет не менее 500 000 руб., учитываются Федеральной налоговой службой при наличии таких сведений.

В базу данных включается информация со следующей периодичностью:

- а) бухгалтерская отчетность объектов аудита — ежеквартально, не позднее двух недель по истечении установленных законодательством сроков аудита в соответствии с договорами;

б) данные о задолженности, включенной в реестр требований кредиторов, и текущей задолженности по денежным обязательствам и обязательным платежам (для объектов учета, в отношении которых проводятся процедуры банкротства), а также данные учета налоговых органов о состоянии уплаты обязательных платежей;

в) данные о событиях и обстоятельствах, интересные с точки зрения процедуры банкротства — в текущем режиме по мере поступления соответствующих данных;

г) общие сведения об объектах учета — в текущем режиме в ходе аудита в случае изменения (поступления) указанных сведений.

### **18.9. Рекомендации аудитора по разработке стратегии антикризисного управления**

Цель участия аудитора в разработке стратегии антикризисного развития — помочь организации в выработке мероприятий антикризисного развития как управляемого процесса предотвращения или преодоления кризиса, отвечающего целям организации и соответствующего объективным тенденциям ее развития.

Для достижения эффективной работы аудитору необходимо рекомендовать следующие этапы разработки стратегии антикризисного управления:

1) проведение комплексной диагностики финансово-хозяйственной деятельности предприятия (анализ общей информации, учредительных документов, структуры предприятия, анализ информации о финансовой деятельности организации за последние пять лет, анализ информации о хозяйственной деятельности предприятия за последние 3—5 лет, анализ основных средств, степени износа, загруженности и т.д.; анализ структуры себестоимости выпускаемой продукции; анализ положения предприятия на рынке);

2) выработка стратегии развития организации (стратегическое планирование);

3) разработка программы выхода из кризисной ситуации (тактическое планирование) (реструктуризация, реинжиниринг бизнес-процессов, разработка систем бюджетирования и управленческого учета, изменение технологий и технологического оснащения, изменение системы мотивации персонала, изменение маркетинговой политики, восстановление платежеспособности);

4) внедрение (сопровождение программных мероприятий);

5) оценка результатов антикризисных мероприятий;

6) корректировка стратегии развития организации с поправкой на результаты реализованной антикризисной программы;

7) разработка методик по прогнозированию будущих кризисных ситуаций.

Работу по отслеживанию факторов, вызывающих кризисные явления на предприятии, путем принятия оперативных мер по смягчению и устранению неблагоприятных явлений аудитором целесообразно проводить не только с финансовыми, но и многими другими службами предприятия, такими как подразделения маркетинга, снабженческо-сбытовые, управления персоналом, плановые отделы. Если по мнению аудитора традиционный менеджмент не обеспечивает управляемости сложными системами, каковыми сейчас являются современные предприятия в новых условиях хозяйствования и динамики внешней среды, то аудитором целесообразно рекомендовать внедрение системы стратегического и оперативного контроллинга, которая позволяет увеличить скорость реакции менеджеров на изменения внешней и внутренней среды, повысить гибкость предприятия, сместить акцент с контроля прошлого на анализ и прогнозирование будущего. Акцент переносится с преодоления кризиса на его предотвращение, что легче и дешевле.

Аудитор должен познакомить менеджеров компании с практикой зарубежных стран и опытом отдельных российских компаний, показывающих, что контроллинг может быть «несущей конструкцией» прогнозирования будущих кризисных ситуаций и антикризисного управления на предприятии.

При разработке программы выхода из кризисной ситуации особое внимание следует уделить превентивному антикризисному управлению и прогнозированию будущих кризисных ситуаций, позволяющим предотвратить кризис, исключить или уменьшить его последствия.

## Выводы

1. Аудитору следует проверить точность отражения на счетах бухгалтерского учета процедур банкротства в соответствии с Федеральным законом от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несо-

стоятельности (банкротстве)»: наблюдение, финансовое оздоровление, внешнее управление, конкурсное производство, мировое соглашение.

2. Аудитор должен проверить точность отражения на счетах бухгалтерского учета последствий вынесения арбитражным судом определения о введении наблюдения.

Наблюдение — процедура банкротства, применяемая к должнику в целях обеспечения сохранности имущества должника, проведения анализа финансового состояния должника, составления реестра требований кредиторов и проведения первого собрания кредиторов.

Аудитору следует проверить, как удовлетворяются требования кредиторов по денежным обязательствам и об уплате обязательных платежей, срок исполнения по которым наступил на дату введения наблюдения, которые могут быть предъявлены к должнику только в соответствии с Законом № 127-ФЗ. По ходатайству кредитора приостанавливается производство по делам, связанным с взысканием с должника денежных средств.

3. Аудитору необходимо проверить, вынесено ли арбитражным судом определение о финансовом оздоровлении по окончании процедуры наблюдения и при наличии решения первого собрания кредиторов. Основаниями для введения процедуры финансового оздоровления могут быть наличие ходатайства учредителей, уполномоченных органов или третьих лиц и обеспечения, превышающего на 20% и более обязательства должника, готовность к погашению долгов через месяц после введения процедуры в течение года пропорционально требованиям кредиторов, равными долями. Исполнение обязательств может быть обеспечено залогом (ипотекой), банковской, государственной или муниципальной гарантией, поручительством.

4. Аудитору следует проверить основание для введения внешнего управления, которым служат определение арбитражного суда по итогам процедуры финансового оздоровления, ходатайство собрания кредиторов. При этом устанавливается реальная возможность восстановления платежеспособности должника. Надо установить правомерность введения внешнего управления. Если процедура финансового оздоровления протекала более 18 месяцев, то внешнее управление вводить нельзя. Совокупный срок финансового оздоровления и внешнего управления может составить не более двух лет.

5. Аудитор должен оценить мероприятия и учетные процессы при всех стадиях банкротства. Процедура конкурсного производства является завершающей стадией в процессе банкротства, которая утверждается арбитражным судом. В результате процедуры конкурсного производства прекращается существование юридического лица. Аудитору следует проверить соблюдение срока конкурсного производства, который ограничен одним годом. По ходатайству лиц, участвующих в деле, он может быть продлен на шесть месяцев.

6. При вынесении определения арбитражного суда о введении процедуры конкурсного управления деятельность прекращается, имущество распродается, а само предприятие подлежит ликвидации. Аудитору следует проверить точность отражения в бухгалтерском учете операций введения процедуры конкурсного управления и прекращения деятельности организации.

7. Так как мировое соглашение при процедуре банкротства — добровольное соглашение должника с конкурсными кредиторами о прекращении дела о банкротстве на основе взаимных уступок, то аудитору следует проверить правомерность таких соглашений, которые заключаются письменно и должны содержать положение о порядке и сроках исполнения обязательств должника в денежной форме. Следует установить, в какой форме была найдена взаимная выгода, которая может быть выражена в прекращении обязательств за счет отступного, в обмене требований на доли в уставном капитале, акции, облигации и иные ценные бумаги, прощении долга, отсрочке или рассрочке уплаты долгов и ином, не нарушающем прав кредиторов реестра.

8. При проведении аудита у кредиторов, участвующих в процедурах банкротства в соответствии с Законом № 127-ФЗ, проверке подвергаются данные, отраженные в бухгалтерском учете как задолженность заказчика за оказанные ему услуги по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Аудитору следует проверить порядок отражения на счетах не только возникновения данной задолженности, но и всех последующих операций, связанных с переводом задолженности в разряд сомнительных, созданием резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете по просроченной задолженности.

9. Аудиторским фирмам целесообразно сформировать в постоянный файл экономическую, финансовую и иную информацию по организациям, аудируемым в связи с прохождением процедуры банкротства. База данных должна включать в себя:

а) общие сведения о предприятии или организации, аудируемой в связи с прохождением процедуры банкротства;

б) копии документов бухгалтерской отчетности;

в) данные учета налоговых органов о состоянии уплаты обязательных платежей;

г) сведения о событиях и обстоятельствах, которые увеличивают угрозу банкротства объектов учета, включая степень платежеспособности и другие показатели;

д) сведения о введении процедуры банкротства (наблюдение, финансовое оздоровление, внешнее управление, конкурсное производство либо мировое соглашение) в отношении объектов учета, а также сведения о задолженности (раздельно по основному долгу, пеням и штрафам) по текущим платежам.

10. Цель участия аудитора в разработке стратегии антикризисного развития состоит в том, чтобы помочь организации в выработке

мероприятий антикризисного развития — управляемого процесса предотвращения или преодоления кризиса, отвечающего целям организации и соответствующего объективным тенденциям ее развития.

11. В целях достижения эффективной работы аудитора следует рекомендовать следующие этапы разработки стратегии антикризисного управления:

1) проведение комплексной диагностики финансово-хозяйственной деятельности;

2) выработка стратегии развития организации (стратегическое планирование);

3) разработка программы выхода из кризисной ситуации;

4) внедрение (сопровождение программных мероприятий);

5) оценка результатов антикризисных мероприятий;

6) корректировка стратегии развития организации с поправкой на результаты реализованной антикризисной программы;

7) разработка методик по прогнозированию будущих кризисных ситуаций.

## Вопросы для самопроверки

1. В чем состоит сущность аудита учетного процесса при наблюдении?

2. Какие основания для введения процедуры финансового оздоровления может рекомендовать аудитор?

3. Как провести аудит учетного процесса при финансовом оздоровлении?

4. Как провести аудит учетного процесса при введении внешнего управления?

5. Как провести аудит учетного процесса при конкурсном производстве?

6. Как провести аудит ликвидационного баланса?

7. Как провести аудит учетного процесса при процедуре мирового соглашения?

8. Как провести аудит учетного процесса при процедурах банкротства у кредитора?

9. Как сформировать базу данных по организациям, аудируемым в связи с прохождением процедуры банкротства?

10. Как провести аудит у кредиторов, участвующих в процедурах банкротства в соответствии с Законом № 127-ФЗ?

11. Как сформировать постоянный файл с информацией по организациям, аудируемым в связи с прохождением процедуры банкротства?

12. Какова цель участия аудитора в разработке стратегии антикризисного развития?

13. В чем заключаются мероприятия антикризисного развития?

14. Какие этапы разработки стратегии антикризисного управления следует рекомендовать аудитору в целях достижения эффективной работы?

## Тесты

1. Основные средства, внесенные учредителями в счет их взносов в уставный (складочный) капитал, учитываются:

- а) по восстановительной стоимости;
- б) рыночным ценам;
- в) в оценке, согласованной с учредителями (участниками) организации.

2. При характеристике основных факторов, влияющих на финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица, необходима оценка состояния и изменения структуры капитала:

- а) да;
- б) нет.

3. Значение сущности деятельности аудируемого лица должно быть использовано на всех стадиях аудита для оценки допущения непрерывности деятельности:

- а) да;
- б) нет.

4. Аудиторская организация должна рассмотреть и обсудить с управленческим персоналом его планы действий, в результате которых ожидается улучшение положения аудируемого лица:

- а) да;
- б) нет.

5. На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с организационно-управленческой структурой аудируемого лица:

- а) да;
- б) нет;
- в) при согласии аудируемого лица.

6. Для получения знаний о деятельности проверяемого аудируемого лица аудиторская организация должна оценить качество управления экономическим субъектом:

- а) да;
- б) нет;
- в) при согласии аудируемого лица.

7. Учетная политика предприятия формируется:

- а) главным бухгалтером (бухгалтером) организации;
- б) руководителем предприятия и главным бухгалтером;
- в) руководителем предприятия.

8. Учетная политика предприятия подлежит оформлению:

а) организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением) организации;

б) распоряжением главного бухгалтера;

в) распоряжением налоговой службы.

9. Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией, при формировании учетной политики применяются:

а) структурными подразделениями предприятия, кроме выделенных на отдельный баланс;

б) подразделениями предприятия, выделенными на отдельный баланс;

в) всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их местонахождения.

10. При аудите системы бухгалтерского учета необходимы изучение и оценка организации подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции:

а) да;

б) нет;

в) при согласии экономического субъекта.

11. Аудит системы бухгалтерского учета включает в себя выделение критических областей учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок:

а) да;

б) нет;

в) при согласии экономического субъекта.

12. Предприятия имеют право хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленного лимита в целях:

а) оплаты труда и хозяйственных нужд;

б) приобретения материальных ценностей за наличный расчет;

в) оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий.

13. Предприятие имеет право хранить наличные деньги сверх установленного лимита на оплату труда, выплату пособий по социальному страхованию и стипендий в течение:

а) 10 дней;

б) трех дней, включая день получения денег в банке;

в) срока, установленного предприятием.

14. Решение о расходовании поступающей в кассу предприятия наличной денежной выручки на оплату труда и другие цели принимает:

а) руководитель предприятия;

б) банк, обслуживающий предприятие, по согласованию с руководителем предприятия;

в) главный бухгалтер предприятия.

15. Порядок ведения кассовых операций определяет:

а) Положение о ведении кассовых операций государственными, кооперативными и общественными предприятиями и организациями;

б) Порядок ведения кассовых операций в народном хозяйстве;

в) Положение о порядке ведения кассовых операций в предприятиях на территории РФ.

16. Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм:

- а) разрешенных руководителем предприятия;
- б) причитающихся командированным лицам на эти цели;
- в) затребованных командированным лицом.

17. Учет поступления и выдачи наличных денег отражается:

а) в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов;

б) кассовой книге;

в) журнале-ордере.

18. Отчетом кассира служит:

а) кассовая книга;

б) первый экземпляр отрывного листа кассовой книги;

в) второй отрывной лист кассовой книги (копия записей в кассовой книге) с прилагаемыми к нему приходными и расходными кассовыми ордерами.

19. Платежные документы, выписанные предприятием для проведения операций по расчетному счету:

а) не имеют ограничения в сроке действия;

б) действительны в течение пяти дней со дня выписки;

в) действительны в течение 10 дней со дня выписки (день выписки в расчет не принимается).

20. Правильность бухгалтерских записей по расчетному счету предприятия подтверждается при наличии:

а) расчетно-платежных документов;

б) выписки банка;

в) выписки банка и прилагаемых к ней денежно-расчетных документов.

21. Расчеты иностранными валютами на бухгалтерских расчетных счетах отражаются:

а) в иностранной валюте по фактической сумме;

б) рублях в сумме, определенной путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России на конец отчетного периода;

в) рублях в сумме, определенной путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России на дату выписки расчетно-денежных документов с одновременным отражением этих расчетов в иностранной валюте.

22. В отчетности предприятия дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах отражается:

а) в иностранной валюте по фактической сумме;

б) рублях в сумме, пересчитанной по курсу Банка России, действующему на дату выписки расчетно-денежных документов;

в) рублях в сумме, пересчитанной по курсу Банка России, действующему на последнее число отчетного периода.

23. Решение о списании на финансовые результаты дебиторской задолженности, срок исковой давности по которой истек, принимает:

- а) главный бухгалтер предприятия;
- б) руководитель предприятия;
- в) инспекция налоговой службы.

24. По возвращению из служебной командировки работник обязан представить авансовый отчет об израсходованных суммах:

- а) в течение 10 дней со дня возвращения из командировки;
- б) на следующий день по возвращении из командировки;
- в) в течение трех дней со дня возвращения из командировки.

25. К краткосрочным относятся кредиты, займы, полученные на срок:

- а) два года;
- б) три года;
- в) не более одного года.

26. К краткосрочным относятся финансовые вложения в ценные бумаги со сроком вложения:

- а) не более одного года;
- б) от одного года до трех лет;
- в) свыше трех лет.

27. К долгосрочным относятся финансовые вложения в ценные бумаги со сроком получения доходов:

- а) более одного года;
- б) в течение одного года;
- в) не более одного года.

28. Суммы кредиторской и депонентной задолженности, по которым исковая давность истекла, относят:

- а) на себестоимость продукции (работ, услуг);
- б) финансовые результаты организации.

29. Плательщики налога на НДС при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), как облагаемых налогом, так и не облагаемых налогом, составляют и ведут:

- а) счета-фактуры, журналы учета счетов-фактур;
- б) книгу продаж и книгу покупок;
- в) счета-фактуры, журналы учета счетов-фактур, книгу продаж и книгу покупок.

30. Основанием для зачета (возмещения) покупателю НДС могут являться счета-фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения:

- а) да;
- б) нет;
- в) могут при наличии разрешения налогового органа.

31. При аудите НДС по приобретенным (оприходованным) и оплаченным товарам (работам, услугам) принимаются к зачету (возмещению) у покупателя только суммы, зафиксированные:

- а) в книге покупок;

б) книге продаж;  
в) счетах-фактурах, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, и в книге покупок.

32. Наличие основных средств по объектам, месту их нахождения в предприятии устанавливают по данным:

- а) инвентарных карточек учета основных средств;
- б) первичных документов на оприходование;
- в) оперативно-технического учета.

33. Для оформления зачисления в состав основных средств предусмотрено использовать:

- а) акт приемки-передачи основных средств;
- б) накладную внутрихозяйственного назначения;
- в) счет-фактуру.

34. Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом:

- а) фактически сложившихся цен;
- б) распоряжения руководителя организации;
- в) рыночных цен.

35. Аудит сохранности товарно-материальных ценностей включает в себя:

- а) инвентаризацию материальных ценностей;
- б) инвентаризацию материальных ценностей, проверку первичных документов на поступление (оприходование) ценностей;
- в) инвентаризацию материальных ценностей, проверку полностью оприходования, анализ правильности списания ценностей.

36. Аудит сохранности товарно-материальных ценностей начинают:

- а) с проверки наличия договоров о материальной ответственности, проведения инвентаризации материальных ценностей;
- б) проверки ведения карточек складского учета;
- в) оценки данных инвентаризационных описей.

37. Аудит полноты оприходования товарно-материальных ценностей осуществляется путем проверки и анализа:

- а) данных оперативно-технического учета;
- б) первичных документов, поступивших от поставщиков, данных складского учета и учетных регистров в бухгалтерии предприятия;
- в) данных аналитического учета.

38. Результаты инвентаризации по каждому виду товарно-материальных ценностей в соответствующих единицах измерения, местах их нахождения или хранения ценностей и должностным лицам, ответственным за сохранность, фиксируются:

- а) в первичных документах по учету товарно-материальных ценностей;
- б) инвентаризационных описях;
- в) сальдовых ведомостях.

39. Правильно оформленная инвентаризационная опись должна быть в предприятии подписана:

- а) всеми членами инвентаризационной комиссии;
- б) всеми членами инвентаризационной комиссии с соответствующей распиской материально-ответственного лица;
- в) председателем инвентаризационной комиссии, бухгалтером и материально-ответственным лицом.

40. Разрешение на отпуск материальных ценностей при длительном проведении инвентаризации может дать:

- а) руководитель организации;
- б) главный бухгалтер;
- в) руководитель и главный бухгалтер организации (письменное разрешение).

41. При аудите проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии:

- а) бухгалтера по учету материальных ценностей;
- б) бухгалтера по учету материальных ценностей и материально-ответственного лица;
- в) материально-ответственного лица.

42. Трудовые отношения при выполнении работ внештатным персоналом, наличие которых дает основание к начислению и выплате заработной платы, оформляются:

- а) договором подряда, табелем учета рабочего времени;
- б) актом приема-сдачи выполненных работ;
- в) договором подряда, акта приема-сдачи выполненных работ.

43. Для исчисления среднего заработка работника предприятия расчетным периодом установлено:

- а) три календарных месяца, предшествующих событию, с которым связана соответствующая выплата;
- б) два календарных месяца, предшествующих событию;
- в) шесть календарных месяцев, предшествующих событию.

44. Кассир обязан закрыть платежную ведомость и составить реестр депонированных сумм по истечении со дня выдачи заработной платы:

- а) трех дней;
- б) 10 дней;
- в) срок не устанавливается.

45. Организации отчисляют средства в негосударственный пенсионный фонд для социальной помощи своему персоналу при выходе на пенсию за счет:

- а) общехозяйственных расходов предприятия;
- б) финансовых результатов предприятия;
- в) прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

46. Затраты вспомогательных производств относят на отрасли культуры, группы животных и другие объекты, исходя:

- а) из плановой (нормативной) величины их затрат;
- б) фактического объема выполненных работ и услуг и их себестоимости;

в) распределения их пропорционально оплате труда или прямым затратам.

47. В себестоимость продукции (работ, услуг) представительские расходы и расходы на рекламу включают:

- а) в фактическом их размере;
- б) пределах утвержденных смет, разработанных исходя из установленных законодательством норм и нормативов;
- в) размере, утвержденном руководителем предприятия.

48. Перечень расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и порядок их учета на предприятии регулируется:

- а) учетной политикой предприятия;
- б) законодательными и нормативными актами Правительства РФ, Минфина России и другими органами РФ;
- в) приказом руководителя предприятия, ответственного за организацию бухгалтерского учета.

49. По действующим нормативным документам можно включать в себестоимость продукции (работ, услуг) выплаченные дивиденды по акциям и вкладам членов трудового коллектива:

- а) да;
  - б) нет;
  - в) по решению учредителей предприятия.
50. К внереализационным доходам следует отнести:
- а) прибыль от реализации объектов основных средств;
  - б) прибыль от реализации (выполнения) услуг сторонними организациями;
  - в) дивиденды, полученные от владения акциями коммерческого банка.

## Список литературы

1. Конституция РФ от 12 декабря 1993 г.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть третья от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.
6. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ.
7. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
8. Федеральный закон от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».
9. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (с доп. и изм.).
10. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
11. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.
12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.
13. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу. Утверждена приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180.
14. Стандарт IAS 19 «Employee benefits».

15. Астахов, В. П. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие / В. П. Астахов. — М. : МарТ, 2005.
16. Аудит : учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др. ; под ред. проф. В. И. Подольского. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Юнити-Дана, 2009.
17. Бычкова, С. М. Риски в аудиторской деятельности / С. М. Бычкова. — М. : Финансы и статистика, 2003.
18. Богатая, И. Н. Аудит / И. Н. Богатая. — Ростов н/Д : Феникс, 2007.
19. Каморджанова, Н. А. Бухгалтерский финансовый учет / Н. А. Каморджанова, И. В. Карташова, М. В. Тимофеева. — СПб. : Питер, 2006.
20. Кармайкл, Д. Стандарты и нормы аудита : пер. с англ. / Д. Кармайкл, М. Бенис. — М. : Финансы и статистика ; Юнити, 1992.
21. Ковалева, О. В. Аудит : учеб. пособие / О. В. Ковалева, Ю. П. Константинов. — М. : Приор, 2005.
22. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / Н. П. Кондраков. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Инфра-М, 2008.
23. Лабынцева, Н. Т. Аудит: теория и практика : учеб. пособие / Н. Т. Лабынцева, О. В. Ковалева. — М. : Приор, 2006.
24. Мельник, М. В. Контроль и ревизия (в схемах и таблицах) / М. В. Мельник, Т. А. Корнеева, Г. А. Шатунова, Н. А. Архипова. — М. : Эксмо, 2011.
25. Овсийчук, М. Ф. Аудит. Организация. Методика проведения / М. Ф. Овсийчук. — М. : Интелтех, 1996.
26. Подольский, В. И. Аудит : учебник для вузов / В. И. Подольский. — М. : Юнити-Дана, 2008.
27. Рогуленко, Т. М. Аудит / Т. М. Рогуленко. — М. : КноРус, 2010.
28. Шеремет, А. Д. Аудит : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. — М. : Инфра-М, 2005.
29. <http://www.consultant.ru/> — сайт компании «КонсультантПлюс».

# **Приложение**

## **Модуль 1**

### **1. Учебная программа**

#### **1.1. Цели и задачи дисциплины**

Учебная дисциплина «Основы аудита» относится к федеральному компоненту цикла общепрофессиональных дисциплин по специальности «Финансы и кредит». Содержание программы соответствует требованиям государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по указанной специальности.

Учебная дисциплина «Основы аудита» занимает важное место в профессиональной подготовке студентов института. Материал курса базируется на действующем законодательстве РФ по вопросам аудита и сложившейся практике деятельности по осуществлению независимых вневедомственных проверок финансовой отчетности, платежной дисциплины, налоговых деклараций, других финансовых требований к экономическим субъектам, а также практике оказания других услуг аудита.

Изучение дисциплины помогает студентам ориентироваться в проблемах формирования рыночной экономики в стране. Форма и методология изучения данной дисциплины взаимоувязаны с основными дисциплинами, изучаемыми в вузе. Ей должно предшествовать изучение таких дисциплин, как «Экономика организаций (предприятий)», «Мировая экономика», «Бухгалтерский учет», «Экономический анализ».

Для осуществления текущего контроля, усвоения учебного материала предусмотрены практические и семинарские занятия, контрольные задания и тестирование. Итоговым контролем по курсу является экзамен.

**Цели:**

- обеспечение глубоких знаний в области организации и общей методики аудиторских проверок;
- приобретение первичных навыков по проведению аудиторских проверок и использованию результатов аудиторских проверок в управлении производством.

**Задачи**

Изучение курса обеспечивает реализацию требований государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования в области бухгалтерского учета и аудита по вопросам:

- принципов и задач формирования мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- направлений использования аудиторских заключений при обосновании финансовых решений;
- организации аудиторского контроля на предприятиях различных отраслей и организационно-правовых форм;
- методики проведения аудиторских проверок в организациях по всем разделам бухгалтерского учета и отчетности;
- взаимодействия предприятий и аудиторских фирм в осуществлении аудиторских проверок;
- использования контрольных функций бухгалтерского учета в организации и проведении внутреннего контроля на предприятиях.

## **1.2. Требования к уровню освоения содержания дисциплины**

*В результате изучения дисциплины студент должен знать:*

- законодательство и основы аудиторской деятельности в России;
- требования, предъявляемые к отчету аудитора и аудиторскому заключению;
- основные формы и методы анализа финансово-хозяйственной деятельности.

*В результате изучения дисциплины студент должен уметь:*

- применять знания, полученные по теории аудита, для осуществления внутреннего финансово-хозяйственного контроля на предприятии;
- проводить анализ финансовой отчетности;

- рассчитывать основные показатели финансового состояния и инвестиционной привлекательности предприятий.

### **1.3. Содержание дисциплины**

#### **Тема 1. Сущность аудита и его задачи**

Сущность аудита и его экономическая обусловленность.

Цели и задачи аудита.

Связь аудита с другими формами экономического контроля. Взаимосвязь аудита и бухгалтерского учета.

Теория аудита: «полицейская», «подтверждения кредитоспособности», модератора, квазикритическая, теория агентов, социальная теория.

Постулаты аудита.

Виды и классификация аудита. Аудит внешний и внутренний; общий, инвестиционный, страховой и банковский аудит; аудит бухгалтерской отчетности, аудит на соответствие, операционный (управленческий) аудит; первоначальный и повторяющийся аудит; обязательный и инициативный аудит.

Услуги, сопутствующие аудиту: постановка и восстановление бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности; ведение бухгалтерского учета; автоматизация бухгалтерского учета; консультирование, экономический анализ; издание и распространение литературы по учету, аудиту и экономическому анализу; разработка экономических рекомендаций; представление интересов хозяйствующего субъекта; анализ и разработка инвестиционных проектов; оценка имущества; экспертиза по поручению правоохранительных органов и др.

#### **Тема 2. Организация аудита и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России**

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности. Структура и функции органов, регулирующих аудиторскую деятельность в России. Уровни регулирования. Профессиональная подготовка и аттестация аудиторов в России. Лицензирование аудиторской деятельности.

Экономические субъекты, подлежащие аудиту. Права и обязанности аудиторов. Права и обязанности проверяемых субъектов.

#### **Тема 3. Внешний и внутренний аудит**

Независимость аудитора и аудиторских организаций.

Внутренний аудит.

Организация внутреннего аудита.

Квалификационные требования к внутреннему аудитору.

#### **Тема 4. Этика аудиторской деятельности**

Профессиональный кодекс этики и поведения. Концепция профессионализма, независимости и конфиденциальности аудита. Дискуссии о методах оценки независимости. Конфиденциальность аудита и контроль за финансовым состоянием организаций.

Аудит как вид предпринимательской деятельности.

Организационно-правовые формы аудиторских организаций.

Организационная структура аудиторской фирмы.

Организация контроля за качеством аудиторских проверок. Ответственность аудитора.

#### **Тема 5. Виды аудиторских проверок и аудиторских услуг**

Направления деятельности аудиторов: экспертиза и оказание услуг. Виды аудита: подтверждающий аудит; аудит, базирующийся на риске; системно-ориентированный аудит; обязательный, инициативный, общий, банковский, аудит страховых организаций, инвестиционных институтов, внебюджетных фондов; внешний, внутренний; первоначальный, повторяющийся; аудит финансовой отчетности, аудит финансовой отчетности по МСФО; аудит на соответствие законодательству; финансовый, управленческий (производственный), операционный, налоговый, ценовой, специальный, экологический аудит; аудит эффективности.

Сопутствующие аудиту услуги. Аудиторские проверки финансово-хозяйственной деятельности. Сопровождающий (консультационный) аудит. Анализ финансовой отчетности.

#### **Тема 6. Источники информации о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта при осуществлении аудиторской проверки**

Источники информации о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта при осуществлении аудиторской проверки.

Изучение учредительных документов клиента: устава, учредительного договора, членства в саморегулируемых организациях, лицензий на проведение отдельных видов деятельности, документов по постановке на учет в налоговых органах и др.

Экспертиза заключенных хозяйственных договоров на соответствие действующему законодательству, выполнению условий, соблюдению интересов клиента.

Документы бухгалтерского учета и отчетности. Отчетность об использовании и состоянии объекта проверки.

Нормативно-справочная документация.

Законы, инструкции, нормативные акты. Информация третьих лиц.

### **Тема 7. Роль международных и национальных стандартов в развитии и совершенствовании аудиторской деятельности**

Роль стандартов аудиторской деятельности в обеспечении качества аудита. Состав и основные группы стандартов: организационные, технологические, регламентирующие итоговые документы. Тенденция разработки и использования стандартов в аудиторской деятельности.

Международные стандарты аудиторской деятельности. Российские стандарты аудиторской деятельности.

Значение и порядок разработки внутрифирменных аудиторских стандартов.

### **Тема 8. Организация подготовки аудиторской проверки**

Экономические субъекты (клиенты) аудита и их выбор. Источники информации о клиенте, экспресс-анализ для клиента, предварительные переговоры. Мотивация отказа от проведения аудита. Объект аудиторской проверки.

Письмо-обязательство аудитора, условия его подготовки, форма и содержание.

Объем аудиторской проверки и определяющие его факторы. Методы определения объема аудиторской проверки.

Методы объема аудиторской проверки.

Оценка стоимости аудиторских услуг.

Договор на оказание аудиторских услуг, его условия, содержание и оформление.

Планирование аудита, его назначение и принципы. Разработка предварительного и общего плана аудита, аудиторской программы и конкретных аудиторских процедур.

Этапы аудиторской проверки.

### **Тема 9. Понятие существенности и риска в процессе аудиторской проверки, методы минимизации и обеспечения приемлемой величины аудиторского риска**

Понятие существенности, подходы к ее определению. Использование понятия существенности в проведении

аудиторских проверок. Факторы, влияющие на суждение о существенности. Действия аудитора при выявлении искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Понятия риска и его использования в аудиторской деятельности. Риск хозяйственной деятельности проверяемого субъекта. Риск организации внутреннего контроля. Риск необнаружения ошибки. Методы минимизации аудиторского риска.

Понятие и методы обоснования аудиторской выборки. Критерии аудиторской выборки. Статистическая аудиторская выборка.

### **Тема 10. Организация аудиторской проверки и аудиторские процедуры**

Рабочие документы (файлы) аудитора, их состав, содержание, порядок оформления, использования и хранения.

Содержание постоянного и переменного архива.

Методы и порядок сбора информации.

Аудиторские процедуры. Процедура по существу и аналитическая процедура. Контрольная процедура. Тест средств контроля.

Аудиторская выборка. Виды аудиторских выборок и порядок их построения. Объем аудиторской выборки. Ошибки и риск аудиторской выборки. Оценка результатов аудиторской выборки. Репрезентативность выборки и распространение ее результатов.

Мошенничество и ошибки в бухгалтерском учете и отчетности, выявляемые в ходе аудиторской проверки, их виды и факторы, влияющие на степень риска искажений бухгалтерской отчетности.

Действия аудитора при выявлении искажения бухгалтерской отчетности.

Ответственность сторон в связи с выявлением искажений бухгалтерской отчетности. Права экономического субъекта по возмещению ущерба неквалифицированными действиями аудитора.

Аудиторские доказательства, их виды и классификация. Связь между доказательствами.

Источники и методы получения аудиторских доказательств.

Проверка первичных документов и учетных регистров: формальная проверка подлинности документов, проверка по существу (законности, достоверности и целесообразности операции), счетная проверка, сопоставление документов.

Методы фактического контроля: пересчет, инвентаризация, проверка соблюдения правил учета хозяйственных операций, аналитические процедуры, лабораторный анализ, экспертная оценка, контрольный обмер, контрольный выпуск продукции, наблюдение за выполнением операций, подтверждение, устный опрос, прослеживание, сканирование, тестирование, подготовка альтернативного баланса.

Оценка собранных доказательств.

Организация аудиторской фирмой контроля качества выполнения аудиторских процедур.

Аналитические процедуры и их применение в проведении аудиторских проверок. Методы экономического анализа, применяемые в аудите. Экспресс-диагностика при заключении договора. Методы оценки финансового состояния, кредито- и платежеспособности организации. Использование статистических методов анализа в аудите. Роль факторного анализа в оценке достоверности отчетности и прогнозировании финансового состояния.

Роль экономического анализа в аудите на соответствие.

#### **Тема 11. Подготовка аудиторского заключения**

Роль аудиторского заключения в аудиторской проверке. Общие требования к аудиторскому заключению. Структура аудиторского заключения. Виды аудиторского заключения.

Положительное аудиторское заключение; формы аудиторского заключения, отличные от безусловно положительного; отрицательное аудиторское заключение.

Порядок отражения событий, происшедших после даты составления и предоставления бухгалтерской отчетности. Учет при составлении аудиторского заключения условных фактов хозяйственной деятельности.

Подготовка письменной информации аудитора руководству экономического субъекта, принципы подготовки и порядок представления.

Оформление услуг, сопутствующих аудиту.

Режим конфиденциальности при оказании аудиторских услуг.

#### **Тема 12. Методики и технология проведения подтверждающего аудита**

Подтверждающий аудит как комплексная аудиторская проверка. Основные направления аудиторской проверки: аудит учредительных документов, аудит организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудит учетной политики, аудит правильности учета активов организации, аудит учета обязательств, аудит расчетов.

Последовательность и оформление результатов аудита.  
Аудиторские доказательства достоверности отчетности.

Подтверждающий аудит как комплексная аудиторская проверка. Основные направления аудиторской проверки. Проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия.

Подтверждение непрерывности функционирования организации как элемент аудиторского заключения. Прогнозирование финансового состояния организации как дополнительная аудиторская услуга.

Методика составления прогнозного баланса организации и отчета о прибылях и убытках.

Оценка перспективной платежеспособности и кредитоспособности организации.

Обобщение результатов проверки.

Особенности оформления результатов подтверждающей аудиторской проверки.

**Тема 13. Особенности организации аудиторской деятельности при сопровождающем (консультационном) аудите**

Виды услуг при сопровождающем (консультационном) аудите. Ценообразование на услуги при сопровождающем (консультационном) аудите. Вид и предмет договора. Ответственность компании-аутсорсера. Аудит отчетности компании-клиента.

Аудит имущественного состояния предприятия. Предложения по рационализации структуры внеоборотных активов предприятия.

Аудит капитала организации. Оценка автономности капитала и целесообразности привлечения заемного капитала.

Аудит ликвидности организации. Аудит и перспективы роста объема продаж. Аудит структуры прибыли и оценка ее устойчивости.

Аудит чистых активов организации.

**Тема 14. Особенности проведения аудита предприятий и организаций разного вида деятельности. Аудит коммерческих организаций**

Проведение аудита кредитных организаций (банковских/консолидированных групп). Специфические направления аудиторских проверок в торговых организациях.

Особенности аудита на малом предприятии.

**Тема 15. Аудит некоммерческих организаций**

Роль и значение некоммерческих организаций — ассоциаций, союзов — в современной экономике. Нормативное обеспечение аудита некоммерческих организаций.

Основные организационно-правовые формы некоммерческих организаций.

Методика аудита некоммерческих организаций.

**Тема 16. Аудит товариществ собственников жилья**

Реформирование жилищно-коммунального хозяйства и аудит.

Задачи аудитора по проверке обеспечения социальной защиты населения в товариществах собственников жилья.

Особенности бухгалтерского учета и аудита отчетности товариществ собственников жилья, вызванные отраслевыми и общеэкономическими факторами.

Методология аудита отчетности о деятельности товариществ собственников жилья.

Методы сбора аудиторских доказательств, применяемых для аудита жилищно-коммунального хозяйства.

Аудит смет доходов и расходов товариществ собственников жилья.

**Тема 17. Аудит несостоятельности (банкротства)**

Сущность несостоятельности (банкротства) субъектов хозяйствования.

Основные понятия процедуры банкротства, используемые в ходе аудита.

История несостоятельности в России.

Аудитору о сущности экономического кризиса.

Признаки, типология и фазы кризиса.

Кризисные ситуации и их последствия.

Рекомендации аудитора по организационным и экономическим мерам по предотвращению кризиса в организации.

Аудит бухгалтерского учета операций при досудебной санации должника.

**Тема 18. Аудит порядка отражения на счетах бухгалтерского учета процедур банкротства**

Аудит учетного процесса при наблюдении. Аудит учетного процесса при финансовом оздоровлении. Аудит учетного процесса при введении внешнего управления.

Аудит учетного процесса при конкурсном производстве. Аудит ликвидационного баланса. Аудит учетного процесса при процедуре мирового соглашения. Аудит учетного процесса при процедурах банкротства у кредитора. База

данных, формируемая аудиторскими фирмами по организациям, аудируемым в связи с прохождением процедуры банкротства.

Рекомендации аудитора по разработке стратегии антикризисного управления.

#### **1.4. Темы рефератов (контрольных работ)**

1. Система финансового контроля и аудита в Российской Федерации.
2. Развитие аудита в мировой практике.
3. Развитие аудита в Российской Федерации.
4. Виды и методы аудита.
5. Цели и задачи аудиторской деятельности.
6. Правовые основы аудиторской деятельности.
7. Международные и российские стандарты аудита.
8. Аудиторские фирмы.
9. Обязательный аудит.
10. Экономические субъекты, подлежащие обязательному аудиту.
11. Ответственность экономических субъектов за уклонение от обязательного аудита.
12. Особенности обязательного аудита по поручению государственных и правоохранительных органов.
13. Лицензирование аудиторской деятельности.
14. Требования к уровню профессионализма аудиторов.
15. Этика аудитора.
16. Независимость аудитора и аудиторской организации.
17. Понятие и классификация стандартов аудита.
18. Внешние аудиторские стандарты. Внутренние аудиторские стандарты.
19. Подготовка и планирование аудиторской проверки.
20. Аудиторское заключение: подготовка, виды и характеристика.

#### **1.5. Вопросы для подготовки к итоговой аттестации**

1. Система финансового контроля и аудита в Российской Федерации.
2. Развитие аудита в мировой практике.
3. Развитие аудита в Российской Федерации.
4. Виды и методы аудита.
5. Цели и задачи аудиторской деятельности.
6. Правовые основы аудиторской деятельности.
7. Международные и российские стандарты аудита.

8. Аудиторские фирмы.
9. Обязательный аудит.
10. Экономические субъекты, подлежащие обязательному аудиту.
11. Ответственность экономических субъектов за уклонение от обязательного аудита.
12. Особенности обязательного аудита по поручению государственных и правоохранительных органов.
13. Лицензирование аудиторской деятельности.
14. Требования к уровню профессионализма аудиторов.
15. Этика аудитора.
16. Независимость аудитора и аудиторской организации.
17. Понятие и классификация стандартов аудита.
18. Внешние аудиторские стандарты. Внутренние аудиторские стандарты.
19. Подготовка и планирование аудиторской проверки.
20. Аудиторское заключение: подготовка, виды и характеристика.

## **1.6. Учебно-методическое обеспечение дисциплины**

### **Рекомендуемая литература**

#### **Основная**

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
2. *Шиленко, С. И.* Основы аудита : учебник / С. И. Шиленко, Р. В. Шеин, Е. В. Колосова. — М. : КноРус, 2009.
3. *Рогуленко, Т. М.* Основы аудита : учебник / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : Юрайт, 2011.
4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

#### **Дополнительная**

1. *Данилевский, Ю. А.* Аудит : учеб. пособие / Ю. А. Данилевский [и др.]. — М. : ФБК ПРЕСС, 1999.
2. *Андреев, В. К.* Правовое регулирование аудита в России / В. К. Андреев. — М. : Инфра-М, 1996.
3. *Зубова, Е. В.* Технология аудита. Организация проверки, критерии, проверочные процедуры, рабочие документы. Практическое руководство / Е. В. Зубова. — М. : Аналитика-Пресс ; ЦБА, 1998.
4. *Ковалева, О. В.* Аудит. Организация аудиторской деятельности. Методика проведения аудиторской проверки / О. В. Ковалева, Ю. П. Константинов. — М. : Приор, 1999.

## Модуль 2

### 2. Практикум по дисциплине

#### 2.1. Планы семинарских занятий

##### Семинарское занятие № 1 «Понятия, цели и задачи аудиторской деятельности» (2 ч)

###### План

1. Роль аудита в развитии функции контроля в условиях рыночной экономики.
2. Государственный финансовый контроль, ревизия и аудит: их отличия и задачи.
3. Сущность, цели и задачи аудита.
4. Особенности развития и организации аудиторской деятельности (по странам).
5. Решение хозяйственных ситуаций.

###### Темы рефератов

1. Основные этапы становления финансового контроля и его особенности в Российской Федерации.
2. Возникновение и развитие аудита как профессиональной области деятельности.
3. Особенности развития и организации аудиторской деятельности в Великобритании.
4. Особенности развития и организации аудиторской деятельности в Германии.
5. Особенности развития и организации аудиторской деятельности в США.
6. Перспективы развития аудита в Российской Федерации.
7. Кодекс этики аудиторов России.
8. Методы оценки независимости.

###### Литература

1. Аудит : учебник для вузов / под ред. М. В. Мельник. — М. : Экономистъ, 2006.
2. *Богатая, И. Н.* Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хаханова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Московские учебники ; Ростов н/Д : Феникс, 2011.
3. Аудит : учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского. — М. : Мастерство, 2006.
4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник для вузов / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

## **Семинарское занятие № 2 «Услуги, сопутствующие аудиту» (1 ч)**

### **План**

1. Понятие сопутствующих видов аудиторских услуг.
2. Услуги, сопоставимые с аудиторской деятельностью.
3. Услуги, несопоставимые с аудиторской деятельностью.
4. Профессиональные требования к оказанию сопутствующих аудиту услуг.

5. Решение хозяйственных ситуаций.

### **Темы рефератов**

1. Услуги, совместимые с аудиторской деятельностью.
2. Услуги, несовместимые с аудиторской деятельностью.

### **Литература**

1. Аудит : учебник для вузов / под ред. М. В. Мельник. — М. : Экономистъ, 2006.
2. *Богатая, И. Н.* Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хаханова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Московские учебники ; Ростов н/Д : Феникс, 2011.
3. Аудит : учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского. — М. : Мастерство, 2006.
4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник для вузов / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

## **Семинарское занятие № 3 «Правовые и организационные вопросы аудиторской деятельности» (1 ч)**

### **План**

1. Правовые основы аудиторской деятельности.
2. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.
3. Федеральный закон от 24 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
4. Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации.
5. Законодательные ограничения в аудиторской деятельности.
6. Решение хозяйственных ситуаций.

### **Темы рефератов**

1. Правовые основы аудиторской деятельности.
2. Значение Федерального закона от 24 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
3. Состав, структура и содержание международных стандартов аудита.

4. Формирование системы стандартов аудиторской деятельности в Российской Федерации (федеральные, внутренние, внутрифирменные).

5. Порядок разработки, виды и формы внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности.

6. Виды и порядок оказания сопутствующих аудиту услуг.

7. Основные функции органа по государственному регулированию аудиторской деятельности.

8. Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения.

9. Профессиональные аудиторские организации и их роль в регулировании аудиторской деятельности.

10. Права, обязанности и ответственность аудиторов.

### **Литература**

1. Аудит : учебник для вузов / под ред. М. В. Мельник. — М. : Экономистъ, 2006.

2. *Богатая, И. Н.* Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хаханова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Московские учебники ; Ростов н/Д : Феникс, 2011.

3. Аудит : учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского. — М. : Мастерство, 2006.

4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник для вузов / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

### **Семинарское занятие № 4 «Аудиторские стандарты» (1 ч)**

#### **План**

1. Понятие и классификация стандартов.

2. Строение аудиторских стандартов.

3. Внешние аудиторские стандарты.

4. Внутренние аудиторские стандарты.

5. Решение хозяйственных ситуаций.

#### **Литература**

1. Аудит : учебник для вузов / под ред. М. В. Мельник. — М. : Экономистъ, 2006.

2. *Богатая, И. Н.* Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хаханова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Московские учебники ; Ростов н/Д : Феникс, 2011.

3. Аудит : учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского. — М. : Мастерство, 2006.

4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник для вузов / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

**Семинарское занятие № 5 «Квалификационные требования к аудиторским и этическим нормам аудиторской деятельности» (1 ч)**

**План**

1. Требования, предъявляемые к физическим лицам — претендентам на прохождение аттестации.

2. Правила и ограничения при формировании экзаменационной комиссии по аттестации auditors.

3. Порядок прохождения повышения квалификации auditors.

4. Формальные критерии независимости auditors и аудиторских организаций.

5. Кодекс профессиональной этики auditors.

6. Решение хозяйственных ситуаций.

**Литература**

1. Аудит : учебник для вузов / под ред. М. В. Мельник. — М. : Экономистъ, 2006.

2. *Богатая, И. Н.* Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хаханова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Московские учебники ; Ростов н/Д : Феникс, 2011.

3. Аудит : учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского. — М. : Мастерство, 2006.

4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник для вузов / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

**Семинарское занятие № 6 «Контроль качества аудита» (1 ч)**

**План**

1. Инструменты контроля качества аудита.

2. Права и обязанности аудиторских организаций.

3. Страхование профессиональной ответственности auditors.

4. Права, обязанности и юридическая ответственность проверяемого экономического субъекта.

5. Решение хозяйственных ситуаций.

**Литература**

1. Аудит : учебник для вузов / под ред. М. В. Мельник. — М. : Экономистъ, 2006.

2. *Богатая, И. Н.* Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хаханова. — 3-е изд., перераб.

и доп. — М. : Московские учебники ; Ростов н/Д : Феникс, 2011.

3. Аудит : учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского. — М. : Мастерство, 2006.

4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник для вузов / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

### **Семинарское занятие № 7 «Организация менеджмента. Выбор клиента и аудиторской фирмы» (1 ч)**

#### **План**

1. Организация менеджмента.
2. Выбор клиента.
3. Выбор аудиторской фирмы.
4. Решение хозяйственных ситуаций.

#### **Литература**

1. Аудит : учебник для вузов / под ред. М. В. Мельник. — М. : Экономистъ, 2006.

2. *Богатая, И. Н.* Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хаханова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Московские учебники ; Ростов н/Д : Феникс, 2011.

3. Аудит : учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского. — М. : Мастерство, 2006.

4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник для вузов / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

### **Семинарское занятие № 8 «Начальная стадия аудиторской проверки» (4 ч)**

#### **План**

1. Назначение письма о проведении аудита.
2. Аудиторская выборка.
3. Подготовка к заключению договора на проведение аудиторской проверки.
4. Существенность в аудите.
5. Виды и оценка риска.
6. Решение хозяйственных ситуаций.

#### **Темы рефератов**

1. Понимание деятельности экономического субъекта как необходимое условие осуществления аудита.
2. Договор в аудиторской деятельности.
3. Порядок составления плана и программы аудита.
4. Существенность в аудите.
5. Современная практика расчета уровня существенности.

6. Модель аудиторского риска.
7. Аудиторские риски и система внутривладельческого контроля.

8. Оценка стоимости аудиторских услуг.

### **Литература**

1. Аудит : учебник для вузов / под ред. М. В. Мельник. — М. : Экономистъ, 2006.

2. *Богатая, И. Н.* Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хаханова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Московские учебники ; Ростов н/Д : Феникс, 2011.

3. Аудит : учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского. — М. : Мастерство, 2006.

4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник для вузов / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

### **Семинарское занятие № 9 «Планирование аудиторской деятельности» (4 ч)**

#### **План**

1. Общие принципы планирования аудиторской деятельности.

2. Предварительный этап планирования и источники информации.

3. Общий план проведения аудиторской проверки.

4. Программа проведения проверки.

5. Решение хозяйственных ситуаций.

#### **Темы рефератов**

1. Планирование аудита.

2. Роль и значение предварительного планирования аудита.

3. Понимание деятельности экономического субъекта как необходимое условие осуществления аудита.

4. Оценка стоимости аудиторских услуг.

### **Литература**

1. Аудит : учебник для вузов / под ред. М. В. Мельник. — М. : Экономистъ, 2006.

2. *Богатая, И. Н.* Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хаханова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Московские учебники ; Ростов н/Д : Феникс, 2011.

3. Аудит : учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского. — М. : Мастерство, 2006.

4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник для вузов / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

**Семинарское занятие № 10 «Заключительная стадия аудита» (2 ч)**

**План**

1. Оценка способности экономического субъекта продолжать свою деятельность.
2. Дата подписания аудиторского заключения.
3. Оценка результатов аудиторской проверки.
4. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.
5. Решение хозяйственных ситуаций.

**Темы рефератов**

1. Методы аудиторской проверки.
2. Аудиторские процедуры.
3. Документирование аудита.
4. Искажения бухгалтерской отчетности, их виды и факторы, влияющие на их появление.
5. Порядок подготовки и представления письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудиторской проверки.

**Литература**

1. Аудит : учебник для вузов / под ред. М. В. Мельник. — М. : Экономистъ, 2006.
2. *Богатая, И. Н.* Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хаханова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Московские учебники ; Ростов н/Д : Феникс, 2011.
3. Аудит : учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского. — М. : Мастерство, 2006.
4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник для вузов / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

**Семинарское занятие № 11 «Аудиторское заключение» (4 ч)**

**План**

1. Назначение аудиторского заключения.
2. Структура аудиторского заключения.
3. Безоговорочно положительное аудиторское заключение.
4. Модифицированное аудиторское заключение.
5. Решение хозяйственных ситуаций.

**Темы рефератов**

1. Роль аудиторского заключения в аудиторской проверке.
2. Аудиторское заключение, его состав и назначение.
3. Заведомо ложное аудиторское заключение и ответственность за его составление.

**Литература**

1. Аудит : учебник для вузов / под ред. М. В. Мельник. — М. : Экономистъ, 2006.
2. *Богатая, И. Н.* Аудит : учеб. пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев, Н. Н. Хаханова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Московские учебники ; Ростов н/Д : Феникс, 2011.
3. Аудит : учебник для вузов / под ред. В. И. Подольского. — М. : Мастерство, 2006.
4. *Рогуленко, Т. М.* Аудит : учебник для вузов / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко. — М. : КноРус, 2011.

**2.2. Задание на курсовую работу**

Курсовая работа выполняется по одной из приведенных ниже тем. Тему курсовой работы студент выбирает по сумме двух последних цифр своего учебного шифра. Данная тематика может быть изменена или дополнена по согласованию с заведующим кафедрой и преподавателем кафедры, ведущим дисциплину «Аудит».

**Темы курсовых работ**

1. Аудит учетной политики.
2. Аудит учредительных и регистрационных документов экономического субъекта.
3. Аудит уставного капитала и расчетов с учредителями.
4. Аудит учета наличных денежных средств.
5. Аудит операций по учету денежных средств на расчетном счете и других рублевых счетах в банке.
6. Аудит операций по учету денежных средств на валютных счетах.
7. Аудит расчетов с подотчетными лицами.
8. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками.
9. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками.
10. Аудит кредитов и займов.
11. Аудит финансовых вложений и ценных бумаг.
12. Аудит учета основных средств.
13. Аудит операций с нематериальными активами.

14. Аудит операций с товарно-материальными ценностями.

15. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда.

16. Аудит издержек производства и обращения.

17. Аудит учета продаж продукции, работ, услуг.

18. Аудит учета финансовых результатов и их использования.

19. Аудит отчетности экономического субъекта.

20. Аудиторская проверка состояния забалансового учета.

Для выполнения курсовой работы студент изучает нормативно-законодательные акты и специальную литературу по своей теме, а также организацию бухгалтерского учета и систему внутреннего контроля на конкретном предприятии и собирает необходимые исходные данные к курсовой работе. На основе собранного материала студент должен выполнить *по теме своего варианта* следующие задания.

1. Описать особенности финансово-хозяйственной деятельности базового предприятия, в том числе операции исследуемого участка. Сформулировать цель и определить объект аудита на исследуемом участке.

2. Проанализировать и раскрыть основное содержание нормативных актов, регламентирующих порядок учета исследуемых операций финансово-хозяйственной деятельности.

3. Указать источники информации для аудита на данном направлении.

4. Разработать лист тестирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

5. Рассчитать уровень существенности, используя данные базового предприятия (фактические или условные).

6. Рассчитать уровень аудиторского риска и трудоемкость аудиторской проверки.

7. Составить типовую программу аудита для данного участка проверки.

8. Описать порядок проведения аудита тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета на исследуемом направлении.

9. Описать порядок аудита первичной бухгалтерской документации на исследованном участке проверки.

10. Описать порядок применения на данном участке аудита других запланированных аудиторских процедур на примере базового или условного предприятия.

11. Подготовить перечень типовых нарушений для исследуемого учетного участка и провести их группировку.

12. Заполнить отчетный документ аудитора, используя данные базовой организации или условного предприятия.

13. Разработать рекомендации по устранению выявленных нарушений по материалам базового или условного предприятия.

При написании курсовой работы студент должен максимально использовать материалы аудита на базовом предприятии, первичную бухгалтерскую документацию, регистры и отчетность этого предприятия. При отсутствии материала по базовому предприятию допускается по согласованию с преподавателем ограничиться использованием данных по условному предприятию, приведенных в данных методических рекомендациях, а также использовать примеры практического аудита из литературных источников.

Для оформления курсовой работы может быть рекомендован следующий план.

#### Введение

1. Организация подготовки аудиторской проверки операций по... (указать операции, соответствующие теме курсовой работы)

1.1. Особенности финансово-хозяйственной деятельности базового предприятия

1.2. Основные нормативные акты, регламентирующие порядок бухгалтерского учета операций по... (указать операции, соответствующие теме курсовой работы)

1.3. Объект аудита и источники информации

1.4. Порядок тестирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

1.5. Уровень существенности и аудиторский риск

2. Порядок проведения аудиторской проверки операций по... (указать операции, соответствующие теме курсовой работы, на примере общества с ограниченной ответственностью, дать название организации)

2.1. Организационно-экономическая характеристика общества с ограниченной ответственностью (указать название организации)

2.2. Программа аудита операций по... (указать операции, соответствующие теме курсовой работы)

2.3. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета

2.4. Аудит первичной бухгалтерской документации

2.5. Порядок проведения и документирования... (других запланированных аудиторских процедур на исследуемом участке)

2.6. ...

2.7. ...

3. Обобщение результатов аудиторской проверки операций по... общества с ограниченной ответственностью (указать название организации, а также операции, соответствующие теме курсовой работы)

3.1. Типичные ошибки и нарушения при отражении в учете операций по... (указать операции, соответствующие теме курсовой работы)

3.2. Рекомендации по устранению выявленных нарушений

Заключение

Литература

Приложения

При необходимости план курсовой работы может быть изменен по согласованию с преподавателем кафедры.

Работа выполняется на листах стандартной формы А-4. Объем работы должен составлять 30—35 страниц рукописного или 20—25 страниц компьютерного текста при стандартных полях и использовании шрифта № 14. Следует пронумеровать страницы работы.

На титульном листе студент указывает свой факультет, название дисциплины, тему курсовой работы, курс, специальность, фамилию и инициалы, учебный шифр. На следующем листе приводится содержание (план) курсовой работы с указанием номеров страниц соответствующих разделов. Далее излагается текст работы.

В конце работы необходимо привести перечень источников, использованных при подготовке работы. В начале списка приводятся законодательные и нормативные акты общегосударственного и ведомственного значения, затем в алфавитном порядке перечисляются монографии, книги, учебники. В конце списка приводится в алфавитном порядке перечень статей из периодической печати с указанием фамилии автора и наименования статьи.

Законченную курсовую работу студент должен подписать и представить на рецензирование в установленные учебным планом сроки.

Преподаватель кафедры дает письменную рецензию на курсовую работу, после чего студент должен ее защитить. Оценка выставляется с учетом содержания курсовой работы и сообщения, сделанного студентом при ее защите.

### **Методические указания**

Во *введении* курсовой работы определяется значение выбранной темы, ставятся задачи исследования и раскры-

ваются источники, использованные для подготовки курсовой работы.

В *разделе 1* курсовой работы нужно описать действия аудитора на подготовительном этапе проверки.

В п. 1.1 курсовой работы следует сформулировать цель аудита на исследуемом участке. Если используются материалы базового предприятия, нужно привести информацию об этой организации, например, в следующем объеме:

- наименование организации;
- местонахождение;
- краткая история организации;
- вид деятельности и репутация;
- обслуживающие банки;
- основные заказчики;
- основные поставщики;
- персонал;
- сведения об исследованных операциях, соответствующих теме курсовой работы.

Если базового предприятия нет, нужно разработать «Карту (анкету) предварительной экспертизы финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта» на основе изучения литературных источников и веб-страниц.

В п. 1.2 курсовой работы следует перечислить нормативные акты, регламентирующие порядок учета исследуемых операций финансово-хозяйственной деятельности. Для выполнения задания следует использовать электронные базы данных «Консультант», «Гарант» и другие источники.

В п. 1.3 курсовой работы при определении объекта аудита нужно указать наименование формы (форм) бухгалтерской финансовой отчетности, раздел, номера строк и граф отчетности, в которых приводится показатель, являющийся объектом аудита.

Например, для аудита нематериальных активов — это стоимость нематериальных активов и начисленный по ним износ, отраженные в форме № 1 «Бухгалтерский баланс» по стр. 110, графам 3, 4, а также в форме 5 «Приложения к бухгалтерскому балансу» в разд. 3 по стр. 310—350, графы 3—6.

При выполнении задания также должен быть приведен перечень источников информации, включающий в себя подробный перечень форм первичной учетной документации, используемой на данном участке учета, регистры

учета, в которых может содержаться информация, необходимая для аудита исследуемых операций, и иные источники. При подготовке курсовой работы на материале конкретного предприятия заполненные формы первичной документации, регистры синтетического и аналитического учета, относящиеся к исследуемому участку аудита, могут быть приведены в приложении.

Для выполнения задания по п. 1.4 курсовой работы следует использовать аудиторский стандарт «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита». В курсовой работе нужно описать элементы системы внутреннего контроля, действующей на изученном участке учета, и разработать лист тестирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Пример заполнения листа тестирования приведен в табл. 1. Студенту следует дополнить приведенный перечень вопросов, а также дать на них ответы и указать источник информации. После заполнения листа тестирования требуется сделать вывод о величине неотъемлемого и контрольного риска. Оценку рисков следует дать по трехбалльной системе — словами «высокий риск», «средний риск» или «низкий риск» в зависимости от приведенной в таблице информации. Оценку рисков необходимо провести на уровне базового предприятия в целом и на уровне исследуемых операций в соответствии с темой курсовой работы. При отсутствии информации о базовом предприятии следует воспользоваться литературными источниками.

Таблица 1

### Тест аудитора

Вопрос, подлежащий выяснению	Да	Нет	Источник информации
1	2	3	4
1. Соответствует ли структура бухгалтерии масштабам организации и особенностям ее деятельности?		+	Положение о бухгалтерии
2. Правильно ли отражен в бухгалтерском учете временной период операций по реализации продукции?	+		Выборочная проверка счетов-фактур
3. Проводятся ли инвентаризации во всех предусмотренных законом случаях?	+		Инвентаризационные ведомости
...	...	...	...

В п. 1.5 курсовой работы должен быть рассчитан уровень существенности для годовой отчетности в целом и для исследуемого участка в соответствии с темой курсовой работы. Для расчета существенности годовой отчетности в целом используются показатели граф 2, 4 табл. 2, соответствующие данным своего варианта. Вместо данных графы 3 табл. 2 следует использовать фактические значения бухгалтерской отчетности базового предприятия. При отсутствии информации по базовому предприятию надо воспользоваться данными графы 3 своего варианта, приведенными в табл. 2.

Таблица 2

**Исходная информация для расчета уровня  
существенности в аудите**

Номер варианта	Базовый показатель	Значение бухгалтерской отчетности экономического субъекта, тыс. руб.	Граница существенности, %
1	2	3	4
1, 18	Выручка	84 365	2,5
	Суммарные затраты	76 465	2,0
	Стоимость основных средств	48 311	5,0
	Капитал	52 676	10,0
	Валюта баланса	149 432	1,5
2, 17	Суммарная стоимость активов	867 900	1,0
	Прибыль	24 900	10,0
	Стоимость запасов	650 600	1,5
	Кредиторская задолженность	480 640	2,0
3, 16	Суммарные затраты на оплату труда	457 344	5,0
	Стоимость основных средств	342 420	5,0
	Валюта баланса	986 400	1,5
	Дебиторская задолженность	250 400	5,0
4, 15	Нераспределенная прибыль	2024	10,0

Окончание табл. 2

Номер вари- анта	Базовый показатель	Значение бухгал- терской отчет- ности экономи- ческого субъекта, тыс. руб.	Граница сущес- ственно- сти, %
1	2	3	4
	Валовой объем реализа- ции	31 218	1,0
	Валюта баланса	15 409	1,5
	Собственный капитал	3779	5,0
5, 14	Стоимость оборотных активов	12 322	5,0
	Кредиторская задолжен- ность	11 630	5,0
	Суммарные затраты пред- приятия	31 200	3,0
6, 13	Балансовая прибыль	6850	10,0
	Капитал и резервы	56 235	5,0
	Стоимость внеоборотных активов	33 152	8,0
5, 12	Суммарные затраты на оплату труда	6610	10,0
	Стоимость основных средств	33 108	5,0
	Валюта баланса	64 443	2,0
6, 11	Суммарные затраты	128 450	2,0
	Стоимость основных средств	14 166	10,0
	Капитал	17 240	10,0
	Валюта баланса	181 167	1,5
7, 10	Суммарная стоимость активов	15 438	2
	Прибыль	2526	10
	Стоимость запасов	4280	5
	Кредиторская задолжен- ность	5670	5
8, 9	Валюта баланса	15 410	2
	Запасы	1626	10
	Капитал и резервы	3779	5
	Выручка от реализации	31 218	1

При выполнении задания студент должен пользоваться аудиторским стандартом «Существенность и аудиторский риск». Для определения уровня существенности следует проанализировать числовые значения, записанные в графе 3 табл. 2 или такие же показатели по базовому предприятию. В том случае, если какие-либо значения сильно отклоняются в большую или меньшую сторону от остальных, следует отбросить такие значения. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который следует использовать при проведении аудиторской проверки. После расчета уровня существенности годовой отчетности в целом следует провести уточнение уровня существенности для исследуемых статей отчетности, соответствующих теме курсовой работы. Для уточнения используют показатель удельного веса сальдо исследуемых статей в валюте баланса (или удельный вес оборота в суммарном обороте), степень ликвидности актива и другие факторы по усмотрению студента. Расчет проводится на основе данных базового предприятия или литературных источников.

Для выполнения задания по п. 1.5 студенту следует также, используя данные аудиторского стандарта «Существенность и аудиторский риск», раскрыть понятия «неотъемлемый риск», «контрольный риск», «риск необнаружения» и указать, каким будет допустимый уровень риска необнаружения, если контрольный риск и неотъемлемый риск установлены на уровне, указанном для его варианта в табл. 3. При выполнении работы на конкретном материале могут быть использованы материалы этого предприятия для оценки уровня рисков.

*Таблица 3***Материалы для оценки уровня рисков**

Номер варианта	Уровень внутрихозяйственного риска	Уровень риска средств контроля
1	2	3
1, 10	Высокий	Низкий
2, 11	Средний	Высокий
3, 12	Низкий	Низкий

Окончание табл. 3

Номер варианта	Уровень внутрихозяйственного риска	Уровень риска средств контроля
1	2	3
4, 13	Средний	Низкий
5, 14	Высокий	Средний
6, 15	Средний	Средний
7, 16	Высокий	Высокий
8, 17	Низкий	Высокий
9, 18	Низкий	Средний

В разделе 2 курсовой работы следует описать проведение аудиторской проверки на исследуемом учетном участке, используя материалы, полученные при выполнении заданий 7–10.

В п. 2.1 должна быть приведена типовая программа аудита для данного участка проверки. При выполнении задания следует использовать материалы аудиторского стандарта «Планирование аудита». Программа аудита должна быть оформлена в виде таблицы. Пример заполнения приведен в табл. 4.

Таблица 4

**Программа аудита операций по учету основных средств  
(указать операции, соответствующие теме курсовой  
работы)**

Проверяемая организация \_\_\_\_\_

Период \_\_\_\_\_

Трудоемкость проверки \_\_\_\_\_

Руководитель проверки и состав аудиторской группы \_\_\_\_\_

Планируемый аудиторский риск \_\_\_\_\_

Планируемый уровень существенности \_\_\_\_\_

№ п/п	Перечень проверяемых вопросов	Ссылка на аудиторские процедуры	Рабочие документы аудитора
1	2	3	4
1	Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета	Проверка бухгалтерской отчетности и журналов-ордеров № 13	Лист контроля №...

Окончание табл. 4

№ п/п	Перечень проверяемых вопросов	Ссылка на аудиторские процедуры	Рабочие документы аудитора
1	2	3	4
2	Аудит оформления первичных учетных документов	Проверка карточек ОС-1, ОС-4, ОС-6 и др.	РД-№...
3	Проверка правильности отражения в учете реализации основных средств	Подтверждение от покупателя, проверка карточек ОС-4, распечатки оборотов по счету 47	Запрос, контрольный лист
4	Правильность начисления амортизации	Пересчет	Проверочный лист
5	Правильность учета затрат на ремонт	Проверка смет	Лист контроля
...	...	...	...

При выполнении задания по п. 2.1 могут быть использованы также аудиторские стандарты «Аналитические процедуры» и «Аудиторские доказательства». При этом используется информация об уровне аудиторского риска и уровне существенности, полученная при выполнении заданий по п. 1.2, 1.7.

При выполнении задания по п. 2.2 курсовой работы производится сравнение показателей, являющихся объектом аудита на описываемом участке, с остатками и оборотами по счетам Главной книги. Сравнение проводится по каждой форме бухгалтерской отчетности отдельно. Результаты проверки тождественности показателей баланса и Главной книги отражаются в табл. 5.

Таблица 5

### Пример заполнения рабочего документа аудитора

Показатель	Код строки баланса	Номер счета	Остатки по счетам					
			на начало периода			на конец периода		
			По балансу	По Главной книге	Расхождение	По балансу	По Главной книге	Расхождение
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Нематериальные активы	—	04, 05	×	100 70	×	×	300 120	×

Окончание табл. 5

Показатель	Код строки баланса	Номер счета	Остатки по счетам					
			на начало периода			на конец периода		
			По балансу	По Главной книге	Расхождение	По балансу	По Главной книге	Расхождение
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Остаточная стоимость	110	04, 05	20	30	-10	180	180	—

Затем проводится сопоставление остатков и оборотов по счетам и субсчетам Главной книги с аналогичными показателями регистров синтетического учета. Результаты проверки отражаются в табл. 6.

Таблица 6

### Пример заполнения рабочего документа аудитора

Год: 2011	Регистр	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц		Остаток на конец месяца	
Месяц		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
Январь	Главная книга						
	Журнал-ордер №						
	Занижено в Главной книге (—) Завышено в Главной книге (+) Расхождений нет (прочерк)						
Февраль							
Март							
...							

При применении в организации журнально-ордерной формы учета, когда дебетовые и кредитовые обороты, а также остатки по дебету счетов приводятся в разных регистрах (журналы-ордера, ведомости), в табл. 6 в графе 2 приводятся две позиции «Журнал-ордер №» и «Ведомость №». Если в базовом предприятии регистры бухгалтерского учета фиксируются на машинных носителях (дискетах, дисках, магнитных лентах и т.п.), в табл. 6 приводится наименование машинограммы.

После этого следует провести сопоставление остатков и оборотов по счетам синтетического и аналитического учета. Проверка производится выборочно. Размер выборки отражается в программе аудита. Для сопоставления применяются:

- при журнально-ордерной форме учета — журналы-ордера и карточки аналитического учета;
- использовании вычислительной техники — машинограммы-ведомости синтетического и аналитического учета.

Результаты проверки обобщаются в табл. 7.

Таблица 7

**Проверка тождественности остатков и оборотов  
в регистрах синтетического и аналитического учета**

Год: 2011	Синтетический учет				Аналитический учет				Расхождение
Месяц	Регистр	Показатель	Сумма		Регистр	Показатель	Сумма		
			Дебет	Кредит			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Январь		Остаток на начало месяца							
		Оборот за месяц							
		Остаток на конец месяца							
Фев-раль									
Март									
...									

При выполнении задания по п. 2.2 следует выявленные расхождения (если они будут выявлены) оценить с точки зрения их существенности. При выполнении работы без материалов базового предприятия по данному пункту следует указать наименования регистров и заполнить табл. 5—7 самостоятельно подготовленными условными примерами.

При выполнении задания по п. 2.3 курсовой работы студент должен описать первичные бухгалтерские документы (унифицированные и неунифицированные), используемые для оформления операций на проверяемом участке бухгалтерского учета. Следует перечислить нормативные акты, регламентирующие порядок подготовки первичных бухгалтерских документов и привести перечень возможных нарушений. Затем необходимо описать проведение формальной и арифметической проверки первичных бухгалтерских документов базового предприятия и обобщить выявленные нарушения, а также дать оценку возможных финансовых санкций за допущенные нарушения. При отсутствии материалов базового предприятия задание выполняется на материалах, полученных из специальных периодических изданий.

Пункты 2.4—2.6 выполняются в соответствии с программой, описанной в п. 2.1 курсовой работы, на материале базового предприятия. При отсутствии материалов по базовому предприятию приводится описание порядка применения аудиторских процедур на основе литературных источников. Описываемых процедур должно быть достаточно много.

В *разделе 3* курсовой работы следует описать порядок обобщения и оформления результатов аудита.

При подготовке п. 3.1 студенту требуется внимательно изучить содержание стандарта «Аудиторские доказательства». Затем следует подготовить перечень возможных нарушений при ведении бухгалтерского учета операций по своему варианту и провести их группировку. Для подготовки перечня ошибок и искажений рекомендуется использовать учебники по курсу «Аудит» и публикации в периодической печати. Ответ оформить в виде таблицы. Первая и третья графы таблицы заполняются на основе изучения аудиторского стандарта, вторая графа — на основе изучения материалов учебников и статей, опубликованных в периодической печати. Пример заполнения приведен в табл. 8.

Таблица 8

**Аудиторские доказательства соблюдения предпосылок  
подготовки финансовой отчетности (на примере  
операций с материалами)**

Предпосылка подготовки финансовой отчетности	Типовая ошибка	Аудиторская процедура
1	2	3
Существование (реальность)	Показанные в бухгалтерском учете материалы в действительности не существуют	<i>Наблюдение</i> аудитора за инвентаризацией запасов материалов
Права и обязанности	Материалы, поступившие в переработку, показаны в бухгалтерском учете как принадлежащие компании	<i>Инспектирование.</i> Аудитор изучает договоры поставки материалов, товарно-сопроводительную и расчетную документацию
Возникновение	В бухгалтерском учете отражены операции поступления материалов, которых в действительности не было	<i>Подтверждение.</i> Аудитор получает подтверждение от поставщика о величине и дате возникновения кредиторской задолженности
Полнота	Хранящиеся на складе материалы не отражаются в бухгалтерском учете	<i>Наблюдение</i> аудитора за инвентаризацией запасов материалов <i>Аналитические процедуры.</i> Аудитор анализирует: увязку показателей количества закупаемых материалов и плана производства; причины невыполнения (перевыполнения) плана производства и (или) закупок
....	...	...

В п. 3.2 курсовой работы нужно заполнить отчетный документ аудитора по форме табл. 9, используя данные базовой организации или условного предприятия.

Таблица 9

**Выявленные нарушения и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложения и соблюдение законодательства (пример заполнения)**

Нормативные документы, устанавливающие порядок	Характер выявленных нарушений	Влияние нарушения на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства
Пункт 5 Порядка ведения кассовых операций от 22 сентября 1993 г. № 40, п. 9 Указа Президента РФ от 23 мая 1994 г. № 1006	Выявлены случаи превышения остатка наличных денег в кассе сверх установленного банком лимита	Возможность применения к организации финансовых санкций в размере трехкратной суммы превышения лимита
Пункт 3.6 приказа Минфина России от 15 января 1997 г. № 2 «О порядке отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами»	Выкупленные у акционеров собственные акции учитываются на счете 06, а не на счете 56	Невозможность подтверждения достоверности соответствующих строк баланса
...	...	...

После заполнения табл. 9 следует описать возможный порядок устранения выявленных нарушений. В п. 3.3 курсовой работы излагаются рекомендации по устранению выявленных нарушений по материалам базового предприятия или условного предприятия.

В *заключительной части* курсовой работы следует обобщить и кратко сформулировать особенности подготовки, проведения и обобщения результатов аудита на исследованном направлении бухгалтерского учета. В качестве таких особенностей могут быть указаны: особенно высокий уровень аудиторского риска, широкое использование выборочных методов аудита, обязательное использование каких-либо аудиторских процедур, наиболее высокая вероятность выявления определенного типа нарушений и т.п. Если использовались материалы базового предприятия, то в заключении обобщаются результаты описанной аудиторской проверки и дается оценка важности проделанной аудитором работы на изученном направлении аудита.

Список использованной литературы должен включать в себя монографии (книги) и материалы периодической печати (газетные и журнальные статьи) в количестве не менее 10 наименований.

В приложении могут быть приведены бухгалтерская (финансовая) отчетность проаудированного предприятия, первичная документация, регистры и иные источники информации, использованной при проведении аудита на исследуемом участке.

### **2.3. Вопросы к коллоквиуму по разделу «Основы аудита»**

#### **Понятия, цели и задачи аудиторской деятельности**

1. Возникновение и развитие аудита как профессиональной области деятельности.
2. Роль аудита в развитии функции контроля в условиях рыночной экономики.
3. Государственный финансовый контроль, ревизия и аудит: их отличия и задачи.
4. Основные этапы становления финансового контроля и его особенности в Российской Федерации.
5. Сущность, цели и задачи аудита.
6. Особенности развития и организации аудиторской деятельности в Великобритании.
7. Особенности развития и организации аудиторской деятельности в Германии.
8. Особенности развития и организации аудиторской деятельности в США.
9. Перспективы развития аудита в Российской Федерации.
10. Кодекс этики аудиторов России.
11. Методы оценки независимости.
12. Понятие сопутствующих видов аудиторских услуг.
13. Услуги, сопоставимые с аудиторской деятельностью.
14. Услуги, несопоставимые с аудиторской деятельностью
15. Профессиональные требования к оказанию сопутствующих аудиту услуг.

#### **Порядок организации аудиторской проверки**

1. Правовые основы аудиторской деятельности.
2. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

3. Федеральный закон от 24 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
4. Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации.
5. Законодательные ограничения в аудиторской деятельности.
6. Требования, предъявляемые к физическим лицам — претендентам на прохождение аттестации.
7. Правила и ограничения при формировании экзаменационной комиссии по аттестации аудиторов.
8. Порядок прохождения повышения квалификации аудиторов.
9. Формальные критерии независимости аудиторов и аудиторских организаций.
10. Кодекс профессиональной этики аудитора.
11. Инструменты контроля качества аудита.
12. Права и обязанности аудиторских организаций.
13. Страхование профессиональной ответственности аудитора.
14. Права, обязанности и юридическая ответственность проверяемого экономического субъекта.
15. Назначение письма о проведении аудита.
16. Аудиторская выборка.
17. Подготовка к заключению договора на проведение аудиторской проверки.
18. Существенность в аудите.
19. Виды и оценка риска.
20. Общие принципы планирования аудиторской деятельности.
21. Предварительный этап планирования и источники информации.
22. Общий план проведения аудиторской проверки.
23. Программа проведения проверки.
24. Оценка способности экономического субъекта продолжать свою деятельность.
25. Дата подписания аудиторского заключения.
26. Оценка результатов аудиторской проверки.
27. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.
28. Назначение аудиторского заключения.
29. Структура аудиторского заключения.
30. Немодифицированное мнение в аудиторском заключении.
31. Модифицированное мнение в аудиторском заключении.

**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*

## **АУДИТ**

Учебник для бакалавров

Под редакцией *Т. М. Рогоуленко*

Редактор *Л. В. Толочкова*

Корректор *Л. Ю. Шанина*

Художественное оформление *А. И. Гиренко*

Компьютерная верстка *Т. В. Максимова*

Формат 84×108<sup>1</sup>/<sub>32</sub>.

Гарнитура «Petersburg». Печать офсетная.

Усл. печ. л. 28,35. Тираж 1000 экз. Заказ №

**ООО «Издательство 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